



Consultor Tributário: E agora, quem paga a conta da guerra fiscal?

Sempre se soube serem inconstitucionais as isenções e os incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS concedidos unilateralmente pelos estados, à revelia do Confaz (CF, art. 155, § 2º, XII, g; LC 24/75, arts. 1º e 2º).

Apesar disso, prevaleceu por muito tempo uma tolerância generalizada para com a guerra fiscal, cujos focos teriam sido debelados na origem se os estados atingidos ou as demais pessoas legitimadas (CF, art. 103) tivessem proposto ADIs tão logo editada cada medida irregular, e se o STF, nos relativamente raros casos em que provocado, tivesse sido ágil em decidir.

À omissão somava-se uma boa dose de cinismo, com os estados censurando nos outros as práticas que também adotavam (“*façam o que eu digo...*”), revogando diplomas às vésperas do julgamento da ADI contra eles proposta, para reeditá-los após a extinção desta por perda de objeto, e — este o tema da coluna de hoje — transferindo para o contribuinte o custo dos malfeitos alheios e da própria recusa em combatê-los de frente.

Esta situação de virtual anomia foi finalmente rompida pelo STF, que em 1º de junho de 2011 anulou incentivos irregulares por atacado e que, desde então, tem dado resposta rápida às ações sobre guerra fiscal.

A inflexão é bem-vinda e, malgrado alguma previsível resistência, parece ser definitiva.

Porém, como os benefícios unilaterais — contra todas as probabilidades — vigoraram por longos anos, cumpre agora indagar quem deve suportar as perdas de arrecadação que deles decorreram, questão ainda não definida pelos Tribunais Superiores.

Nas hipóteses mais comuns, que envolvem apenas duas unidades federadas, a solução tem sido comumente buscada no artigo 8º da LC 24/75, segundo o qual o estado de destino fica autorizado a recusar ao adquirente os créditos que não correspondam a uma incidência efetiva do imposto, e o estado de origem fica obrigado a exigir do alienante o ICMS anteriormente dispensado de forma indevida.

Qualquer que seja o juízo sobre a validade de uma ou outra das sanções, é nítido que a sua aplicação simultânea, expressamente determinada pela lei, ofende o princípio constitucional da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I).

De fato, e por ora falando apenas em tese, ou se exige a diferença de ICMS do vendedor, mas se mantém íntegros os créditos do comprador, ou — pelo contrário — se estornam os créditos excedentes deste, mas nada mais se exige daquele.

Impor as duas medidas ao mesmo tempo leva a arrecadação total da cadeia de circulação do bem a um valor superior à multiplicação da alíquota pelo preço final de venda, retirando ao ICMS a sua característica essencial de imposto sobre o consumo.





Em julgados recentes, o STF (AC 2.611 — Medida Cautelar/MG, decisão monocrática da Min. Ellen Gracie, DJe 28.06.2010) e o STJ (1ª Turma, REsp. nº 1.125.188/MT, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 28/05/2010; 2ª Turma, RMS nº 31.714/MT, Rel. Min. Castro Meira, DJe 19.09.2011) têm afirmado a impossibilidade de estorno, pelo Estado de destino, dos créditos apropriados pelo adquirente.

Os precedentes são elogiáveis por diversas razões.

Primeiro porque a ninguém é dado fazer justiça com as próprias mãos, invalidando normas de outros estados à revelia do Poder Judiciário e implementando à força essas deliberações (ofensa à separação dos Poderes e ao pacto federativo).

Segundo porque a retaliação dirige-se contra pessoa diversa do autor da inconstitucionalidade, que é o estado de origem dos produtos incentivados (ofensa ao princípio da pessoalidade da sanção).

E terceiro porque o incentivo irregular não traz qualquer perda arrecadatória direta para o estado de destino, bastando observar que — caso o vício não existisse — caber-lhe-ia, de toda forma, suportar créditos equivalentes ao produto do valor da operação pela alíquota interestadual aplicável. Se este seria o quadro caso o benefício inconstitucional não tivesse sido outorgado, outra não pode ser a situação na hipótese de este ser anulado, sob pena de ofensa ao sistema de partilha do ICMS entre os estados envolvidos em uma operação interestadual (com a irregularidade de um ente se transformando em pretexto para o aumento da arrecadação de outro).

Isso não conduz, entretanto, a nosso ver, à legitimidade da outra sanção imposta pelo artigo 8º da LC 24/75: exigência, pelo estado de origem, contra o alienante das mercadorias incentivadas, da parcela de imposto indevidamente dispensada em razão do incentivo irregular.

