

COGEAE – PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**Guerra Fiscal - Benefícios Fiscais Inconstitucionais concedidos pelos Estados da
Federação**

Aluno: Felipe Frossard Romano

Orientador: Profa. Dra. Ana Carolina Carvalho

São Paulo
2012

COGEAE – PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**Guerra Fiscal - Benefícios Fiscais Inconstitucionais concedidos pelos Estados da
Federação**

Aluno: Felipe Frossard Romano

Orientador: Profa. Dra. Ana Carolina Carvalho

São Paulo
2012

Sumário

Introdução	04
Capítulo I – Regra Geral	09
Capítulo II – Da não cumulatividade	12
Capítulo III – Dos Benefícios Fiscais Unilaterais – Guerra Fiscal	14
Capítulo IV – Conclusão	24
Bibliografia	26

Introdução

Com a promulgação da Carta Magna atualmente vigente no ano de 1998 restou convalidada modalidade de tributo que incidente sobre a circulação de mercadorias e em alguns casos sobre a prestação de serviços, especialmente sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sendo que a competência para sua instituição e consequente arrecadação foi constitucionalmente atribuída aos Estados Federados e o Distrito Federal.

As linhas mestras e regras básicas deste tributo encontram-se traçadas na Constituição Federal, em seu artigo 155, tendo o constituinte, porém, atribuído competência tributária à União Federal para criar uma lei geral sobre o ICMS, por meio de Lei Complementar, sendo esta de observância obrigatória pelos Estados e Distrito Federal.

A partir desta delimitação constitucional, cada Estado poderá instituir o tributo por lei ordinária, observando-se as regras gerais estipuladas em Lei Complementar Federal, sendo as leis estaduais ordinárias sempre serão regulamentadas por meio de Decreto, comumente denominado "regulamento do ICMS", sendo este uma consolidação de toda a legislação sobre o referido tributo vigente no Estado, sendo necessária sua aprovação por Decreto do Governador.

Para a perfeita análise do arquétipo jurídico deste tributo, necessariamente deve-se analisar os conceitos jurídicos dispostos em sua regra matriz de incidência, especificamente os termos “operação de circulação de mercadoria”.

O texto constitucional atrela a hipótese de incidência do ICMS, a “circulação de mercadoria”, devendo este termo ser analisado sob o escopo de um negócio jurídico.

Portanto, o termo “operações relativas a circulação de mercadorias”, disposto no inciso II do art. 155 da Constituição Federal se refere a operações ou negócios mercantis, ou seja, quando este for realizado com a transferência de propriedade da mercadoria ou bem.

Geraldo Ataliba e Cleber Gilardino ao debruçar análise sobre o verdadeiro sentido jurídico da expressão “operações” esclareceu que “Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica, são atos juridicamente relevantes; circulação de mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito o conceito substantivo de operações”.¹

O termo operações neste sentido deve ser considerado como atos ou negócios que provocam a circulação das mercadorias, sendo que conjugando ambos os dispositivos (operações e circulação) conclui-se que a hipótese de incidência é, portanto, nos termos da Constituição e da melhor doutrina a efetiva transferência de propriedade da mercadoria e não somente o seu deslocamento, sem que tenha havida a transferência da posse ou propriedade da referida.

Neste sentido a circulação deve ser encarada como sendo a passagem de uma mercadoria ou bem de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, onde haja a mudança de patrimônio da mercadoria ou bem. A circulação atrelada a mercadoria de ser encarada como “bem econômico que alguém, com o propósito deliberado de lucro, produz para vender ou compra para revender.

¹ “Núcleo da Definição Constitucional do ICM” *Revista de Direito Tributário* vols. 25/26, p. 105

De acordo com os autores acima identificados “Circular significa, para o Direito, mudar de titular.”²

Ou seja, o ICMS incide somente sobre a negociação de mercadorias (bens sujeitos à comercialização) quando houver a efetiva transferência de titularidade sobre as referidas, não bastando apenas a sua locomoção. Portanto, para que haja a perfeita subsunção do fato a norma, deve-se obrigatoriamente estar presente à realização de um negócio jurídico entre partes distantes, sendo obrigatória a transferência de titularidade das referidas.

