

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA

NELSON MENDES FEITOSA NETO

**GLOSA DE CRÉDITOS DO ICMS SOB O
ENFOQUE DA GUERRA FISCAL**

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2015

NELSON MENDES FEITOSA NETO

**GLOSA DE CRÉDITOS DO ICMS SOB ENFOQUE
DA GUERRA FISCAL**

Monografia a título de trabalho de conclusão de curso de Especialização em direito tributário pela PUC.

Área de concentração: Tributário.

SÃO PAULO

2015

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Antonio Mendes Feitosa e Maria Francisca Nepomuceno Feitosa, por todo o apoio em minha vida. Acompanhando em todas as dificuldades e alegrias.

Aos meus irmãos, Antonio Mendes Feitosa Júnior e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, pela união e cumplicidade.

A todos os professores que passaram em minha vida, desde a escola até o curso de Especialização em Direito Tributário, por contribuírem bastante ao meu crescimento intelectual.

Colegas do Curso de Especialização em Direito Tributário devido a intensos debates nos seminários e troca de experiências profissionais.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	5
2 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS).....	7
2.1 Disposições Gerais	7
2.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	8
2.2.1 Conceitos Gerais.....	8
2.2.2 Regra Matriz de Incidência do ICMS.....	10
3 ICMS E O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.....	12
3.1 Considerações Preliminares.....	12
3.2 Evolução Histórica.....	13
3.3 Desvantagens da Cumulatividade e as Vantagens da Não Cumulatividade.....	14
3.4 Disposições Constitucionais do ICMS Não Cumulativo.....	18
3.5 Regra Matriz da Não Cumulatividade.....	19
3.6. Efeitos da Não Cumulatividade. Crédito Sobre o Imposto “Cobrado” na Operação Anterior.....	21
4. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.....	24
4.1 Disposições Gerais.....	24
4.2. Redução da Base de Cálculo e Inexistência da Isenção Parcial.....	25
5. BENEFÍCIO FISCAL À REVELIA DO CONFAZ. GLOSA DE CRÉDITOS.....	27
6. GUERRA DOS PORTOS E RESOLUÇÃO N.13 DO SENADO FEDERAL.....	33
7. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (LEI COMPLEMENTAR 24/75). NECESSIDADE DE REFORMAS.....	36
8. CONCLUSÃO.....	38
9. BIBLIOGRAFIA	40

1. INTRODUÇÃO

O tema a ser desenvolvido é “*GLOSA DE CRÉDITOS DO ICMS SOB O ENFOQUE DA GUERRA FISCAL*”. O assunto tem suas raízes no Direito Tributário e o foco de estudo encontra-se na glosa, por parte do Estado destinatário, de créditos do ICMS como meio de combate aos benefícios fiscais, à revelia do CONFAZ, concedidos por alguns Estados remetentes.

No exercício de sua competência Constitucional, alguns Estados da Federação excedem os limites impostos pela lei maior ao conceder qualquer forma de benefício fiscal à revelia do CONFAZ.

Os Estados destinatários anulam os créditos provenientes desses benefícios e cobram o chamado “ICMS complementar” à alíquota interestadual como forma de compensação aos prejuízos causados, causando uma intensa e ardorosa guerra fiscal entre os Estados da Federação Brasileira.

Para fins de exemplo, o valor pago a menor do tributo, devido à concessão do crédito presumido no percentual de 3% do valor da mercadoria, em favor do estado remetente motiva o estado destinatário a aceitar do estabelecimento recebedor apenas o valor efetivamente pago como crédito (em relação ao caso exemplificado, 9% do valor da mercadoria ao invés de 12%).

O ato de glosar os créditos, segundo alguns autores, viola inúmeros dispositivos legais e constitucionais. Dentre os vícios, há invasão de competência inerente a outra esfera de poder, além de princípios constitucionais e outros a serem elencados nos próximos tópicos.

Entretanto, os Estados consideram-no como um simples ajuste para evitar perdas econômicas e sociais. Econômicas no sentido de compensar perdas na arrecadação com a concorrência desleal de empresas beneficiadas, atuando com base na neutralidade e na livre concorrência. Sociais no sentido de empresas locais não serem prejudicadas por uma carga tributária maior, uma vez que a perda da competitividade ocasiona falência e demissão de funcionários.

A partir desta controvérsia, empreender-se-á um estudo sobre a norma geral e abstrata do ICMS, bem como da não cumulatividade, da isenção

tributária e a integração desses dispositivos com as demais normas do sistema tributário brasileiro.

A única forma de compreender o direito é conhecendo as estruturas que o compõem, construindo ao final a regra matriz da referida norma; para que se possa verificar a sua compatibilidade com os limites fixados pela Constituição e com os mecanismos utilizados pelos Estados na Guerra Fiscal.

Em outras palavras, com base numa análise sistemática do nosso ordenamento jurídico, em especial das normas que compõem o sistema constitucional tributário, é possível ao ente destinatário, no exercício de sua competência, instituir complemento referente à alíquota desonerada por outro ente?

2. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

2.1 Disposições Gerais

A constituição é a base do ordenamento jurídico de um país, é a norma legitimadora dos poderes, indicando quem os detém, quais são e como devem ser exercidos.

O tributo é uma das fontes de poder estatal na consecução dos objetivos cuja competência está descrita na Constituição Federal. O objeto de estudo encontra-se nela delimitado, situado no art. 155, II da mesma:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

O dispositivo nos induz à conclusão de que o ICMS é um tributo cuja competência é estadual e distrital, ou seja, os Estados e o Distrito Federal possuem a competência para instituir mediante lei ordinária.

A União também possui competência para instituir o ICMS, por meio dos arts. 147 e 154, II, ambas da Constituição Federal:

“Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais...”

“Art. 154. A União poderá instituir:

II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

Percebe-se, com a breve leitura dos artigos mencionados, que a instituição do ICMS por ente diverso ao Estado e Distrito Federal é excepcional; uma vez que não a houve desde a promulgação da atual constituição por ausência de suporte fático ensejador para tal instituição.

O tributo em análise é, como regra, de competência estadual e distrital e, excepcionalmente, à União no caso de guerra externa, ou sua iminência, e Território Federal.

2.2. Regra Matriz de Incidência Tributária

2.2.1 Conceitos Gerais

A Regra Matriz é a estrutura mínima de incidência de um tributo e todos os devem seguir sob vício de inconstitucionalidade. Trata-se de uma norma geral e abstrata formada pelo conjunto de preceitos constitucionais e complementares que prescreve o tributo, estruturados sob a denominação de Hipótese de Incidência e Consequência, incidindo automática e infalivelmente (desde que relatado em linguagem competente), quando ocorrer à subsunção do fato à previsão estipulada na hipótese normativa, fazendo surgir à relação jurídica tributária.

Os critérios da regra matriz de incidência tributária encontram-se na Hipótese de Incidência (material, espacial, temporal) e na Consequência (pessoal e quantitativo).

Critério material descreve abstratamente uma atuação estatal ou um fato do particular. Descreve o comportamento das pessoas, pois delimita o alcance de um tributo ao descrever o fato social da obrigação, conforme os entendimentos do ilustre Paulo de Barros:

“Cuidemos, de início, do critério material. Nele, há referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo (critérios espacial e temporal).”¹

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 260.

