



Glosa de créditos de ICMS em São Paulo e Minas Gerais é inconstitucional

A guerra tributária entre estados da federação, conhecida por Guerra Fiscal, chega à hipótese de terrorismo tributário por parte dos estados de São Paulo e Minas Gerais. Enquanto estados como Ceará, Espírito Santo, Pernambuco, Piauí, Sergipe e outros procuram fazer concessões para atrair empresas que promovam emprego e renda, nos dois estados mais fortes da federação a regra é o constrangimento e o peso da mão forte do Estado.

O Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), órgão paritário que julga o contencioso administrativo de São Paulo, entendeu que o estado pode recusar créditos de ICMS, nas entradas de mercadorias provenientes de outras unidades da federação. A recusa, segundo o TIT, é possível quando o remetente é beneficiário de incentivo fiscal, sem amparo em convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária, colegiado político que se renova a cada quatro anos:

TRANSPORTE AÉREO. ICMS. Dada a gênese do novo ICMS na Constituição de 1988, tem-se que sua exigência no caso dos transportes aéreos configura nova hipótese de incidência tributária, dependente de norma complementar à própria carta, e insuscetível, à luz de princípios e garantias essenciais daquela, de ser inventada, mediante convênio, por um colegiado de demissíveis ad nutum. (STF – Supremo Tribunal Federal – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1089/DF – 1997 – Relator: Ministro Francisco Resek).

A decisão do TIT do estado de São Paulo concorre para o agravamento da dívida pública na medida em que, tomada em última instância administrativa, cabendo agora ao contribuinte recorrer ao Poder Judiciário e, assim, ademais de concorrer decisivamente para a morosidade daquele poder, em razão do excessivo número de procedimentos judiciais que tem de ser adotados contra a Fazenda, também concorre para a majoração da dívida interna na medida em que as decisões judiciais decorrentes dos procedimentos que são adotados para sua anulação, além de reconhecer sua impropriedade, implicam condenação do estado ao pagamento de encargos decorrentes da sucumbência que, por cediço, distribuído por toda a sociedade, uma vez resgatado com recursos orçamentários.

A “Guerra Fiscal” entre os estados consiste simplesmente no oferecimento de vantagens financeiras e não tributárias para atrair empresas. Uma dessas vantagens é a possibilidade de postergar o pagamento do imposto (ICMS) para a operação seguinte, no caso de importações do exterior, pelo instrumento conhecido por “diferimento”, seguido de outro instrumento financeiro de crédito presumido, onde o contribuinte tendo um crédito junto ao estado, faz o ajuste de contas na hora de pagar o imposto. Inverter esse entendimento para constranger o adquirente de mercadorias em São Paulo e Minas Gerais é contrariar o princípio da moralidade administrativa previsto no artigo 37 da Constituição Federal. Afinal, sendo a nota fiscal o resultado de mercadorias + impostos + serviços (transporte), não é justo atribuir ao adquirente de boa-fé que recolha novamente o imposto já pago na aquisição da mercadoria:

TRIBUTÁRIO – ICMS – MERCADORIA ADQUIRIDA DE PESSOA JURÍDICA INSCRITA NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES – I – O comerciante que adquire mercadoria de pessoa jurídica regularmente inscrita, mediante nota fiscal e comprova o respectivo pagamento do preço e do ICMS não pode ser responsabilizado pela omissão da vendedora, em recolher o tributo. Imputar



responsabilidade ao comprador, em tal situação seria atribuir a terceiro, sem previsão legal, responsabilidade tributária, em flagrante ofensa ao art. 128 do CTN. II – Não é lícito exigir do comprador, que recolha novamente o tributo, que ele pagara ao adquirir a mercadoria. Semelhante exigência ofenderia o princípio da não-cumulatividade. III – O artigo 112 do CTN tempera o dispositivo do artigo 128, determinando se levem em consideração as circunstâncias que envolvem os fatos. Na hipótese, a teor dos autos, nem mesmo o Fisco tinha conhecimento da situação irregular da fornecedora (STJ – Recurso Especial 189428 – Processo 1998.00.70338-1 Relator Humberto Gomes de Barros – São Paulo – Primeira Turma – Decisão de 09/11/1999 – reiteradas).

No entanto, o TIT entendeu como plenamente ilegal a conduta do estado remetente das mercadorias de não submeter o benefício fiscal do ICMS à aprovação do Conselho, como exige a Lei Complementar 24/75. Ora, o instrumento para combater suposta ilegalidade é a Ação Direta de Inconstitucionalidade contra o estado e não terrorismo fiscal contra o adquirente, tornando insegura a relação jurídica de comércio de produtos.

A tese de concorrência desleal do estado remetente e de prejuízos causados aos fiscos paulista e mineiro também não se sustenta na medida em que mesmo considerando-se os impostos integralmente pagos nos estados remetentes, São Paulo e Minas Gerais nada arrecadariam. Portanto, penalizar o contribuinte é enriquecimento ilícito.