Induvidosamente, sabe-se das flagrantes deficiências de que é portador o ICMS, adotado que é em uma federação de Estados em que o poder político se distribui no espaço territorial, gerando uma multiplicidade de entidades políticas regionais, todas dotadas de autonomia constitucional e igualmente competentes para instituir e dispor sobre o imposto que lhes reservou a discriminação constitucional das receitas tributárias, sendo que inúmeras discussões e problemas entre os entes federados responsáveis pela sua arrecadação surgem rotineiramente, cabendo a doutrina e ao Poder Judiciário dirimi-las da melhor forma.

De acordo com a doutrina de Paulo de Barros Carvalho que criou doutrinariamente a regra matriz de incidência tributária, o imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte intermunicipal/interestadual e de comunicação possui como base de incidência a circulação de bens e serviços, levando em consideração a transferência de titularidade de coisa móvel destinada ao comércio, com habitualidade, bem como a prestação do serviço de qualquer tipo de transporte e qualquer tipo de comunicação, sendo que sua regra assim é delimitada:

² “Núcleo...” p. 111

Hipótese (descriptor):

1) Critério Material: ser produtor, industrial ou comerciante, cuja habitualidade faça circular/traditar negócios e riquezas de mercancia; prestador de serviços de transporte extra municipal e de comunicação; simples importador por qualquer operação/prestação iniciada no exterior ainda que destinada ao ativo fixo ou bem de consumo. Ou, dizendo de outra forma, a incidência do ICMS alcança (i) operações relativas à circulação de mercadorias; (ii) prestação de serviços de comunicação; (iii) prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal; (iv) operação de importação de mercadoria do exterior; (v) serviços de transporte e comunicação cuja prestação se iniciou no exterior.

2) Critério Espacial: esse imposto assume feição nacional, por isso o mesmo tem sua incidência em todo território da União para os que transacionam mercadorias ou efetivam prestação de serviços, cabendo a individualização das operações/prestações conforme a competência territorial de cada estado federado, bem como ao regime de operações de intercâmbio entre os estados para o efeito da não-cumulatividade.

3) Critério Temporal: o momento em que se realiza, totalmente, o fato social de mercancia ou prestação de serviços desenhados na hipótese normativa de incidência tributária, fazendo surdir o liame abstrato entre as pessoas obrigadas em direitos e deveres correlatos.

Consequência (prescritor):

1) Critério Pessoal:

Sujeito Ativo: Estados federados e o Distrito Federal;

Sujeito Passivo: qualquer pessoa, física ou jurídica, que pratique atos de circulação de mercadorias com habitualidade e destinação de mercancia; que preste serviços de transporte ou de comunicação; simples importador de bens ou serviços.

2) Critério Quantitativo:

Base de Cálculo: o valor da operação de circulação de mercadorias, o valor da prestação de serviços, o valor do bem ou serviço importado com os acréscimos legais, observado o princípio da não-cumulatividade e o regime desta operação entre os estados.

Alíquota: variável, de acordo com a base de cálculo, com a operação ou prestação. O regime de alíquotas entre os estados é fixado pelo Senado, não sendo permitido percentuais abaixo do mínimo, tampouco acima do máximo.

Delimitada a regra matriz de incidência do ICMS, devemos fazer também referência a Constituição Federal, sendo que de acordo com as determinações lá constantes, o ICMS é um imposto sujeito ao princípio da seletividade (Art. 155, Parágrafo 2º, inciso III da Constituição Federal), sendo que para a determinação de uma alíquota para qualquer tipo de mercadoria o Estado instituidor deverá levar em conta a essencialidade do produto, adotando-se uma alíquota menor para os produtos essenciais e maior para os produtos supérfluos. Tal essencialidade decorre de valores colhidos pelo constituinte ao longo do texto normativo.

O ICMS deverá também respeitar o princípio da não cumulatividade, 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, evitando-se, assim, a ocorrência do

denominado “efeito cascata” sobre a cadeia produtiva de determinada mercadoria ou bem, sujeito a comercialização.

