

A GLOSA DE CRÉDITOS IRREGULARES DE ICMS E SUA FUNDAMENTAÇÃO PRINCÍPIOLÓGICA

Fernando Lemme Weiss*

Sumário – 1. Introdução; 2. O fundamento principiológico e social dos tributos; 3. O ICMS e o princípio do federalismo; 4. A solução jurisprudencial para o conflito interestadual e seus desdobramentos; 5. Conclusões.

1. Introdução

A necessidade de atrair e manter investimentos, em um mundo cada vez mais globalizado e competitivo, vem gerando a proliferação de benefícios fiscais em matéria de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços – ICMS. Ocorre que o sistema constitucional e legal brasileiro estabelece a concordância dos demais Estados para que cada um deles conceda benefícios relacionados a esse fundamental imposto.

Em consequência dessa dificuldade política, muitos Estados outorgam favores fiscais sem a prévia anuência dos demais, o que acarreta dois tipos de reação, nem sempre cumulativas: a rejeição dos créditos escriturais provindos dos Estados produtores que concederam os benefícios fiscais, comentada no item quatro; e a propositura de ações declaratórias de inconstitucionalidades, quase sempre procedentes, como demonstram as ementas a seguir transcritas:

STJ, ADI 3664 / RJ, Rel. CEZAR PELUSO, Pleno, pub. 21-09-2011, REQTE.(S): GOVERNADOR DO ESTADO DO PARANÁ, INTDO.(A/S): GOVERNADOR DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

EMENTAS: 1. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Objeto. Admissibilidade. Impugnação de decreto autônomo, que institui benefícios fiscais. Caráter não meramente regulamentar. Introdução de novidade normativa. Preliminar repelida. Precedentes. Decreto que, não se limitando a regulamentar lei, institua benefício fiscal ou introduza outra novidade normativa, reputa-se autônomo e, como tal, é suscetível de controle concentrado de constitucionalidade. 2. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Decreto nº 27.427/00, do Estado do Rio de Janeiro. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Benefícios fiscais. Redução de alíquota e concessão de crédito presumido.

* Procurador do Estado do Rio de Janeiro.

por Estado-membro, mediante decreto. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada “guerra fiscal”. Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra “g”, da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.

STF, ADI 4152 / SP, Rel. Min. CEZAR PELUSO, Pleno, pub. 21-09-2011, REQTE.(S): GOVERNADOR DO ESTADO DO PARANÁ, INTDO.(A/S): GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO

EMENTAS: 1. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Objeto. Admissibilidade. Impugnação de decreto autônomo, que institui benefícios fiscais. Caráter não meramente regulamentar. Introdução de novidade normativa. Preliminar repelida. Precedentes. Decreto que, não se limitando a regulamentar lei, institua benefício fiscal ou introduza outra novidade normativa, reputa-se autônomo e, como tal, é suscetível de controle concentrado de constitucionalidade. 2. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Decreto nº 52.381/2007, do Estado de São Paulo. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Benefícios fiscais. Redução de base de cálculo e concessão de crédito presumido, por Estado-membro, mediante decreto. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada “guerra fiscal”. Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra “g”, da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.

Esta tese pretende demonstrar a plena correção da rejeição dos créditos escriturais pelos Estados recebedores das mercadorias, em razão dos princípios do federalismo e da livre concorrência, haja ou não o reconhecimento da inconstitucionalidade da norma instituidora do benefício fiscal.

2. O fundamento principiológico e social dos tributos

A tributação do século XX tem a solidariedade como fundamento, uma vez que todos são igualmente titulares do Estado e devem custeá-la na medida de suas possibilidades, e representa a retribuição à sociedade em razão do sucesso em obter, fazer circular ou acumular riquezas. A capacidade contributiva é a medida desse sucesso.

É a sociedade organizada que proporciona a existência dessas três vertentes da atividade econômica, que constituem a base das hipóteses de incidência dos tributos, sendo, por isso, justo que ela receba uma parcela pecuniária dos fatos econômicos cujo surgimento viabilizou. Os recursos são devolvidos à sociedade por meio da infraestrutura física e social necessária à produção de mais riquezas. Assim, a remuneração privada pela venda e disponibilização dos serviços e bens deixa de interessar apenas às partes do negócio e ganha uma justificação social, pois abrange uma fração pecuniária pertencente a todos e que será utilizada para alimentar mais relações econômicas.

A receita tributária e a despesa pública representam os vasos comunicantes entre a sociedade e o Estado, devendo ser estruturadas de forma justa e equânime, o que depende do permanente respeito aos fundamentos de incidência dos tributos e à coerência na distribuição de recursos.