A glosa de créditos amparada pelo Comunicado CAT 36 e reiterada mais recentemente no Comunicado 14 do estado de São Paulo, que impede aos contribuintes de aproveitem créditos do ICMS de mercadorias adquiridas de estados que concedem benefícios fiscais sem autorização do Confaz também não prevalece. Primeiro, porque o Comunicado CAT 36, de 29 de julho de 2004, é defasado, regulando decretos já revogados pelos respectivos estados. Segundo, porque o Comunicado CAT 14, de 24 de março de 2009 e Lei 24/75, regulam matéria que lhe são estranhas:

Comunicado CAT-14, de 24-3-2009

(DOE 25-03-2009; Retificação DOE 26-03-2009)

Esclarece sobre o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a operações ou prestações amparadas pelo programa de incentivo fiscal denominado “Pró-Emprego”, concedido pelo Estado de Santa Catarina

O Coordenador da Administração Tributária, (...):

1 de acordo com a Constituição Federal de 1988, cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS serão concedidos e revogados (artigo 155, XII, “g”);

2 atendendo o comando constitucional, a Lei Complementar nº 24/1975, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, estabelece a forma segundo a qual são validamente concedidas às operações e prestações abrangidas pela incidência do ICMS isenções, reduções de base de cálculo, devoluções do imposto, concessão de créditos presumidos e quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus ao contribuinte do imposto (artigo 1º da Lei Complementar nº 24/1975);

(...)

6 a Lei Complementar nº 24/1975 determina que:

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;

Sendo o imposto não-cumulativo, a hipótese do artigo 8º da Lei 24/75 é estranha à Constituição Federal de 1988. Para entendimento, fique bastante claro ser a citada lei de 1975, e o texto constitucional, de 1988. O [\[1\]](#) fenômeno constitucional da recepção constitucional se dá quando, com o advento de uma nova Ordem Constitucional, se verifica, dentro do todo o âmbito da legislação infraconstitucional, quais são as normas não recepcionadas, que passam a se constituir desprovidas de validade perante a nova Constituição.

A legislação ordinária, ao perder o suporte de validade que lhe outorgava a Constituição anterior, concomitantemente, adquire um novo suporte, expresso ou tácito, da nova ordem Constitucional. A legislação ordinária deve encontrar a partir da nova ordem constitucional o seu fundamento.

Considerando a Lei 24, de 7 de janeiro de 1975, a Lei 87, de 13 de setembro de 1996, não é idêntica, mas ambas têm praticamente o mesmo conteúdo. A nova lei, no entanto, tem seu fundamento na Constituição de 1988, razão de sua validade. A recepção da Lei 24, de 7 de janeiro de 1975, assim considerando, não ocorreu na totalidade, na medida em que as imposições da lei que tornam ineficaz o crédito legalmente recebido de empresa que tenha gozado de qualquer benefício fiscal ou financeiro nos termos do artigo 8º são incompatíveis com a literalidade do texto constitucional que trata da não-cumulatividade. Por seu turno, o artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil prescreve que “a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”.

Dá-se a revogação tácita ou indireta, quando, embora não expressamente estabelecida pela nova lei, haja incompatibilidade com a anterior, ou a lei nova regule inteiramente a matéria de que tratava a anterior. Consiste na incompatibilidade ou contrariedade entre os dispositivos da lei nova e os da anterior, prevalecendo os da primeira sobre os da segunda: *lex posterior derogat priori*. Não seria razoável conceber a aplicação simultânea de duas leis contraditórias ou opostas.

A não-cumulatividade do imposto é linear, ensejando a observação de crédito diante de operações



sucessivas (RE 240.395-0/RS). A não-cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, tanto por aqueles que dela se beneficiam, quanto pelos próprios agentes da administração pública — a técnica da não-cumulatividade e o modo pelo qual se efetiva o princípio da não-cumulatividade.

ACÇÃO DECLARATÓRIA – ICMS – RESOLUÇÃO N. 3.166/2001 – VEDAÇÃO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DE ICMS, NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM INCENTIVOS FISCAIS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – RECURSO PROVIDO. "As limitações impostas ao princípio da não-cumulatividade pelas leis complementares, convênios e regulamentos são inconstitucionais; da Carta Magna constam apenas como exceção à tal princípio a isenção e a não-incidência, não podendo a legislação infraconstitucionais criar outras". "O princípio da não-cumulatividade consiste no realizar o abatimento, na operação posterior, do imposto incidente e pago na operação anterior. CF, art. 155, § 2º, I. Impossibilidade da vedação do crédito em razão da redução da base de cálculo do imposto. II. – RE provido. Não provimento do agravo. (RE 355422 AgR / MG, Ministro CARLOS VELLOSO, DJ 28-10-2004" (Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais – Apelação Cível nº 1.0024.05.773735-5/001 – Belo Horizonte – Relator Alvim Soares – 06/02/2007).

Ementa: ICMS – Princípio da não-cumulatividade – mercadoria usada – base de incidência menor – proibição de crédito – Inconstitucionalidade. Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas "a" e "b" do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão (STF – Supremo Tribunal Federal – RE 161021/MG – Relator: Ministro Marco Aurélio Mello – 06/06/1997).

Ao vedar o aproveitamento dos créditos, o fisco paulista neutraliza o benefício concedido por outro estado, mas resvala para o campo da inconstitucionalidade, na medida em que, em relação ao ICMS, a Constituição Federal e a Lei Complementar 24/75 determinam que a concessão de qualquer espécie de benefício fiscal ocorra no âmbito do Conselho Fazendário, mas somente autoriza a glosa através do não conhecimento e anulação do crédito relativo as operações anteriores (art. 155, II "a" e "b").

[1] Freitas, Rinaldo Maciel de; *ICMS – Do Imposto Sobre o Consumo à Guerra Fiscal* – MP Editora 2009.

Date Created

09/11/2009