Capítulo I – Regra Geral

Convém observar que a Constituição Federal de 1988 determina no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", com relação ao ICMS, que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Anteriormente a promulgação da Constituição de 1988, em 1975 foi publicada a Lei Complementar Nacional nº 24/1975, que já dispunha acerca das isenções do ICMS, assim como os créditos presumidos (outorgados) e outros incentivos, serão concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Tal legislação complementar foi devidamente recepcionada pela atual Constituição, por força do disposto no § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), produzindo seus regulares efeitos.

No que toca ao processo de criação, os convênios ICMS possuem sistemática própria, naquele momento constante da Lei Complementar Nacional nº 24/1975. A mencionada sistemática abrange a forma como serão realizadas as reuniões, a definição do conteúdo, a publicação, a vigência e a ratificação dos convênios a serem celebrados.

A legislação também faz menção ao fato de que todos os convênios por ventura celebrados pelos Estados e o Distrito Federal poderão ser impositivos ou autorizativos. Impositivos serão aqueles de observância obrigatória por todas as unidades federadas. Para os autorizativos, de acordo com a legislação, sua observância é uma faculdade dos entes federados acima identificados, podendo ou não serem adotados por uma ou mais unidades federadas, ou seja, a adoção é facultativa.

Neste diapasão, para espantar dúvidas acerca de tal faculdade atribuída, muitas vezes um Estado ou Distrito Federal pode ser signatário de determinado convênio de natureza autorizativa, porém, não o incorpora em seu ordenamento jurídico tributário interno. Tal suposta incorreção, porém, não tem impropriedade alguma, haja vista que a adoção de um convênio com natureza autorizativa é facultativa.

Por isso, a importância de o contribuinte verificar as normas locais, para certificar-se de que, efetivamente, poderá usufruir determinado benefício fiscal concedido por um Estado da Federação ou pelo Distrito Federal. Isto porque, conforme restará demonstrado ao final do presente estudo, inúmeros foram os benefícios fiscais de ICMS concedidos unilateralmente por determinado Estado, sendo que caso estes não tenham sido convalidados pela totalidade dos Estados, sua inconstitucionalidade torna-se latente, podendo o Estado que se sentir prejudicado glosar supostos créditos tomados.

Tais benefícios concedidos unilateralmente buscavam precipuamente formentar a atividade industrial e comercial na região beneficiada, deflagrando a conhecida guerra fiscal.

As Unidades da Federação disputavam com nítida veemência a implementação de novos empreendimentos em suas regiões, com objetivo de desenvolver a economia local, concedendo, aos investidores, diversos incentivos, dentre

eles a exoneração total ou parcial do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

No entanto, os benefícios relativos ao imposto podem ser concedidos ou revogados nos limites dispostos em convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, conforme estabelece a Lei Complementar nº 24/75, em seu artigo 1º, em obediência ao artigo 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal de 1988.

Como retaliação aos Estados que concedem incentivos fiscais que não observam a legislação de regência do ICMS, sendo que inúmeros Estados adotaram medidas de caráter protetivo, como a glosa de créditos do imposto nas aquisições interestaduais, quando o remetente é beneficiado por atos normativos sem amparo em convênio no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.

Posto isto, pode-se concluir que todos os benefícios fiscais concedidos pelas unidades Federadas, obrigatoriamente, devem ser precedidos de convênios ICMS.

Todavia, nem sempre é o que se verifica na prática, como veremos mais adiante ao tratarmos da guerra fiscal travada entre as unidades Federadas.

Sabe-se que a circulação de mercadorias não se circunscreve aos limites territoriais dos Estados e, por tratar-se o ICMS um imposto plurifásico e não-cumulativo, existe, por efeito mesmo da não-cumulatividade do imposto, o risco permanente de que uma unidade, por meio de concessão de incentivos e benefícios fiscais outros, venha prejudicar uma outra unidade federada, é flagrante, sendo nítida a insegurança que recai sobre o pacto federativo nestes casos.

Por se tratar o ICMS de um imposto de âmbito nacional, sua cobrança no Estado de origem de uma mercadoria claramente gera reflexos que serão sentidos na economia das demais unidades da Federação, em vista do fato de que o imposto cobrado pelo vendedor gera crédito para o adquirente, influenciando, portanto, na determinação do valor devido em cada período de apuração subsequente, residindo aí explicação para o cuidado constitucional, em termos de bloqueio, para a concessão de incentivos fiscais.