O tributo é a alternativa de financiamento do chamado Estado Fiscal, que reconhece a propriedade privada e não é titular do patrimônio produtivo. Ele é fruto da liberdade de empreender, energia motriz das sociedades contemporâneas, sendo, por isso, inaceitável que a tributação oprima a atividade econômica, salvo se houver uma finalidade pública não tributária a ser atendida.

Essa utilização de um fundamento não tributário para direcionar uma decisão tributária denomina-se extrafiscalidade e encontra limite nos próprios princípios constitucionais. Mesmo o desestímulo ao consumo de produtos perniciosos, como cigarro e álcool, deve ser isonômico em relação à atividade e não inviabilizar a produção, sob pena de ferir a Constituição ao utilizar o tributo como forma de confiscar o direito a livremente empreender.

Os princípios constitucionais devem ser respeitados pelos três Poderes, uma vez que o Direito é fruto da interação de lei, regulamentação e aplicação jurisprudencial. Por isso, a jurisprudência tributária precisa ter em conta os efeitos das decisões sobre o sistema econômico que produz os fatos geradores, cujo equilíbrio precisa ser mantido sob pena de afetar sua estrutura e a confiabilidade necessária aos novos investimentos. Ocorre que os princípios econômico-tributários são frequentemente esquecidos quando analisamos as leis de forma mecânica, como se isso garantisse segurança jurídica.

Embora seja farta a jurisprudência dos tribunais superiores¹ em prol da livre concorrência, em casos de conflito direto entre Fazenda e contribuinte, tal princípio

¹ STF, AI 529106 AgR/MG, Rel. Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, julg. 29/11/2005; RE 195621/GO, Rel. Min. Marco Aurélio, julg. 07/11/2000, 2ª Turma; AC 1657 MC / RJ, Relator original Min. Joaquim Barbosa, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Cezar Peluso, Pleno, julg. 27/06/2007. STJ, RMS 30777/BA, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, pub. 30/11/2010; REsp 691574/DF, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, pub. 17/04/2006.

raramente é aplicado em situações de interação mais complexa, que envolvem o interesse de uma gama de contribuintes não representados na ação judicial. Nesses casos, é lamentável e frequente o uso da chamada legalidade estrita, que nada mais é do que a interpretação da norma sem levar em conta sua fundamentação nem suas consequências.

3. O ICMS e o princípio do federalismo

O ICMS é o tributo com tratamento constitucional mais complexo², o que se explica pelos atritos provocados entre os Estados em razão de sua sistemática de apuração. Os créditos decorrentes do imposto cobrado nas operações anteriores circulam entre os Estados atrelados aos bens comercializados, gerando reduções do montante a ser pago no Estado onde é realizada a operação seguinte.

A forte concentração de renda brasileira, que vale para pessoas e Estados, agrava a natural tendência globalizada a competir pela instalação e manutenção de empresas por meio de benefícios fiscais. Para controlar a proliferação de benefícios, protegendo os próprios Estados pretendentes contra as pressões empresariais, a Constituição de 1988 condicionou a concessão de tais benefícios ao respeito a requisitos estabelecidos em lei complementar - LC, mantendo a solução introduzida pela Emenda Constitucional nº 01/69. A LC nº 24/75 exige a prévia concordância unânime dos Estados por meio de convênio para que os demais criem incentivos em matéria de ICMS, mas não faz qualquer menção à transferência ou repartição dos ônus financeiros deles decorrentes, evidenciando que devam ser integralmente assumidos pelo Estado que os concede.

E não poderia ser diferente, pois se o Estado que recebe mercadorias ou serviços produzidos em outros admitir a circulação privilegiada de tais bens, estará ofendendo aos princípios da livre concorrência e isonomia em detrimento de bens semelhantes produzidos em seu próprio território ou em outros Estados.

Tal distorção ocorre quando mercadorias ou serviços circulam de um Estado para outro com alíquota de ICMS destacada na nota fiscal superior a que realmente foi cobrada no Estado de origem, em razão de lei de incentivo. Se o Estado de localização do destinatário, seja consumidor ou revendedor, anuir com o crédito superior ao valor efetivamente cobrado em operação anterior pelo outro Estado, estará desrespeitando duplamente a Constituição Federal.

O primeiro embate é com o art. 155, § 2º, inciso I³, que prevê a compensação apenas em relação ao montante do imposto "cobrado nas anteriores pelo mesmo ou

² São quarenta e oito dispositivos acerca da incidência e repartição do imposto, espalhados entre os arts. 155, 158, 160, 161, 163, do corpo principal, além do art. 34, do ADCT. Esse montante supera o total gasto pela grande maioria das constituições do mundo para regular todo o sistema tributário e orçamentário. Apenas sete, das cento e noventa e duas disponíveis na internet, superam essa soma. Para uma análise mais detalhada acerca do exagerado texto constitucional financeiro do Brasil, vide nosso *A Inflação Constitucional Brasileira*, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 2009.