A materialidade do critério da regra matriz é composta pelo verbo mais o respectivo complemento. Não é qualquer verbo, é necessário que seja pessoal e de predicação incompleta como leciona Paulo de Barros:

“...quadra advertir que não se pode utilizar os da classe dos impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover), porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance. Isso concerne ao sujeito, que pratica a ação, e bem assim ao complemento do predicado verbal, que, impreterivelmente, há de existir. Descabe falar-se, portanto, de verbos de sentido completo, que se expliquem por si mesmos. É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento.”²

Importante ressaltar, consoante ilustrado nas últimas linhas do ilustre doutrinador, a necessidade de complemento para completar o sentido do verbo e ser livre de dúvidas.

O critério espacial é condicionante de espaço e limita-se ao local em que o fato deve ocorrer a fim de que propague os seus efeitos, contidos explícitos ou implicitamente na hipótese de incidência. Logo, a lei só deve alcançar aquelas situações que se encontrarem dentro de sua vigência territorial. Assim, se a lei é municipal, esta terá vigência dentro dos limites do município que a editou. Critério temporal é condicionante de tempo e limita-se ao momento que deve ser levado em consideração para se ter como consumado o fato jurídico tributário. A lei a ser aplicada ao fato jurídico tributário deve ser aquela vigente no momento da ocorrência da subsunção do fato descrito na hipótese da norma tributária e a ocorrência no mundo concreto.

Critério pessoal, definidor do liame entre o sujeito ativo e passivo da relação jurídica tributária. Critério quantitativo, definidor da base de cálculo e alíquota para fins de definição do valor devido.

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 262.

2.2.2 Regra Matriz de Incidência do ICMS

Todo tributo possui sua própria Regra Matriz, uma vez que se trata de estrutura lógica na qual todos devem seguir. O ICMS não foge a essa regra e será objeto de estudo conforme a teoria traçada no tópico anterior.

A Regra Matriz de Incidência do ICMS divide-se em Hipótese de Incidência e Consequência Jurídica. A Hipótese de Incidência, de acordo com Paulo de Barros Carvalho, estrutura-se nos critérios material, espacial e temporal. A consequência jurídica subdivide-se em critério pessoal e quantitativo.

Sob o enfoque material, composta por verbo mais o respectivo complemento, o ICMS possui as seguintes acepções: Comprar, vender e importar (verbos) mercadorias (complemento); Prestar, inclusive importar (Verbo) serviços de comunicação na modalidade onerosa (complemento); Transportar (verbo) na forma interestadual e intermunicipal, pessoas, bens e valores (complemento).

Sob o enfoque espacial, o ICMS incide em qualquer lugar do território nacional, limitada às peculiaridades de cada ente competente, e no exterior.

Sob o enfoque temporal, é o momento da entrada ou saída da mercadoria, do desembaraço aduaneiro ou da prestação do serviço.

Na consequência jurídica, o critério pessoal do ICMS é o sujeito ativo e passivo definido na legislação de cada ente competente. O polo ativo são os Estados membros e o Distrito Federal, já o passivo, em regra, é o comerciante, industrial, produtor, importador, prestador de serviço de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal.

Sob o enfoque quantitativo da consequência, subdivide-se em base de cálculo e alíquota. A base de cálculo é o valor da operação, da prestação ou da importação, este acrescido de II, IPI, IOF, PIS, COFINS, despesas aduaneiras, taxas e contribuições alfandegárias. A alíquota é variada conforme a natureza das operações: Interna; interestadual e intermunicipal; prestação de

serviço de comunicação; serviço de transporte de natureza interestadual e intermunicipal. A operação interna é livremente estabelecida pelos Estados, em média de 17% a 19% para mercadorias e 25% para as prestações de serviço de comunicação. A interestadual é fixada por Resolução do Senado Federal n. 22/89, com alíquota de 7% (Saída proveniente das regiões Sul e Sudeste com exceção do Espírito Santo para as regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo) ou 12% (demais casos).

3. ICMS E O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

3.1. Considerações Preliminares

A cumulatividade dos tributos pode ser verificada em diversos aspectos:

- a) exigência de dois ou mais tributos sobre o mesmo fato;
- b) inclusão de tributos na base de cálculo de outras exações, majorando artificialmente a riqueza tributável;
- c) incidência do tributo em dois ou mais estágios da cadeia produtiva

A primeira hipótese, exigência de dois ou mais tributos sobre o mesmo fato, pode caracterizar bitributação ou *bis in idem*. A bitributação ocorre quando entes distintos (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios) cobram exações sobre o mesmo fato. Exemplo mais comum no plano interno ocorre na cobrança de ITR e IPTU sobre a mesma propriedade, um ente entende como propriedade em zona urbana e outro entende como propriedade em zona rural. No plano internacional, há casos de bitributação do Imposto de Renda. Países que tributam rendas auferidas no exterior por Pessoas, Físicas ou Jurídicas, cuja sede ou domicílio estejam situados em seu território. Nesse caso, há tributação de renda no país do local da sede ou domicílio com o país onde ocorreu o fato gerador da exação.

O *bis in idem* é duas ou mais exações cobradas pelo mesmo ente em relação a um mesmo fato. O fenômeno relatado é menos usual do que o anterior. Ocorre, em regra, quando a carga tributária já é elevada sobre determinado fato e o Estado, mesmo assim, pretende majorá-la. Para não caracterizar o confisco, o ente cria outro tributo sobre o mesmo fato. Exemplo comum no Brasil é a cobrança de Imposto de Renda e Contribuição previdenciária sobre o mesmo fato, majorando a carga tributária.

A segunda hipótese é a inclusão de tributos na base de cálculo de outras exações, majorando artificialmente a riqueza tributável. Essa prática é

incomum nas legislações estrangeiras, mas na brasileira ela é assídua. Ocorre na inclusão do ICMS na base de cálculo do IPI e do PIS/COFINS, bem como na inclusão da CSLL na base de cálculo do IRPJ e inclusão do IPI na base do cálculo do ICMS na hipótese de venda do industrial para não contribuinte ou contribuinte que destine a consumo ou incorporação ao ativo fixo. Com as práticas adotadas, a alíquota torna-se maior do que a definida na legislação; uma vez que a base incidente ficou artificialmente maior com o acúmulo de exações. A aplicação de tal sistemática está equivocada, mas é admitida em nossa jurisprudência.

A terceira hipótese é a incidência do tributo em dois ou mais estágios da cadeia produtiva (plurifásico), que ocorre nos tributos sobre a produção e comercialização de bens e serviços. Há incidência tributária em cada estágio, desde a produção até chegar ao consumidor final.

3.2. Evolução Histórica

A incidência tributária em etapas plurifásicas passou por um longo processo de desenvolvimento acerca da influência tributária no livre mercado.

Inicialmente, os tributos que gravavam o comércio e a prestação de serviços incidiam sobre todas as transações sem qualquer possibilidade de dedução do tributo pago nas operações anteriores. Tal prática elevava os custos do produto, uma vez que se tornavam mais caros pela incidência reiterada do imposto a cada etapa da cadeia de circulação. Isso encorajava a sonegação fiscal, visto que a livre circulação implicaria em perda de competitividade devido ao valor crescente da tributação em cada estágio. Entendimento explanado por André Mendes Moreira:³

“A problemática da tributação à cascade era tão patente que A. Smith, já no século XVIII, creditou à Alcabala⁴ a culpa pelo declínio econômico

³ MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2012, pags. 62 e 63.