Sendo este exatamente o escopo do presente Estudo, a fim de que sejam identificadas as condições e diretrizes necessárias para a fruição destas benesses concedidas pelo legislador aos contribuintes do imposto.

Para que possamos analisar tal questão relacionada ao ICMS, em um primeiro momento, necessariamente deveremos analisar aspectos relevantes da não cumulatividade do tributo e a partir destas diretrizes será feita uma análise crítica sobre os benefícios fiscais que foram concedidos por diversos Estados Federados, sem a observância da exigência constitucional.

Capítulo II – Do Princípio Constitucional da não cumulatividade

Especificamente no que toca ao princípio da não cumulatividade do ICMS, a Constituição Federal traz diretrizes, na medida em que para a definição do "quantum" poderá ser compensado (abatido), a partir do valor cobrado nas operações e prestações anteriores. Salientamos, porém, que nem todas as aquisições feitas por contribuintes do imposto usufruem deste princípio constitucional tributário.

O texto constitucional prevê clara limitação a utilização da não cumulatividade para o ICMS. Essa proteção impede a apropriação dos créditos oriundos das aquisições tributadas, quando as respectivas saídas forem isentas ou não-tributadas.

A Carta Magna, impede também o inverso, no que se refere a apropriação do crédito nas aquisições isentas ou não-tributadas, quando as saídas correspondentes forem tributadas.

Para que não parem dúvidas acerca do tema, assim, dispõe o Art. 155, § 2º inciso II do texto constitucional:

"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;"

Em relação ao crédito, o texto constitucional traz outros dois dispositivos, os quais remetem à Lei Complementar. As alíneas "c" e "f", do inciso XII, do parágrafo 2º, do artigo 155, da Constituição Federal, dispõem que: cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto e prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior de serviços e de mercadorias.

Portanto, o ICMS é espécie de imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado pelo Estado ou outro Estado, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco. Em regra, o contribuinte terá direito ao crédito do valor do imposto efetivamente pago na operação anterior.

Por conseguinte, diversos Estados passaram a não considerar como cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal.

Nesse sentido, não se admite que o adquirente aproprie o crédito do valor destacado no documento fiscal de aquisição, nos casos em que esse valor não seja correspondente ao valor efetivamente cobrado pelo Estado de origem.

Torna-se evidente com isso, que os Estados que buscavam fomentar a implementação de novos empreendimentos em suas regiões, com objetivo de desenvolver a economia local, passaram a utilizar-se de artifícios relacionados a não cumulatividade do imposto para concederem os benefícios e incentivos unilaterais, sem levar em conta que tais concessões prejudicaram inúmeros outros Estados de nossa Federação.

Capítulo III – Dos Benefícios Fiscais Unilaterais – Guerra Fiscal

Enfocando os benefícios fiscais usufruídos pelos contribuintes em diversos Estados que instituíram benefícios ou incentivos fiscais de forma unilateral sem a convalidação dos mesmos pelo CONFAZ, será realizada neste momento uma análise crítica sobre a concessão destes aos contribuintes.

Em um primeiro momento, analisando a questão sob o prisma econômico, a concessão de benefícios unilaterais pelos Estados Federados, acaba por “legalizar” a atuação predatória das empresas beneficiadas, pois, estas passam a

competir no mercado de forma desleal, não se sujeitando as regras do mercado específico.

Ainda em função da enorme vantagem concedida pelo Ente Federado dentro do mercado onde atuam, prejudicam as demais empresas que não foram beneficiadas, uma vez que estas últimas terão maiores dificuldades na luta pelo mercado gerando com isso mais desincentivo ao investimento e à melhoria da eficiência.

A livre concorrência também deixa de existir no mercado onde existem empresas beneficiadas por incentivos fiscais e outras que não possuem os mesmos, sendo que também neste ponto a Constituição Federal está mais uma vez sendo desrespeitada.