³ Art. 155, § 2º, inciso 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;

outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Claro é que o que não foi realmente cobrado não pode ser integralmente compensado.

Além disso, a aceitação de crédito fictício colide com o disposto no art. 152, da Constituição Federal, que institui uma vedação de conduta garantidora do princípio do federalismo ao dispor: “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

Esse dispositivo garante a todos os empresários o respeito ao princípio da neutralidade da tributação no que concerne à origem dos tributos. Tal princípio importa “a proibição de os entes federativos influírem de modo injustificado ou arbitrário no exercício das atividades econômicas do contribuinte pela tributação”.⁴ A conduta vedada tanto pode ser comissiva quanto omissiva, uma vez que os efeitos práticos são os mesmos. A aceitação do crédito fictício associado à mercadoria provinda de outro Estado importa uma omissão geradora de redução da carga tributária nela embutida, na exata medida da diferença entre o que foi pago e o crédito autorizado. Em consequência, todos os concorrentes são lesados⁵.

A prévia aprovação por todos os Estados de qualquer benefício fiscal em matéria de ICMS garante validade à lei local, mas não transfere os efeitos financeiros aos demais. O voto no Confaz, proferido por um representante do Executivo, constitui apenas um ato de anuência federativa ao Estado que solicitou o benefício, mas não acarreta renúncia de receita por parte dos demais porque isso dependeria de aprovação de cada Legislativo, em razão do princípio constitucional da legalidade, expresso no art. 150, § 6º. Tal conclusão é decorrência lógica do princípio do federalismo, que restringe a eficácia de qualquer lei estadual ao próprio território.

Todos os empresários localizados nos Estados que não concederam os benefícios fiscais têm direito subjetivo público a que a Fazenda respeite os princípios da isonomia e livre concorrência e zele pela identidade de carga tributária, direito que não pode ser fraudado por leis originárias do mesmo ou de outros Estados.

O dever fundamental de pagar tributos, que é especificado em obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores, é pautado por princípios impositivos para ambos os lados da relação tributária. O desrespeito a eles transforma um dever de colaboração em uma extorsão confiscatória, pois obriga o contribuinte a sacrificar seu lucro para compensar um privilégio outorgado a um concorrente.

⁴ Ávila, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*, São Paulo, Malheiros, 2008, p. 98 e 99. Completa o autor: “A neutralidade melhor representa uma manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência, notadamente no aspecto negativo da atuação estatal.”

⁵ Argumento semelhante se aplica à importação de mercadorias industrializadas por pessoas físicas. A jurisprudência do STF sempre entendeu que não incidiam ICMS e IPI uma vez que elas não estavam sujeitas à não-cumulatividade. A consequência é um enorme ofensa aos princípios da isonomia e livre concorrência em relação a mercadorias semelhantes fabricadas no Brasil, que sofrem a incidência de tais impostos quando as mesmas pessoas as compram. Foi necessária a edição da Emenda Constitucional nº 33/2001 para afastar a jurisprudência em relação ao ICMS, problema ainda não resolvido no que concerne ao IPI (STF, RE 550170 AgR/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, pub. 04/08/2011; STF, RE 255090 AgR/RS, Rel. Min. Ayres Britto, 2ª Turma, pub. 08/10/2010).

4. A solução jurisprudencial para o conflito interestadual e seus desdobramentos

A questão vem sendo tratada pela jurisprudência⁶ de forma extremamente formal, uma vez que as decisões reconhecem eficácia extraterritorial aos créditos fictícios apenas em razão da validade da lei estadual concessiva do benefício fiscal, o que só depende da prévia existência de convênio autorizativo. Mesmo quando não há convênio, os créditos somente poderiam ser glosados após o deferimento de liminar em Ação Declaratória de Inconstitucionalidade.

As decisões argumentam com o texto do art. 155, § 2º, inciso II, alínea b⁷, que traria como única hipótese de cancelamento do crédito contabilizado na entrada da mercadoria a sua saída isenta ou não tributada. Ocorre que em nenhum momento a Constituição estabelece essa hipótese de cancelamento do crédito como única, o que não faria mesmo sentido em razão da grande complexidade do sistema de creditamento do ICMS. Exatamente por isso, o mesmo artigo (§ 2º, inciso XII) delegou à lei complementar a tarefa de regular tal sistema.

Acresça-se que a alínea b trata do desfazimento de creditamentos válidos, o que não é o caso da aquisição de mercadoria beneficiada por crédito fictício aprovada por lei de outro Estado, que não pode respaldar lançamentos contábil-tributários a serem realizados nos demais Estados da federação.