⁴ Imposto exigido pela Espanha medieval em suas colônias, que incidia sobre todas as transações mercantis com alíquotas que chegavam a 14%, sem qualquer possibilidade de dedução do tributo pago nas operações anteriores.

do império espanhol. De fato, a tributação multifásica cumulativa desencorajava a livre organização dos agentes do mercado (que, para evitar várias incidências sobre o mesmo produto, tendem a se verticalizar) e incita a sonegação, devido ao seu ônus excessivo.”

Os problemas citados anteriormente fizeram os estudiosos da área tributária buscarem alternativas para dinamizar o crescimento econômico sem prejudicar a arrecadação tributária. Os países Europeus tentaram, na primeira metade do século XX, buscar uma nova forma de tributação das operações com bens e serviços que não impelisse o consumo demasiadamente e, conseqüentemente, permitisse o desenvolvimento mais acentuado das economias, fracas em razão das duas guerras mundiais. A solução foi feita inicialmente pelo governo alemão em 1918, mas somente foi implementada em 1948, na França: a tributação sobre o valor acrescido.

A *Taxe sur la Valeur Ajoutée*, instituída em 1948 pelo governo Francês, apresentou-se como um tributo extremamente complexo em comparação com as antigas exações cumulativas. Seu método era baseado no cálculo do imposto devido sobre as transações comerciais realizadas pelo contribuinte em determinado período, deduzidos do valor a pagar o imposto suportado na aquisição de mercadorias utilizadas no processo produtivo.

A *Taxe sur la Valeur Ajoutée* era restrita e tributava apenas as operações mercantis realizadas pelos atacadistas e varejistas. A TVA de larga incidência, que alcançava bens e serviços em geral, veio após a extinção de dois outros impostos que incidiam sobre os serviços e o comércio varejista.

O novo mecanismo adotado tornou-se, desde então, um sucesso. O modelo foi seguido por vários países devido às vantagens a seguir relatadas.

3.3. Desvantagens da Cumulatividade e o Sucesso da Não Cumulatividade

A cumulatividade em etapas plurifásicas goza de uma simplicidade àqueles que veem superficialmente, pois o quantum a ser pago ao Estado é

obtido pela mera aplicação do porcentual previsto em lei ao valor da operação ou prestação, sem necessidade de quaisquer adições ou deduções.

Entretanto, a vantagem citada anteriormente torna-se desvantagem ao decorrer de longos anos. A cumulatividade das etapas gera concentração de riquezas, uma vez que as empresas de grande porte obterão, além do ganho normal pela produção em escala, vantagens fiscais decorrentes do grande fluxo de capital para concentrar atividades em uma única empresa. A concentração induzirá à verticalização dos agentes econômicos; pois, ao fugir de diversas incidências em cascata, a carga fiscal sobre seus produtos será menor.

As exportações ficam desoneradas de tributos no método não cumulativo, pois o ônus tributário recai sobre o contribuinte de fato. Caso a circulação seja cumulativa, o exportador não teria como recuperar ou abater o montante pago nas operações anteriores de forma que oneraria as exportações e o país perderia competitividade no mercado internacional com a exportação de tributos.

Os produtos estrangeiros entrariam em condições de vantagem em relação aos produtos nacionais, que aqui sofreriam diversas incidências (produtor > distribuidor-atacadista > varejista > consumidor final) ao longo dos seus estágios de produção e distribuição até se chegar ao consumidor final; enquanto os importados teriam incidência única no desembaraço aduaneiro se adquiridos diretamente pelo consumidor final.

A incidência na modalidade cumulativa estimularia a prática da sonegação fiscal, artifício usado por muitos contribuintes que trazem muitos malefícios à sociedade:

“...nos tributos plurifásicos cumulativos o número de contribuintes é muito elevado. Estes, ademais, não têm interesse em se autofiscalizar, já que a exação paga por um não é dedutível do valor devido pelo outro. Isso gera dois problemas:

(f.1) incentivo à sonegação: nenhum agente produtor se beneficia do tributo pago anteriormente...

(f.2) dificuldades na fiscalização: a ampla base de contribuintes tendente a sonegar torna o labor da Administração Fazendária excessivamente oneroso...⁵

A adoção da cumulatividade levaria ao desinteresse do contribuinte se autofiscalizar, tornando mais difícil o controle pelo Estado e consequente perda da arrecadação.

O princípio da não cumulatividade, oposto à cumulatividade, é de extrema importância para a sociedade. Não se limita ao confronto entre créditos e débitos para fins de compensação; é útil na arrecadação, controle, distribuição de riquezas, isonomia entre pequeno, médio e grande contribuintes e igualdade entre produtos nacionais e estrangeiros.

O fenômeno é importante para fins de neutralidade tributária, justiça fiscal, desenvolvimento da sociedade, além de outras funções explanadas por André Mendes Moreira:

“(a) a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de facto, não onerando os agentes produtivos;

(b) a neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação da mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente;

(c) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;

(d) a conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação);

(e) a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, pois a não-cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional.”⁶

Os benefícios da tributação sobre o valor agregado estimulam o livre mercado. Os agentes econômicos não se verticalizariam para fins de redução do custo tributário, uma vez que haveria concentração na atividade de

⁵ MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 65.

⁶ MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2012, p. 122.

maior aptidão. A diminuição da verticalização reduziria a concentração de riquezas e permitiria maior oportunidade de crescimento nas regiões menos desenvolvidas economicamente. Essa oportunidade não só se daria com maior inserção de empresas locais na cadeia (empresas de distribuição, empresas de transporte, empresas de depósito, etc), como também maior viabilidade de investimento industrial nessas regiões (verticalização proporciona investimentos em regiões mais desenvolvidas, pois a localização do maior mercado consumidor proporciona custos menores).

A dedução em cada etapa do tributo pago na anterior permitiria que o ônus tributário seja equivalente à aplicação da alíquota sobre o preço final. A tributação agregada torna-se neutra, pois seu ônus independe do número de operações tributadas. Entendimento esse defendido por Osvaldo Santos de Carvalho⁷:

“A livre concorrência será tanto mais alcançada se obedecida a fluidez da neutralidade tributária por meio da não cumulatividade dos impostos, notadamente do ICMS e do IPI.”

“...adotaremos a neutralidade no seu sentido tributário, tal seja, como significado de dever dirigido ao Estado de dotar o ICMS de neutralidade, na medida em que este imposto é considerado um tributo de mercado, adequado à neutralidade e à competitividade, e tem como pressuposto, para tanto, a não cumulatividade.”

A neutralidade e livre concorrência são importantes, também, para o comércio internacional. A exportação pode ser efetivamente desonerada dos tributos na aquisição de insumos, evitando a exportação de tributos. Na importação, os produtos estrangeiros tributados no desembaraço aduaneiro serão efetivamente equiparados – sob o prisma tributário - ao produto nacional.