Os benefícios fiscais normalmente concedidos pelos Estados da Federação que buscavam trazer para sua região novos investimentos e empresa consistiam, basicamente:

i) Benefícios Fiscais:

- a) concessão de crédito presumido, pelo Governo Estadual, ao ICMS devido na saída subsequente de mercadoria importada;
- b) no diferimento do ICMS devido na importação.

ii) Benefícios financeiros:

- a) aquisição de ativos fixos;
- b) formação ou recomposição de capital de trabalho;
- c) financiamento do pagamento do imposto;
- d) participação acionária;

- e) financiamento para o desenvolvimento tecnológico; entre outros

Ocorre que os tribunais brasileiros, notadamente o Tribunal de Justiça de São Paulo, proferiram diversas decisões desfavoráveis aos contribuintes quanto ao tema, afirmando que, em operações interestaduais, se afiguram ilegítimos os benefícios fiscais (i.e crédito presumido) concedidos por um Estado sem prévia validação por meio de Convênio CONFAZ, sendo possível, ao Estado do destinatário da operação, glosar crédito de ICMS decorrente de tais benefícios, conforme as decisões do Tribunal de Justiça de São Paulo transcritas abaixo:

“Ementa

ICMS. Comunicado CAT 36/2004. Determinação de estorno dos créditos decorrentes de operações de aquisição de mercadorias (farinha e derivados de trigo) de produtores do Paraná. Valores correspondentes a crédito presumido previsto em Decreto daquele Estado. Legalidade do Comunicado. Benefício fiscal que não pode vincular os demais Estados, uma vez que não previsto em convênio firmado por eles e pelo Distrito Federal. Exigência da Lei Complementar n° 24/75, que nesse ponto foi recepcionada pela Constituição de 1988. Ação declaratória improcedente. Recurso improvido.

Voto

(...) Não bastasse isso, quanto ao mérito, a conduta fiscal conta com forte amparo da jurisprudência, que considera contrária ao pacto federativo justamente o que a autora procura defender, ou seja, que a concessão unilateral de benefício fiscal por determinada unidade da Federação, no caso o Estado do Paraná, implique prejuízos à receita tributária de outros Estados.

Conforme corretamente assinalado pela MM. Juíza de Direito, nem sequer importa aqui discutir a constitucionalidade do Decreto do Estado do Paraná nº 5.634/05, que concedeu (...) o crédito presumido de 10% sobre o valor destacado nas notas fiscais. O que se discute, sim, é se isso gera para aqueles adquirentes o direito de creditar-se do valor correspondente, quando da apuração do imposto incidente nas operações de saída da mercadoria realizadas no Estado de São Paulo. Esse direito não existe, uma vez que o benefício fiscal em questão não foi estabelecido por convênio entre os Estados. De acordo com o disposto no artigo 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal, à lei complementar cabe "...regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados...". E a matéria está disciplinada pelo artigo 80, I, da Lei Complementar nº 24/75, que exige que os benefícios relativos ao ICMS sejam estabelecidos por convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal. Ao contrário do que alega a apelante, o dispositivo legal é compatível com a norma constitucional, pois o que ele estabelece outra coisa não é senão a exteriorização formal do consenso que deve existir sobre a matéria como condição de preservação do pacto federativo.

(...)

Nem se diga que, ao impedir o aproveitamento dos créditos em discussão, o Comunicado CAT 36/2004 desrespeitou a não cumulatividade do imposto (art. 155, § 2º, I, da CF), pois a compensação que o princípio garante em cada operação é apenas com o montante que foi efetivamente recolhido nas operações anteriores. Isso obviamente não ocorreu com os valores correspondentes aos créditos presumidos em

discussão nos autos. Nesse sentido, vale transcrever o que foi consignado pelo Desembargador MAGALHÃES COELHO, na Apelação 752.098-5/3, 3ª Câmara, j . 15.04.2008, v.u., que versou

sobre a aplicação do Comunicado a creditamento decorrente de aquisição de mercadorias do Distrito Federal: "Com efeito, a autuação do fisco está amparada no comunicado CAT 36/04 que esclarece que o crédito de ICMS, correspondente à entrada de mercadoria remetida a estabelecimento paulista, por estabelecimento localizado em outra unidade de federação que se beneficia de incentivos fiscais, só será autorizado até o montante do imposto efetivamente recolhido." Comunicado, aliás, que se lastreia no artigo 36 da Lei Paulista 6374/89 que dispõe sobre a matéria indicando que não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto decorrente de subsídio, redução da base de cálculo, ou outros benefícios em desacordo com o art. 155, § 2o, XII, alínea "G", CF.