Autuações desse tipo começam a ser lavradas nos dias atuais, na esteira das decisões definitivas do STF, e parecem-nos fadadas ao insucesso.

De fato, embora seja quem sofreu a perda arrecadatória, o estado de origem — nas situações envolvendo duas unidades federadas — não é vítima, mas futor, da guerra fiscal.

Não há que ser ressarcido, e sim arcar com o ônus da inconstitucionalidade que perpetrou.

Com efeito, seria contrário à segurança jurídica (CF, art. 5º, *caput*) e à moralidade administrativa (CF, art. 37, *caput*) tal estado trair o contribuinte que iludira com a promessa de regimes tributários privilegiados (vedação de *venire contra factum proprium*).

E nem se alegue que a confiança deste último não seria digna de proteção, dada a manifesta invalidade do benefício de que fruiu.

A uma porque tal defeito era temperado pelo já referido consenso tácito quanto à aceitabilidade da guerra fiscal, de resto intensamente praticada por todas as unidades da Federação, tanto assim que desde o primeiro projeto de reforma tributária a ser discutido no Congresso (PEC 175/95) se prevê a convalidação retroativa dos incentivos irregulares em vigor.



A duas porque contemplados não foram apenas os contribuintes que se deslocaram por sua conta e risco em busca do incentivo, mas também os que já estavam no estado infrator, sendo estranho — quando não francamente impossível, por falta de legítimo interesse econômico ou moral — exigir destes últimos que emigrassem para fugir do favor fiscal ou o impugnassem em juízo (logo eles, quando havia tantos outros legitimados a fazê-lo...).

A três porque a hipótese atrai regra específica do CTN. Trata-se do artigo 146, segundo o qual “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial” — inclusive do STF, anotamos nós — “nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

Trata-se de modulação *avant la lettre* dos efeitos das decisões de inconstitucionalidade do Supremo, embora não só destas.

A quatro porque a discussão vai além da irretroatividade/proteção da confiança, ancorando-se ainda no princípio da não-cumulatividade, que dá ao contribuinte o direito de transferir para elo seguinte da cadeia de circulação, até o consumidor final, o ônus do imposto que lhe é cobrado.

Pois bem: como, sem ofensa a este comando constitucional, exigir do vendedor complementação de imposto não-prevista na legislação da época do fato gerador, agora que não tem mais como trasladar para o adquirente o respectivo impacto econômico?

Tal cobrança, feita pelo próprio estado que concedera o incentivo, transforma este último em verdadeira armadilha, em nada amenizada pelo fato de as autuações às vezes se comporem apenas de principal, sem juros e multa (como se o dispositivo relevante fosse o art. 100, parágrafo único, e não o art. 146 do CTN).

A mesma conclusão — irresponsabilidade do particular pelos danos oriundos da guerra fiscal travada pelos estados — impõe-se nos esquemas triangulares, em que um Estado A (das Regiões N, NE ou CO + Espírito Santo) atrai para o seu território empresa de um Estado B (das Regiões S ou SE, salvo Espírito Santo), a fim de que adquira seus produtos das regiões desenvolvidas com alíquota interestadual de 7% e os revenda para qualquer Estado a 12% [1]: a diferença será objeto do incentivo irregular, salvo uma pequena parcela que será recolhida ao Estado A.

Prejudicados, neste caso, serão os estados onde estabelecidos os fornecedores do contribuinte aliciado (aquele que se mudou para o Estado A), visto que as vendas a ele destinadas, quando ainda estabelecido no Estado B, proporcionariam àquelas unidades receita de 12%, em lugar dos 7% aplicáveis após a implementação do “planejamento tributário estatal”.

A única diferença face às situações envolvendo apenas duas unidades federadas está em que o Estado que concedeu o benefício e aquele por ele prejudicado serão diversos, cabendo a este último — a nosso sentir — voltar-se contra o primeiro em ação de indenização proposta originariamente no STF (CF, art. 102, I, f), mas nunca contra os fornecedores situados em seu próprio território, que não aderiram ao benefício, nenhuma vantagem tiraram dele e, ademais, não teriam como repassar a quem de direito o



ônus econômico desta exigência tardia e descabida.

Esta a nossa conclusão, aliás bastante trivial: quem dá banquete paga a conta.

[1] As alíquotas interestaduais do ICMS estão previstas na Resolução nº 22/89 do Senado Federal.

Date Created

18/01/2012