A técnica da não cumulatividade auxilia no combate à sonegação fiscal. O abatimento do tributo pago na etapa anterior gera uma fiscalização cruzada entre os próprios contribuintes, uma vez que o ônus tributário para o

⁷ CARVALHO, Osvaldo Santos de. LIVRE CONCORRÊNCIA, NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA E NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presidente). SOUZA, Priscila de (coord.). Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012. págs. 824, 832 e 833.

contribuinte adquirente é maior caso o produto adquirido não esteja acobertado por nota fiscal. Tal fato é um grande aliado dos fiscais na apuração do tributo a ser recolhido.

3.4. Disposições Constitucionais do ICMS não cumulativo

O princípio da não cumulatividade está prevista na constituição como uma técnica a ser utilizada em tributos cuja incidência é realizada em cadeias, ou seja, plurifásicas.

O princípio supramencionado encontra-se no art.155, § 2º, I, da Constituição Federal:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

O valor do tributo incidente na operação é abatido do montante cobrado nas operações anteriores. O contribuinte paga o valor cuja base é o montante efetivamente agregado e não sobre total da cadeia onde ele se encontra.

Analisemos, para fins exemplificativos, uma operação interestadual de venda de mercadorias entre contribuintes (uma operação com destinação de revenda por parte do destinatário). Contribuinte situado no Estado de São Paulo efetua venda de mercadorias para contribuinte situado no estado do Rio de Janeiro (Valor da Operação = R\$ 100,00; Alíquota Interna do estado de São Paulo = 18%; Alíquota Interna do estado do Rio de Janeiro = 19%). Se o contribuinte situado no estado do Rio de Janeiro, destinatário da mercadoria, revender pelo dobro do preço de aquisição; o Estado de São Paulo ficará com

R\$ 12,00 (R\$ 100 x 12% = R\$ 12,00) e o Estado do Rio de Janeiro ficará com R\$ 26,00 $\{[(R\$ 200 \times 19\% = R\$ 38,00) - R\$ 12,00 \text{ (crédito originado da aquisição da mercadoria)}] = R\$ 26,00\}$.

3.5 Regra Matriz da Não Cumulatividade

A análise da Regra Matriz, sob a ótica da teoria de Paulo de Barros, situa a não cumulatividade fora da norma de tributação; mas Sacha Calmon defende a ideia de que esse princípio integra o consequente da norma.

Segundo Mendes Moreira Apud Gomes de Sousa Apud Barros de Carvalho, o princípio comentado seria exógeno à regra matriz de incidência tributária:

“...para o jurista o critério quantitativo não comportaria o mecanismo de dedução do imposto a pagar. A base de cálculo seria, no caso do ICM, o valor da operação, sobre a qual a alíquota deveria ser aplicada. Posteriormente, no momento de apuração do quantum debeat, o mecanismo da não-cumulatividade atuaria, reduzindo a dívida do contribuinte. Assim, o instituto em comento seria exógeno à regra-matriz de incidência tributária.”⁸

O aspecto quantitativo do consequente jurídico da Regra Matriz, base de cálculo e alíquota, não é afetado pela regra; apenas passa ao segundo momento que é a apuração do montante a ser pago.

Entretanto, Mendes Moreira Apud Sacha Calmon chegou à conclusão de que o princípio ora comentado integra o consequente endonormativo:

“...se adotada a teoria da norma tributária de SACHA CALMON, chega-se à conclusão de que a não-cumulatividade integra o consequente endonormativo. Isso porque, ao lado da base de cálculo

⁸ MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 94 e 95, Apud, SOUSA, Rubens Gomes de. Revista de Direito Público, v. 11, p.18, Apud, CARVALHO, Paulo de Barros. A Regra-Matriz do ICM. Tese de Livre Docência. São Paulo: PUC, 1981, pp. 364-5.

e alíquota, SACHA CALMON inclui deduções – estas, típicas dos impostos não-cumulativos. Dessa forma, é possível sustentar que a não-cumulatividade faz parte da regra-matriz de incidência.”⁹

A divergência entre a teoria de Sacha Calmon e a de Barros Carvalho encontra-se nas seguintes proposições: a nomenclatura “aspectos” ao invés de “critérios”; acrescentou o aspecto pessoal no antecedente, ao lado do material, espacial e temporal; inclusão de adições, subtrações, valores fixos junto à base de cálculo e alíquotas sob a nomenclatura “Quanto se deve pagar”; dados sobre como pagar, quando pagar e onde pagar. Adotando esta teoria, Mendes Moreira assim a define:

“Vale conferir este modelo normativo:

<i>Hipótese de incidência</i>	<i>Consequência jurídica</i>
<i>Aspecto material: o fato em si</i> <i>Aspecto temporal: condições de tempo</i> <i>Aspecto espacial: condições de lugar</i> <i>Aspecto pessoal: condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o fato</i>	<i>A quem pagar (sujeito ativo)</i> <i>Quem deve pagar (sujeito passivo)</i> <i>Quanto se deve pagar (base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações)</i> <i>Como pagar</i> <i>Quando pagar</i> <i>Onde pagar</i>

Assim, a não-cumulatividade poderá integrar ou não a estrutura da norma tributária em função do modelo de regra-matriz adotado pelo exegeta.”¹⁰

Vale ressaltar que a não cumulatividade de ambas as concepções não afeta a base de cálculo do tributo, portanto é plenamente válida a teoria de Barros Carvalho e a integração ou não do princípio à regra matriz é faculdade do intérprete.

⁹ MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 95, Apud, COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 429.

¹⁰ MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 94

3.6. Efeitos da Não Cumulatividade. Crédito Sobre o Imposto “Cobrado” na Operação Anterior

As normas constitucionais instituidoras do princípio prescrevem o abatimento do imposto cobrado nas operações anteriores, conforme os arts. 153, § 3º, II¹¹ e 155, § 2º, I¹² da citada constituição.

O dispositivo gerou divergências interpretativas devido ao termo “cobrado”, uma vez que houve confusão em relação ao momento do direito ao crédito: efetivo pagamento do tributo nas operações pretéritas ou o mero destaque do imposto em nota fiscal como condição suficiente para usufruir.

A norma da não cumulatividade não encontra restrição por lei ou limites para seus efeitos, leva-nos, pois, a concluir que se trata de norma de eficácia plena. Seus efeitos são plenos e somente é restringido por outra norma de mesma hierarquia cujas únicas hipóteses de vedação estão dispostas no art. 155, § 2º, II, “a” e “b” da Constituição Federal:

“Art. 155. (...)

§ 2.º - O imposto previsto no inciso II (ICMS) atenderá ao seguinte:

II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;”

Compartilhando a mesma ideia supracitada, Carrazza afirma:

¹¹ Art, 153. (...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV (IPI):

II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

¹² Art. 155. (...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II (ICMS) atenderá ao seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

“...essa norma, que se hospeda nas dobras do art. 155 § 2º, I, da CF, é de eficácia plena e aplicabilidade imediata, independentemente, por via de consequência, da edição de preceitos inferiores para irradiar todos os seus efeitos.