"Em verdade, a sistemática apenas assegura a compensação em cada operação relativa à circulação de mercadorias, do valor do tributo exigido nas operações anteriores, de modo que, ao final, o imposto incidente sobre a mercadoria não ultrapasse a alíquota determinada pela lei. "E o que se infere da redação do artigo 155, § 2º, II, alíneas "a" e "b" da CF que dispõe que a isenção ou a não incidência, salvo determinação legal em contrário, não implica crédito para compensação com montantes derivados nas operações seguintes, bem como acarretará a nulidade do crédito relativo às operações anteriores".

Cumpre anotar ainda que, na Apelação 737.971-5/0, 13a Câmara, j . 03.12.2008, v.u., o Desembargador IVAN SARTORI menciona farta jurisprudência no mesmo sentido do entendimento aqui adotado.

(...)” (Destacamos)

(TJ/SP; VOTO n. 1226/09; 10a CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO; APELAÇÃO COM REVISÃO Nº 806.540-5/9; COMARCA: SÃO PAULO - 5ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA; APELANTE:

MARILAN ALIMENTOS S/A; APELADO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO)

“ Ementa

DECLARATORIA - ICMS - Direito ao creditamento integral do ICMS destacado em documento fiscal, sem as restrições impostas pelo Comunicado 36/04. Operações interestaduais de transferência de mercadorias realizadas com estabelecimentos localizados no Distrito Federal, com alíquota reduzida - Inadmissibilidade - Ato normativo em consonância com a Constituição Federal - Sentença mantida - Recurso não provido.

Voto

Por força dos incentivos fiscais concedidos aos estabelecimentos situados no Distrito Federal, o valor do ICMS destacado na nota fiscal não corresponde ao imposto efetivamente pago ao Estado de origem.

Todavia, a autora pretende creditar-se no valor destacado na nota (12%), não sendo esta a alíquota presumida a título de ICMS no Estado de origem, conforme bem esclarece o douto Magistrado:

"Na hipótese trazida aos autos, a requerente adquiriu mercadorias em Brasília, onde a legislação local criou um "crédito presumido do imposto" por ocasião da saída das mercadorias, na base de 9,5%, dessa forma, a alíquota normal de 12% não incidiu efetivamente." (fl.522).

(...)

O Comunicado CAT 36/04, que se baseou no artigo 36 da Lei Paulista 6.374/89, estabelece que o crédito de ICMS correspondente à entrada de mercadoria remetida a estabelecimento localizado em São Paulo, por estabelecimento localizado em outra unidade de federação

que se beneficia de incentivos fiscais, somente será admitido até o montante do imposto efetivamente recolhido. (...)

A restrição ao credimento do ICMS destacado em documento fiscal não viola o princípio da não-cumulatividade, porquanto tal princípio só permite o crédito do tributo efetivamente recolhido na operação anterior. Se não houve incidência do imposto à razão de 12%, alíquota estabelecida para a transferência de mercadorias do Distrito Federal para São Paulo, impossível o creditamento de valor que efetivamente não foram pagos.

Oportuno salientar que os incentivos fiscais concedidos por outro ente federativo, sem a celebração de convênios, que implica em redução de alíquota do ICMS, já foi objeto de análise pelo C. Supremo Tribunal Federal, na Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade (...) ADI-MC 3936/PR, Tribunal Pleno, Rei. Min. Gilmar Mendes, j. 19.09.07." (...)

Se a concessão de incentivo fiscal sem cobertura de convênios celebrados e ratificados pelos demais Estados é contrário ao disposto no art. 155, §2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal, a pretensão à manutenção dos créditos do ICMS não procede, pois de uma ilegalidade não se pode derivar direitos.” (Destacamos)

(TJ/SP; APELAÇÃO CÍVEL Nº 774.612-5/1; APELANTE: DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA S/A; APELADA: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO; j. 12/08/09)

Também o Supremo Tribunal Federal manifestou-se nesse sentido, ao julgar Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 2.548/PR, interposta pelo Governo de São Paulo em face do Estado do Paraná, contra Leis editadas pelo Governo do Paraná (Leis 13.212/2001 e 13.214/2001) que estabeleciam vários benefícios fiscais (i.e. créditos presumidos) sem a necessária celebração de convênio com os demais Estados, que foram consideradas inconstitucionais. Veja-se o decidido:

"Voto do Ministro Celso de Mello:

(...)