Na realidade, a redundante previsão de cancelamento do crédito em caso de saída não tributada prevista no referido inciso II, é, apenas, mais um dos dispositivos reveladores do caráter prolixo da nossa Carta, a mais longa do mundo em termos absolutos⁸ e, de longe, a mais extensa e confusa em matéria tributária e orçamentária⁹.

⁶ STJ, EDcl no RMS nº 32.453/MT, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª T., pub.05/09/2011; STJ, RMS 31714/MT, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, pub. 19/09/2011. Destaca-se nessa ementa:

4. O benefício de crédito presumido não impede o creditamento pela entrada nem impõe o estorno do crédito já escriturado quando da saída da mercadoria, pois tanto a CF/88 (art. 155, § 2º, II) quanto a LC 87/96 (art. 20, § 1º) somente restringem o direito de crédito quando há isenção ou não-tributação na entrada ou na saída, o que deve ser interpretado restritivamente. Dessa feita, o creditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária.

5. Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado - como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon - e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território. Vide ainda: ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau, DJ. 09.03.07 e ADI 3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ. 23.06.06.

⁷ 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;

⁸ As cinco maiores constituições, por número de caracteres sem espaços, são: 1) Brasil - 363.817; 2) Papua Nova Guiné - 354.791; 3) México - 295.099; 4) Colômbia - 269.645; e 5) Venezuela - 205.993 (contagem em novembro de 2006). Não foram computados o preâmbulo, assinaturas, nem outras indicações não textuais.

⁹ Em ordem decrescente, as trinta maiores constituições em matéria tributária e orçamentária são: Brasil (525 dispositivos), Colômbia (109), Alemanha (97), Uruguai (70), Paquistão (64), Venezuela (59), México (57), Malawi (49), Índia (46), Gana e Bangladesh (45), Serra Leoa (44), Uganda (41), Equador e Cingapura (39), Papua Nova Guiné e Bélgica (35), Austrália (34), Suazilândia (33), Portugal (32), Peru, Sri Lanka e Sudão (31), Ilhas Marshall (30), África do Sul e Espanha (29), Trindade e Tobago (27), Tanzânia e Rep. do Congo (26), Panamá (25).

Embora o Direito Tributário não esteja subordinado às regras de Direito Privado, o que é explicitado no art. 109, do Código Tributário Nacional, está vinculado à realidade econômica que produz o substrato tributável. Por isso, a Fazenda deve agir de acordo com a boa ética tributária¹⁰ que é um conjunto de valores voltados ao respeito à capacidade contributiva, isonomia e livre concorrência.

A jurisprudência vem desconsiderando que o “princípio da igualdade no âmbito tributário se traduz no respeito ao princípio da capacidade econômica, de forma que situações economicamente iguais devem ser tratadas da mesma maneira”.¹¹ Esse equilíbrio não pode ser desrespeitado em razão de reducionismos interpretativos que desconsideram seus efeitos no sistema econômico, sob pena de produção de privilégios. Mesmo a inércia em glosar créditos fictícios será opressiva e lesiva.

Em consequência, o reconhecimento administrativo ou judicial de créditos tributários fictícios para alguns contribuintes garante direitos semelhantes aos demais, pois os princípios constitucionais produzem direitos e deveres em prol de condutas justas e sustentáveis, tanto para o Estado quanto para os contribuintes, e devem gerar soluções de restauração do equilíbrio por parte dos três Poderes.

5. Conclusões

O Direito Tributário se insere na economia por meio da agregação de obrigações tributárias a fatos considerados pelo legislador como reveladores de capacidade contributiva. Deve buscar a maior neutralidade possível, salvo se houver relevantes finalidades não tributárias a alcançar. Para tanto, é essencial respeitar os princípios direcionadores da economia e do Direito Tributário.

O princípio do federalismo aplica-se ao ICMS tanto como justificativa de autorização prévia à concessão de benefícios fiscais quanto para limitar a eficácia de tais benefícios ao território do ente que os concede.

Os princípios da livre concorrência, da isonomia e da capacidade contributiva impõem à Fazenda o dever de rejeitar privilégios tributários consistentes em créditos fictícios oriundos de outras unidades da federação, salvo se estendidos aos demais empresários.

¹⁰ Klaus Tipke ensina que ética tributária é a teoria que estuda a moralidade da atuação em matéria tributária desenvolvida pelo poder público. Completa perguntando: “Que princípios ou valores convincentes e razoáveis devem inspirar a atuação dos poderes públicos e dos cidadãos para que a tributação possa se considerar justa? *Moral Tributária del Estado y de los Contribuyentes*, trad. Pedro M. Herrera Molina, Madrid, Marcial Pons, 2002, p.21 e 22.

¹¹ *Querall, Juan Martin, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero e José M. Tejerizo Lopez, Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 14ª ed, Madrid, Tecnos, 2003, p.111.