Destas decisões, que encerram profundas lições doutrinárias, decorre que em cada operação ou prestação é assegurada ao contribuinte uma dedução correspondente aos montantes de ICMS relativos às operações ou prestações anteriores, independentemente de ter havido, ou não, o efetivo recolhimento do tributo, salvo se presentes as situações de isenção ou não incidência (cf. art. 155, § 2º, II, da CF).”¹³

O Supremo Tribunal Federal seguiu o mesmo entendimento em prol do mero destaque do imposto em nota fiscal. Segundo a corte superior, o pagamento ou não do valor referente às operações anteriores é papel do Estado cobrar e fiscalizar:

“(...) O acórdão que foi objeto do recurso extraordinário é harmônico com a orientação firmada por esta Corte, que estabelece não ser responsabilidade do adquirente zelar pelo efetivo recolhimento do tributo devido pelo vendedor da mercadoria. Tal dever é da autoridade fiscal.”¹⁴

Mendes Moreira segue o mesmo raciocínio do julgado supracitado ao afirmar:

“... o Estado estaria autorizado a transferir ao particular o dever – indelegável – de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias (no caso, o pagamento do tributo pelo vendedor das mercadorias). Ora, não cabe ao adquirente assegurar que o imposto devido pelo alienante seja pago. A função do particular se completa com a exigência e recebimento, no ato da aquisição, de nota fiscal idônea, preenchida consoante os predicados legais. A efetiva recolha do tributo pelo alienante, dessarte, não pode ser erigida como conditio sine qua non para o exercício do direito ao crédito pelo adquirente.”¹⁵

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 361 e 362.

¹⁴ MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 136, Apud, STF, Segunda Turma. AI-AgR n. 669.544/RS, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, DJe 31.03.2011.

¹⁵ MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 136 e 137.

Analisando o texto constitucional, o posicionamento da corte superior e demais autores, fica evidente o direito ao creditamento ser independente do efetivo pagamento do tributo nas operações anteriores. O pagamento ou não do ICMS referente às operações anteriores é problema da fiscalização do Estado, pois é ele que possui o dever de verificar o cumprimento das obrigações tributárias valendo-se do seu poder de império sobre os cidadãos.

4. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

4.1 Disposições Gerais

Isenção é uma não incidência qualificada decorrente de lei ordinária. Alguns doutrinadores a define como espécie de norma de estrutura, ou seja, uma autolimitação do poder de tributar devido à pessoa jurídica de direito público interno competente para instituir o tributo ser competente, também, para instituir lei isenta. Como se fosse um ato de renúncia ao poder de tributar. Outra corrente determina a isenção apenas como uma limitação genérica ao poder de tributar.

Normas de estrutura ingressam no ordenamento jurídico para prescrever as relações que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo sobre sua produção e modificações que se queiram introduzir nos dispositivos existentes, incluindo-se a própria eliminação de regras do sistema, denominado pelo direito administrativo como ab-rogação. Mesmo entendimento de Paulo de Barros:

“...as normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta.”¹⁶

“...a norma jurídica “S” estatui certo dever jurídico. Pretendendo expulsá-la do sistema positivo, o legislador emite a norma “R”, que tem como suposto o fato da existência de S no ordenamento em vigor, e como conseqüente o comando ab-rogatório.”¹⁷

Analisando a ideia supracitada, a norma isenta estabelece o fato isento na hipótese que enseja uma desobrigação tributária em seu conseqüente; de modo que a mesma impede o nascimento de uma relação jurídica obrigacional no mundo jurídico.

A isenção não é uma dispensa legal do pagamento, uma vez que o preceito isentivo é uma regra de direito excepcional e, face à exceção, não

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 449 e 450.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 449.

abrange norma genérica de tributação. Essa denominação limita-se a excluir a exigibilidade do crédito tributário, passando por uma metamorfose jurídica, ou seja, a lei tributária transforma o fato gerador em fato isento. Tal transformação viola o princípio da reserva legal. Caso fosse possível tal fenomenologia, a norma que estabelecesse a isenção estaria em contradição com a norma que definisse o fato gerador da obrigação tributária, e duas proposições normativas contraditórias não poderia ser ambas válidas. Na relação jurídica tributária existe a respectiva obrigação do sujeito passivo; na relação de isenção, ao contrário, não existe obrigação tributária principal. Pode-se concluir, então, que a isenção impede o nascimento da obrigação.

4.2. Redução da Base de Cálculo e Inexistência da Isenção Parcial

Redução da base de cálculo é um dos benefícios fiscais que os Estados membros concedem em favor dos contribuintes. Os motivos são diversos: alavancagem da economia local, geração de empregos, competitividade em relação aos demais estados brasileiros, etc. Há, também, quem a define como isenção parcial.

O pilar principal da guerra fiscal entre os estados reside-se à concessão de benefícios sem aprovação do CONFAZ; motivo para outros entes glosarem tais créditos sob fundamentação nos arts. 1º e 8º da Lei Complementar 24/75 (colocar o conteúdo dos arts. Citados).

O instituto da isenção parcial adveio do julgamento do RE 174.478-SP, no dia 17/03/05, cujo entendimento era de que a redução de base de cálculo do ICMS equivaleria a isenção, mais precisamente, a isenção "parcial"; porém, houve críticas por considerar ambos os conceitos divergentes:

“...o fato gerador ocorre e a norma tributária o juridiciza; em momento subsequente, a regra isencional atua, extinguindo o crédito (e, conseqüentemente, a obrigação), em benefício do contribuinte”¹⁸

¹⁸ MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 185.

“Já a redução da base de cálculo é uma mutilação no critério quantitativo do consequente da regra-matriz de incidência tributária. É dizer: a obrigação já nasce reduzida, posto que a alíquota é aplicada sobre o quantum inferior àquele efetivamente praticado na operação. Ou seja, não há o surgimento da obrigação e sua posterior extinção; ela já surge amesquinhada, haja vista a redução no aspecto quantitativo do consequente da própria norma de tributação.”¹⁹

“A diminuição que se venha processar no critério quantitativo sem, com isso, fazer desaparecer completamente o objeto da obrigação tributária, não é isenção. Isso porque, de acordo com a fenomenologia da isenção, a situação prescrita pelo direito como isenta não está sujeita à incidência tributária, o que não ocorre com aquela outra, cuja base de cálculo ou alíquota foram apenas reduzidas, situação impropriamente denominada de isenção parcial por setores da doutrina e da jurisprudência pátrias: ainda que o valor pareça menor que aquele diacronicamente percebido, há ali incidência tributária e, portanto, não há isenção.”²⁰

A isenção, por ser um instituto que impede o nascimento da obrigação tributária, por si só já torna impossível a existência da ideia dela ser parcial, já que para isso teria que concordar com a ideia de que neste caso há o nascimento da obrigação tributária, mas que pelo fato de haver uma redução do valor do tributo a ser recolhido, poderia ser enquadrada no instituto da isenção.

Partindo disso, pode-se dizer que em nada se confunde a isenção com a redução da base de cálculo, já que numa pressupõe não haver o nascimento da obrigação tributária e noutra o seu nascimento, com algumas reduções de valores a serem recolhidos, semelhante a uma alíquota zero “parcial”. A isenção “parcial” não está prevista na Carta Magna, o que impede a aplicação de interpretação extensiva ou aplicação da analogia; uma vez que se deve ater ao princípio da tipicidade tributária. A isenção, quando prevista em lei, impede a ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária, não podendo haver isenção “parcial”, apenas a isenção pura e simples, voltada a atingir a totalidade de um tributo e nunca uma parte deste. Em suma, a isenção ou é total ou não é isenção.

¹⁹ MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 185 e 186.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 455.