Na realidade, a celebração dos convênios interestaduais qualifica-se como pressuposto constitucional e necessário à válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. "Esses convênios - enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS - destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão unilateral, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão."

Conforme se verifica, há entendimento farto tanto pela ilegitimidade do creditamento de ICMS não pago na origem, em função de benefício fiscal (i.e. crédito presumido), como pela necessidade de celebração de convênio entre os Estados para que, benefícios fiscais criados pela legislação interna de um dado Estado, sejam aplicáveis às operações interestaduais, a fim de obstar a glosa de créditos decorrentes de tais benefícios por parte das autoridades fiscais do Estado do destinatário da mercadoria 'beneficiada'.

Há que se fazer referência, porém, que não cabe aos Estados da Federação declarar inconstitucional um benefício fiscal concedida por outra unidade federada, sendo que tal declaração é de competência exclusiva do Poder Judiciário, não sendo isso verificado na prática. As unidades Federadas prejudicadas normalmente não aceitam os créditos utilizados pelos contribuintes quando tomados em outras unidades federadas originados de benefícios ou incentivos fiscais unilateralmente concedidos.

Nenhum ente federado pode declarar a inconstitucionalidade de legislação de outro membro da Federação (inconstitucionalidade do art. 8º da LC 24/1975 – arts. 1º, 2º, 102 e 155, § 2º, I da Constituição), porém na prática isto é o que ocorre usualmente.

A problemática reside no fato de que alguns entes federados têm anulado unilateralmente os efeitos econômicos dos benefícios fiscais, com o uso da autonomia legislativa e administrativa que a Constituição lhes confere. Em resposta, o ente federado concesso do benefício retalia, com similar glosa de créditos, a concessão de mais incentivos ou a colocação de barreiras burocráticas desnecessariamente custosas e lentas. Sendo flagrantes os prejuízos que todos (contribuintes e entes federados) experimentam diante de tal insegurança jurídica.

Neste sentido, o grande questionamento feito ao Poder Judiciário reside na possibilidade ou não dos entes federados podem reciprocamente retaliarem-se por meio de sua autonomia ou, em sentido diverso, compete ao Poder Judiciário exercer as contramedidas próprias da atividade de moderação (checks and counterchecks).

As últimas decisões oriundas daquela parte mantiveram o entendimento anterior, porém, a partir do último ano, com a análise de um “leading case” onde foi reconhecida a repercussão geral desta discussão o entendimento do Supremo Tribunal Federal unificou-se passando a ser de observância obrigatória pelos outros Tribunais nacionais.

Como dito, recentemente, o Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria suscitada no RE 628.075, (Relator Min. Joaquim Barbosa), em que se controverte sobre a legitimidade da exigência de estorno do crédito de ICMS, formulada pelo Estado destinatário da

mercadoria, quando a operação tributada no Estado de origem é beneficiada com incentivo fiscal, outorgado à revelia das prescrições constitucionais.

No mesmo sentido, os acórdãos tomados no RE 423.658 - AgRg/MG, Relator Min. Carlos Velloso, e as decisões individuais proferidas no RE 461.345/MG, Relator Min. Cezar Peluso, no RE 463.079/MG, Relator Min. Joaquim Barbosa, RE 593.548/MG, Relatora Min. Cármen Lúcia e AI 797.536/MG, Relator Min. Dias Toffoli, em que se decidiu questão idêntica e que bem ilustram o entendimento predominante no âmbito da Suprema Corte, a revelar, com isso, a legitimidade da exigência do estorno do crédito, no que exceder do pagamento realizado na origem.

Isso significa que, para fins de compensação com o imposto devido pelas saídas, há que se considerar o valor pago e não o que o foi como resultado da canhestra política fiscal adotada pelo Estado de origem, uma vez que, na dicção constitucional, a compensação, por operar-se com o valor cobrado na operação anterior, fica delimitada ao que efetivamente pago na operação antecedente.