5. BENEFÍCIO FISCAL À REVELIA DO CONFAZ. GLOSA DE CRÉDITOS

Os Estados da Federação Brasileira gozam de autonomia para legislar acerca dos assuntos de sua competência, previstos na Constituição Federal.

A arrecadação proveniente dos tributos é o principal meio para o exercício dessas competências. Segundo a Constituição Federal e legislações complementares, os Estados possuem competência legislativa para instituir os seguintes tributos: ICMS; ITCMD; IPVA; Taxas; e Contribuição de Melhoria.

Os Estados e o Distrito Federal possuem competência para instituir o ICMS, mas tal imposto se sujeita a limitações para fins de preservação do pacto federativo. As limitações estão definidas por uma lei complementar federal²¹ (CONFAZ), que define os procedimentos para concessão do benefício fiscal e as sanções em caso de descumprimento.

Entretanto, alguns entes não seguem os acordos delimitados pelo CONFAZ. Para compensar os prejuízos causados pelo benefício irregular, os Estados lesados aplicam o art. 8^o²² da legislação supracitada.

O contribuinte adquirente de mercadoria, bem ou serviço provenientes do Estado conessor do benefício não poderá creditar o valor integral do ICMS destacado na nota fiscal (Valor da Operação x 7% ou 12%). Esse óbice provém da anulação do crédito, correspondente à diferença entre o valor integral do crédito e o valor pago pelo contribuinte emitente da mercadoria. A diferença é cobrada ao contribuinte adquirente pelo Estado destinatário.

²¹ Lei Complementar n. 24/75

²² Lei Complementar n. 24/75

Art. 8º A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II – a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

O procedimento adotado, visando compensar prejuízos, está eivado de vícios. Segundo enumeração posta por Andréa Darzé, as violações são:

“(i) arts. 5º, XXXV e XXXVII, e 102, I, “a” e “f”, da CF, na medida em que invadem a competência privativa do Poder Judiciário para declarar a inconstitucionalidade de qualquer enunciado normativo;

“(ii) art. 155, § 2º, IV, da CF, já que usurpam a competência privativa do Senado Federal para determinar as alíquotas interestaduais do ICMS;

“(iii) art. 152, da CF, vez que estabelece diferenças tributárias em razão da procedência das mercadorias;

“(iv) arts. 1º e 8º, da LC n. 24/75, porquanto implica o exercício de competência que cabe exclusivamente ao ente federativo que concedeu o benefício fiscal; e

“(v) art. 155, § 2º, I, da CF, pois implicam a instituição de nova exceção ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.”²³

O poder executivo do estado de destino, fundamentado no art. 8º da Lei Complementar n. 24/75, determina a ineficácia do crédito fiscal relativo às operações beneficiadas, autorizando, simultaneamente, a exigência do imposto reduzido em razão do incentivo tributário.

Observando-se a literalidade do dispositivo, leva-nos à conclusão equivocada de que as normas relativas à concessão de benefícios fiscais não teriam presunção de validade, podendo ser reconhecidas como inconstitucionais por ato do próprio Executivo²⁴:

“A literalidade de tal dispositivo poderia levar ao equivocado entendimento de que, independentemente de julgamento por parte do tribunal competente – o STF -, as normas relativas à concessão de benefícios não teriam presunção de validade e o princípio da não-cumulatividade do ICMS não deveria ser respeitado. Tal conclusão, entretanto, não encontra respaldo no sistema constitucional brasileiro, que reserva ao Judiciário a apreciação de toda e qualquer lesão ou ameaça de lesão a direito, afastando completamente a figura da autotutela”.

²³ DARZÉ, Andréa Medrado. A “GUERRA FISCAL” NO ÂMBITO DO ICMS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presidente). SOUZA, Priscila de (coord.). Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012. Pág 46 e 47.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS - 2ª ed. Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Noeses, 2014. Págs. 75 e 76.

Contudo, a conclusão não tem previsão constitucional. O sistema constitucional brasileiro determina que toda e qualquer lesão ou ameaça de lesão a direito seja reservada ao poder judiciário. O princípio da autotutela não se aplica ao objeto de estudo.

O poder executivo do estado destinatário não tem competência para julgar a constitucionalidade de normas emitidas por outros entes federativos. A competência para anular ou revogar norma é do próprio ente que o editou. Caso o afastamento da norma seja por sujeito diverso, o caminho é somente por meio de anulação mediante intervenção do judiciário. A constituição outorga competência exclusiva ao Poder Judiciário para realizar o controle de constitucionalidade das normas emanadas pelos entes da federação.

Nenhum ente pode limitar o direito ao crédito do contribuinte em virtude de benefício irregular concedido pelo estado remetente. As únicas hipóteses, citadas em tópicos anteriores, estão dispostas na própria constituição: isenção e não incidência. Os princípios constitucionais gozam de interpretação plena, sua limitação afeta o bom andamento da federação brasileira, segundo entendimento de Paulo de Barros Carvalho²⁵:

“O princípio da Federação, tipo estrutural do Estado Brasileiro, há de ser lembrado, seja qual for a norma jurídica invocada e interpretada”.

“Percebe-se, claramente, que sem isonomia entre as pessoas políticas não atingiremos os níveis adequados do federalismo, impedindo também a realização suprema da autonomia dos Municípios”.

“...é forçosa a ilação de que os princípios formadores do Estado brasileiro são um emaranhado de normas que só adquirem significação completa quando colocadas em combinatória. Isonomia, Federação e autonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno são o reflexo de uma só ideia: o Estado brasileiro”.

Caso o estado destinatário venha glosar tais créditos, não apenas está invadindo a competência de outro ente federativo – afetando a isonomia, Federação e autonomia das pessoas políticas - como também está se

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS - 2ª ed. Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Noeses, 2014. Págs. 34 e 35.

locupletando indevidamente de tributo devido a outro ente. Andréa Darzé corrobora com a ideia apresentada ao afirmar:

“De fato, o sujeito competente para arrecadar o tributo que incide sobre a operação interestadual é aquele onde está localizado o remetente da mercadoria. Afinal, nos termos do art. 12, da Lei Complementar n. 87/96, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS quando da saída das mercadorias. Portanto, não há espaço para dúvida: o ente federativo onde está localizado o remetente das mercadorias é o único competente para recolher o tributo incidente sobre a operação interestadual, jamais o de destino.”²⁶

“O fato de um Estado (ou Distrito federal) optar por não exigir o pagamento integral do imposto devido na operação, não autoriza os demais a cobrar a diferença exonerada. Apenas o ente que concedeu o benefício fiscal é competente para cobrar a parcela não paga, caso, mais a frente, seja declarada pelo Poder Judiciário a sua inconstitucionalidade. Em hipótese alguma tem o Estado de destino legitimidade para tal.”²⁷

A parcela do crédito glosado é de direito do estado remetente cuja obrigação foi renunciada ou reduzida por norma emanada de sua competência. Mesmo o judiciário declarando inconstitucionalidade de determinado benefício, cabe ao estado que o concedeu anular e cobrar o montante devido.

A cobrança da diferença do montante devido (diferença entre o crédito integral e valor pago de ICMS pelo remetente) usurpa, também, a competência do Senado Federal para instituir alíquotas interestaduais.

Segundo o art. 155, § 2º, IV²⁸, da Constituição Federal, resolução do Senado Federal estabelece as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação.