Desta forma, caso o benefício ou incentivo não tenha respaldo em convênio celebrado pelos Estados e o Distrito Federal perante o CONFAZ, o mesmo irá afrontar o disposto nos artigos 150, Parágrafo 6º e 155, Parágrafo 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal, sendo latente a possibilidade de sua cancelamento pelo Poder Judiciário.

Entendo que a vedação à apropriação integral do crédito se justifica, na medida em que vislumbro ser manifesta a incompatibilidade da não-cumulatividade do ICMS com a concessão unilateral de benefícios ou incentivos fiscais por uma unidade da Federação. A legislação é expressa e não deixa dúvidas acerca da necessidade de deliberação consensual em matéria de benefícios ou incentivos fiscais, sendo que, se tal limitação não existisse estaria instaurada uma verdadeira guerra fiscal entre os Estados, como na prática diante destes benefícios unilaterais vem ocorrendo.

A outorga de um benefício fiscal por um ente federado, nos termos da Constituição Federal e das normas infraconstitucionais é uma atividade regrada, não podendo os Estados desconsiderarem tal regramento, sua inobservância é, portanto, passível de ser sancionada, pois, se assim não fosse, tal vedação não passaria de uma norma penal em branco.

IV – CONCLUSÃO

Diante da problemática apontada, conclui-se que os benefícios ou incentivos fiscais concedidos de forma unilateral, ou seja, no âmbito da “guerra fiscal” alteram a dinâmica econômica da coletividade que em tese poderia se beneficiar dos efeitos advindos destes, gerando uma flagrante insegurança jurídica que ao final fatalmente penalizará a todos.

Efeitos colaterais também fatalmente serão sentidos, principalmente na área econômica, uma vez que a concessão destes benefícios nas palavras de José Eduardo Soares de Mello “retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo um uso menos eficiente de recursos a afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do País; protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação; possibilita que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam “predatoriamente” eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função da enorme vantagem que dispõem”.

Diante do quadro analisado no presente estudo, outra conclusão não cabe a não aquela de que os benefícios e incentivos fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados Federados trazem irrisórios benefícios ao Estado concedente em total

confronto com os prejuízos experimentados pelos outros Estados e principalmente pelas empresas que competem com aquelas que receberam tais outorgas. É nítida a inconstitucionalidade destes incentivos, porém, tal entendimento deve ser proferido pelo Poder Judiciário e não ser objeto de retaliação a ser cometida pelo Estado prejudicado.

Lembremos que, vivemos em um Estado Democrático de Direito, onde existem regras de observância obrigatória aos Entes Federados, sendo que toda e qualquer ação ou omissão Estatal deverá sempre estar balizada em uma norma.

Bibliografia:

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber.

-. “Núcleo da Definição Constitucional do ICM”. *Revista de Direito Tributário* vols. 25, 26, RT, São Paulo.

BALEEIRO, Aliomar.

-. *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, Rio de Janeiro, 1984.

BARRETO, Aires.

-. “Atividade-meio e Serviço-fim”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 5, 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio.

-. Curso de Direito Constitucional Tributário. RT, São Paulo.

-. ICMS. 6ª ed., Malheiros, São Paulo, 1997.

-. “ICMS – Aproveitamento de Crédito – Inconstitucionalidade da Lei Complementar 87/96”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 25, Dialética, São Paulo.

CARVALHO, Paulo de Barros.

-. Curso de Direito Tributário, 5ª Ed., Saraiva, São Paulo, 1991;

-. “Limitações ao Poder de Tributar”. *Revista de Direito Tributário* vol. 46, RT, São Paulo.

COELHO, Sacha Calmon Navarro.

-. “O direito de aproveitar o ICMS devido pelo contribuinte que recebeu de outro Estado mercadorias com incentivo declarado inconstitucional”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 197, Dialética, São Paulo.

MELO, José Eduardo Soares de.

-. ICMS: teoria e prática / José Eduardo Soares de Melo. 8. Ed., São Paulo: Dialética, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito.

-. Aspectos Fundamentais do ICMS. Dialética, São Paulo, 1997.

MATTOS, Aroldo Gomes de.

-. ICMS – Comentários à LC 87/96. Dialética, São Paulo, 1997.

MIRANDA, José Benedito.

-. ICMS. Benefícios fiscais. Disciplina constitucional. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 16, n. 3080, 7 dez. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/20611>>.