²⁶ DARZÉ, Andréa Medrado. A “GUERRA FISCAL” NO ÂMBITO DO ICMS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presidente). SOUZA, Priscila de (coord.). Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012. p. 57.

²⁷ DARZÉ, Andréa Medrado. A “GUERRA FISCAL” NO ÂMBITO DO ICMS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presidente). SOUZA, Priscila de (coord.). Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012. p. 57.

²⁸ Art. 155, § 2º, IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

O Senado Federal editou, por meio do exercício de sua competência outorgada pela constituição, a Resolução n. 22/89. Essa resolução determina que as operações interestaduais com destino aos Estados do Sul e do Sudeste, exceto Espírito Santo, devem ser tributadas com ICMS à alíquota de 12% (doze por cento). Determina, também, que as operações originadas dos Estados do Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo, com destinação para os Estados do Norte, Nordeste e Espírito Santo devem ser tributadas à alíquota de 7%. As demais operações interestaduais sujeitam-se à alíquota de 12%.

O procedimento de anulação do crédito, com a posterior cobrança da diferença, altera o percentual do tributo cobrado. A prática equivale à fixação de uma nova alíquota interestadual segundo a origem das mercadorias. Entendimento compartilhado por Andréa Darzé²⁹:

“Com efeito, ao assim proceder, acaba alterando o percentual de tributo cobrado na operação, o que equivale à fixação de nova alíquota interestadual segundo a origem das mercadorias, diversa da estabelecida na Resolução n.22/89. Atitude como esta deve ser rejeitada na medida em que implica flagrante violação: (i) ao art. 155, § 2º, IV, da CF, que outorga ao Senado Federal competência privativa para definir as alíquotas interestaduais de ICMS; e (ii) ao art. 152, da CF, o qual veda o estabelecimento de diferenças tributárias em razão de sua procedência.”

Cabe, também, ressaltar o princípio da não cumulatividade. A finalidade na construção de uma norma pelo legislador é de fundamental importância para delimitar o alcance.

Segundo o art. 155, § 2º, II, “a” e “b”³⁰ da Constituição, o crédito somente poderá ser limitado, salvo disposição legislativa contrária, nos casos de isenção ou não incidência. A interpretação do dispositivo nos leva a interpretar que o crédito será estornado no caso de venda com isenção ou não incidência.

²⁹ DARZÉ, Andréa Medrado. A “GUERRA FISCAL” NO ÂMBITO DO ICMS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presidente). SOUZA, Priscila de (coord.). Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012. p. 55

³⁰ Art. 155, § 2º, II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) Não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) Acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Entretanto, a venda interestadual é tributada. Como o caso não se insere nas hipóteses constitucionais, há flagrante inconstitucionalidade na prática da glosa de créditos.

A fiscalização tributária é competência exclusiva do Estado. Há profissionais especificamente competentes para tal prática, definidos como Auditores Fiscais. Não é dever do adquirente verificar o valor efetivamente recolhido pelo remetente, uma vez que ambas são relações jurídicas distintas³¹:

“...duas são as normas jurídicas – a regra-matriz de incidência do ICMS e a regra que institui o direito ao crédito – e, portanto, haverá duas hipóteses – a da venda realizada pelo comerciante “A” e a da compra efetuada pelo comerciante “B” – com duas consequências – a relação jurídica tributária entre “A” e “F” (ArjtF) e a relação de direito ao crédito entre “B” e “F” (BrdcF)”.

Face às relações expostas acima, o contribuinte A (remetente) possui relação jurídica tributária com o Fisco (F) decorrente da venda da mercadoria e há uma relação de direito ao crédito do contribuinte B (adquirente) com o Fisco (F). Isso demonstra que cada contribuinte possui obrigação em relação ao seu vínculo jurídico decorrente de fato previsto em norma geral e abstrata, posteriormente trazida ao mundo jurídico por meio de uma norma individual e concreta.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS - 2ª ed. Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Noeses, 2014. P. 74.

6. GUERRA DOS PORTOS E RESOLUÇÃO N.13 DO SENADO FEDERAL

O ICMS incide não só nas operações interestaduais, como também nas entradas decorrentes de importação por pessoa física ou jurídica. A competência cabe ao ente onde esteja situado a sede da pessoa jurídica ou o domicílio da pessoa física, independentemente do local de desembarque do porto ou aeroporto.

Guerra dos portos é uma modalidade de Guerra Fiscal. Consiste na concessão de créditos presumidos nas importações nos portos e aeroportos localizados nos Estados concedentes. O crédito concedido reduz a carga tributária na importação. Alguns Estados o concedem visando incrementar o desenvolvimento econômico e elevar os níveis de emprego de seu povo.

Embora seja benéfico para o Estado concedente, a medida traz sérios impactos à federação. Por um lado, empresas são atraídas pela expectativa de maior lucratividade devido à redução de custos. Por outro, algumas delas deslocam-se de seus Estados de origem para aqueles concedentes dos benefícios. Tal prática afeta, também, o comércio de produtos nacionais; uma vez que os produtos estrangeiros encontrar-se-ão em condições mais vantajosas do que os locais.

Para compensar as perdas, os Estados destinatários que são alcançados pelo benefício tributário da importação glosam os referidos créditos. A prática apenas repara perdas financeiras, os Estados não concedentes ficam prejudicados no quesito desenvolvimento econômico.

O Senado Federal, por meio da edição da Resolução n. 13³², unificou em 4% (quatro por cento), a alíquota interestadual do ICMS nas

³² Art. 1º. A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§ 1º. O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:

I – não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

operações que envolvam bens e mercadorias importados ou com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento).

Antes da edição da Resolução supracitada, as alíquotas interestaduais eram 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento) nas operações com produtos importados. Observa-se que as alíquotas anteriores eram as mesmas para operações interestaduais com produtos nacionais.

Tal Resolução tentou eliminar ou minimizar os efeitos decorrentes da GUERRA FISCAL na modalidade GUERRA DOS PORTOS. A medida visava a manutenção do pacto federativo, como também a eliminação da concorrência vantajosa dos produtos estrangeiros frente à indústria nacional.

A redução da alíquota imposta pela Resolução aparenta ser uma solução válida, uma vez que o crédito presumido concedido pelos Estados geralmente reduzia o valor do pagamento para 4% do valor da operação. Com a alíquota reduzida, a carga tributária será exatamente igual; pois o diferencial de alíquota para o Estado de Destino será de 14% (18% alíquota interna – 4% alíquota interestadual). O consumidor do produto importado suportará uma carga de 18%, o mesmo para aquisição (pelo consumidor final) de um produto importado por empresa importadora situada no mesmo Estado.

Entretanto, o importador pode acumular crédito nas operações interestaduais e, caso as vendas internas não absorvam o crédito, resultará em estoque de créditos. Segundo Betina Treiger³³:

“...o produto importado poderá ficar mais caro dada a inviabilidade de aproveitamento do crédito presumido concedido na importação por alguns Estados. Assim, o incentivo ao produto nacional em detrimento do estrangeiro, gerado pela Resolução, objeto do presente estudo, é indireto e não diretamente resultante da aplicação da mesma.”

II – ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

³³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. A GUERRA FISCAL, GUERRA DOS PORTOS E PRINCÍPIO FEDERATIVO. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presidente). SOUZA, Priscila de (coord.). Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012. p. 55

A diminuição da alíquota interestadual, tanto para produtos importados quanto para produtos nacionais, por si só é uma solução paliativa. Caso esteja munida de legislações flexíveis quanto ao aproveitamento do crédito, torna-se um importante instrumento no combate à Guerra Fiscal.

7. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (LEI COMPLEMENTAR 24/75). NECESSIDADE DE REFORMAS.

O Conselho Nacional de Política Fazendária, através dos procedimentos da Lei Complementar n. 24/75, delimita as condições para que um Estado tenha autorização para conceder determinado benefício fiscal.

Segundo o art. 2º, § 2º, do referido diploma legislativo, para deliberar favoravelmente à concessão de benefícios fiscais, os Estados e o Distrito Federal devem aprová-los de maneira unânime. E, para acolher convênio que diga respeito à revogação de tais benefícios, exige aprovação de por *quórum* de quatro quintos dos membros do CONFAZ. Nesses procedimentos, somente os votos dos representantes dos Estados e do Distrito Federal devem ser computados, cabendo ao representante do Poder Executivo da União apenas a presidência das discussões.

O procedimento de autorização para um Estado conceder incentivos fiscais é bastante rígido, motivado pela época que foi produzida, sob o manto da carta de 1967 cujo contexto socioeconômico estava divergente dos tempos atuais.

Segundo o art. 23, § 5º da Constituição de 1967, a alíquota do ICM deveria ser:

“uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, bem como nas interestaduais realizadas com consumidor final”.

A constituição anterior estipulava, também, que as isenções do ICM seriam “*concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados*” (art. 23, § 6º). Analisando o contexto, percebe-se que os convênios produzidos sob a égide da carta Magna anterior eram caracterizados como impositivos, justificando-se, assim, o requisito da unanimidade.

O requisito de unanimidade para aprovação, como também o quórum de quatro quintos para revogação, dificulta o cumprimento de preceitos

constitucionais como o pacto federativo e redução das desigualdades regionais. Segundo Paulo de Barros Carvalho³⁴, o tema não deveria ser tratado com tamanha rigidez, inclusive sugerindo uma redução de quorum:

“...penso que o tema não deva ser tratado com tamanha rigidez. Sendo facultado aos Estados e Distrito Federal conceder isenções, incentivos ou benefícios de ICMS autorizados em convênios pelo CONFAZ, mostra-se inócua a exigência de unanimidade para sua aprovação sempre que estiver em pauta o estímulo ao desenvolvimento de unidades federativas que, comprovadamente, se encontrem em situação econômico-produtiva precária. Tal regime tem gerado obstáculos, em face dos interesses dissonantes e, muitas vezes, contrapostos, dos entes federados. Solução razoável seria reduzir, para esses casos específicos, o quórum de aprovação para dois terços, cumprindo, desse modo, sua função de tornar factível o estímulo para desenvolvimento de Estados menos favorecidos, com consequente redução das desigualdades regionais, como desejado pela Constituição de 1988.”

O procedimento atual tem gerado obstáculos devido aos interesses dissonantes dos entes federados. A proposta de redução para dois terços, o quórum para autorização ou revogação da concessão de benefícios fiscais nas situações relativas a empreendimentos localizados em unidades federadas menos desenvolvidas, é bastante viável na luta contra a guerra fiscal. Isso diminuiria o descumprimento das leis por parte dos Estados desobedientes, como também favoreceria a federação brasileira e ajudaria na luta para reduzir as desigualdades entre as regiões deste país (Art. 3º, III, Constituição Federal).

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS - 2ª ed. Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Noeses, 2014. Págs. 59 e 60.

8. CONCLUSÃO

Os benefícios listados conferem créditos presumidos do imposto, reduções de base de cálculo e outras formas de desoneração tributária de forma parcial.

Imposição de limites – sob o fundamento da isenção parcial - ao princípio da não cumulatividade para fazer frente aos benefícios irregulares ofende o princípio da separação dos poderes, invade a competência privativa do Senado Federal para estabelecer alíquotas interestaduais do ICMS, ofende o princípio da proibição de discriminação dos bens e serviços em razão de sua procedência ou destino, afronta o princípio federativo e viola o verdadeiro preceito da não cumulatividade.

Desoneração parcial - ou isenção parcial - é operação tributada, ocorrendo apenas uma mutilação do critério quantitativo da Regra Matriz de Incidência do ICMS. A isenção tributária atua na relação jurídica tributária anterior em sua hipótese, desjuricizando-o em seu conseqüente. Assim, a isenção expurga a relação jurídica obrigacional em sua totalidade, ou a isenção é total ou não é isenção e sim desoneração tributária: redução de base de cálculo, crédito presumido, etc.

Levantadas as normas de ambas as concepções, não há fundamento jurídico que vede ou sequer restrinja o direito ao crédito integral nessas aquisições como se a operação anterior tivesse sido tributada em sua forma integral. Seria um contrassenso conceder benefício em uma das etapas do ciclo de circulação e retirar-lhe seus efeitos na etapa seguinte, anulando-se os efeitos do crédito e alterando a fisionomia do imposto nas fases seguintes de circulação, de não-cumulativo para apenas parcialmente não-cumulativo.

O país deve priorizar a segurança jurídica das relações, buscando inibir as práticas ao invés de simplesmente cobrar do contribuinte por ato inconstitucional do ente federativo concedente. A solução adotada na Guerra dos Portos (diminuição para 4% da alíquota interestadual de produtos importados ou com conteúdo de importação superior a 40%) é um importante meio de inibição.

A Resolução n. 13 do Senado Federal visa eliminar, ou pelo menos diminuir a níveis aceitáveis, os efeitos devastadores da Guerra Fiscal à Federação Brasileira. Contudo, tal medida, por si só, é paliativa. Precisa-se de uma combinação de outros fatores, como a flexibilização de créditos decorrentes do acúmulo de créditos, para compensar as perdas do contribuinte e priorizar a livre concorrência por meio da segurança jurídica.

A alteração da Lei Complementar 24/75, com fins de redução do quórum para autorização e revogação dos benefícios fiscais nas regiões menos desenvolvidas, é uma ótima solução no combate à guerra fiscal. O quórum de dois terços não só estimularia a redução das desigualdades regionais, como também estimularia o cumprimento das leis e do pacto federativo.

9. BIBLIOGRAFIA

BORGES, José Souto Maior Borges. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3. Ed. – São Paulo: Malheiros, 2011

BRASIL. **Congresso Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 04 nov. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 nov. 2013.

CARRAZA, Roque Antônio: ICMS. 14. Ed., São Paulo: Malheiros, 2009

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 4ª ed. – São Paulo: Noeses, 2011

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. LIVRE CONCORRÊNCIA, NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA E NÃO-CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presidente). SOUZA, Priscila de (coord.). Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS - 2ª ed. Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Noeses, 2014.

DARZÉ, Andréa Medrado. A “GUERRA FISCAL” NO ÂMBITO DO ICMS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presidente). SOUZA, Priscila de (coord.). Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A GUERRA FISCAL, GUERRA DOS PORTOS E PRINCÍPIO FEDERATIVO. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presidente). SOUZA, Priscila de (coord.). Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 12. Ed. – São Paulo: Dialética, 2012

MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.