

STEFANIA BECATTINI E BRUNO OLIVEIRA CARDOSO

A GLOSA DE CRÉDITOS DE INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS

í. DELIMITAÇÃO DO TEMA

Tomou-se comum Unidades Federadas ameaçarem glosar créditos de ICMS em operações interestaduais, quando o Estado de origem tiver concedido benefício fiscal a contribuinte estabelecido em sua base territorial, só permitindo crédito proporcional ao valor efetivamente recolhido.

A questão fulcral é se as Unidades Federadas têm autonomia para unilateralmente conceder benefícios de ICMS, em operações interestaduais, a contribuinte estabelecido em sua base territorial e qual a abrangência do princípio da não-cumulatividade, principal matiz do ICMS, frente a esses “créditos incentivados”.

2. A AUTONOMIA DOS ESTADOS-MEMBROS E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A forma federativa do Estado, erigida à condição de cláusula pétrea, por força do art. 60, §4º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, tem na autonomia dos Estados-Membros um dos seus pilares, vez que permite aos Entes Federados se darem às respectivas Constituições e leis. Como seu pressuposto figura a *"repartição de competência para o exercício e desenvolvimento de sua atividade normativa"*

Assim, não há como se falar em autonomia dos Estados-Membros sem o exercício da competência tributária que, ao carrear receitas aos cofres públicos, dá suporte à satisfação dos encargos que os Estados assumem enquanto detentores de competências materiais.

E foi atenta à preservação da competência tributária estadual, como dito essencial para a própria continuidade da forma federativa, que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, inciso II, atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência legislativa para a instituição de impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços

de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Mas, no intuito de evitar ou minimizar as disparidades entre as regulamentações estaduais, que pudessem prejudicar a própria atividade econômica, o Poder Constituinte Originário deixou à Lei Complementar a competência para determinar a sua regra matriz de incidência tributária em âmbito nacional e, também, consagrou princípios que balizam toda a sistemática, como o da não-cumulatividade e o da seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços.

Deixou também a cargo de Lei Complementar “*regular a forma como mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*”, o que vem sendo normatizado pela LC 24/75 que será objeto de nossa abordagem posteriormente.

3. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

A não-cumulatividade dos impostos tem sua origem associada à reforma fiscal efetuada na França, em 1954, visando a desoneração da produção pela incidência em cascata de impostos, tendo sido, então, engendrado o Imposto sobre o Valor Agregado.² No Brasil, o princípio foi primeiramente aplicado ao IPI e somente com a EC 18/65 à Constituição de 1946 é que o mesmo entrou definitivamente na configuração do ICM, atual ICMS, sendo o mesmo consagrado em todos os Textos Constitucionais posteriores³.

A Carta de 1988 o consagrou no artigo 155, § 2º, inciso I, sendo que para a sua concretização efetiva necessário se faz a sua operacionalização mediante o método contábil de compensação de débitos e créditos.

Por meio dessa técnica, o contribuinte procede a escrituração contábil no livro fiscal de registro de apuração de ICMS dos débitos e créditos do imposto. Vale dizer, como regra geral, a cada “entrada” de mercadoria em seu estabelecimento (operação anterior) gera um crédito contábil e a cada “saída” gera um débito contábil (operação posterior), excepcionando-se os casos de

2. Para melhor explanação vide COSCIANI Cesare. *El Impuesto Al Valor Agregado*, apud MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 136.

3. ESTRELLA, André Luiz Carvalho. *O Crédito Financeiro do ICMS-Artigo 20, §1º, da Lei Complementar Nº 87/96 — Bens de Uso, Consumo e Ativo Permanente e o seu Regime no IVA do Mercado Comum Europeu*. <https://secure.jurid.com.br/jurid/jurid.exe/carregahtml?arq=detalhe.html&ID=837>. Acesso em 5.1.05

isenção e não-incidência previstos no inciso II, § 2º, do art. 155 da Lei Fundamental. Ao final de cada período de apuração, confrontam-se os débitos com os créditos, por meio de uma operação matemática dentro da contabilidade da empresa, sendo o tributo apurado na conta-corrente do ICMS (conta de resultado). O imposto deve ser apurado pelo valor incidente sobre as vendas (saídas), deduzido do imposto sobre as compras (entradas). Se houver mais débitos (saídas ou vendas) do que créditos (entradas ou compras), implicará na existência de saldo devedor, que corresponde ao valor efetivamente a ser pago pelo contribuinte. Já se houver mais créditos do que débitos implicará na existência de saldo credor, indicando créditos acumulados, direito do contribuinte, que poderão ser levados para o próximo período de apuração. Nesse caso, não haverá imposto a pagar pelo contribuinte⁴.

A compensação dos valores pode ser feita por dois métodos. No método *base on base* (base sobre base) compensam-se as bases de cálculo, ou seja, da base de cálculo do imposto devido na fase posterior subtrai-se o valor que foi base de cálculo na fase anterior. No método *tax on tax* (imposto sobre imposto) compensa-se o valor efetivo do imposto, isto é, o imposto da fase seguinte é confrontado com o da fase anterior apurando-se, ao final, se há saldo a pagar ou a recuperar.

E, ainda, preciso ressaltar que pelo vocábulo cobrado constante no enunciado da norma do inciso I do art. 155 deve se entender incidido. Categóricas, neste sentido, são as palavras do Professor Ives Gandra Martins ao asseverar que “<7 *compensação não se dá por força do imposto cobrado na operação anterior, mas do imposto incidente. O imposto poderá nunca ser cobrado, mas gerará direito a crédito, posto que a incidência é aquela determinadora do crédito*”.⁵

Em síntese, podemos concluir que o imposto incide sobre o valor acrescentado a cada fase do ciclo econômico de circulação da riqueza. Aqui se distingue o imposto monofásico do plurifásico. No primeiro, o imposto incide uma única vez sobre o preço final da mercadoria, enquanto no plurifásico, o imposto recai sobre cada fase do ciclo econômico. Se incidir sobre o valor total da operação será cumulativo, do contrário será não-cumulativo.

4. ESTRELLA, André Luiz Carvalho, *op. cit.*

5. MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6, Tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 397.

4. A LC 24/75 E A RECEPÇÃO PELO TEXTO CONSTITUCIONAL DE 1988

Para ideal análise do fenômeno da recepção faz-se necessário um retomo à Constituição de 1967 e sua posterior EC n. 1/69 no tocante à repartição de competência tributária que dispôs competir aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciante, devendo ser as isenções concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em Lei Complementar (art. 23, inciso II, § 6º).

Assim, a Lei Fundamental remeteu à deliberação conjunta dos Estados as matérias relativas a isenções tributárias, nada dizendo no tocante a benefícios fiscais e/ou financeiros⁶.

No entanto, a LC 24/75 ao dispor sobre os convênios para a concessão de isenções de ICM, atual ICMS, também normatizou os termos para concessão de benefícios fiscais e financeiros, ao determinar, em seu art. 1º, que as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias seriam concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, sendo a regra também aplicada à concessão de créditos presumidos e a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resultasse a redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus (art. 1º, parágrafo único, incisos III e IV).

O questionamento que se faz é no sentido de saber se o legislador extrapolou o limite legal e, portanto, afrontou o Texto Constitucional ao regulamentar, em sede de Lei Complementar, a concessão de benefícios fiscais e financeiros.

Entendemos que no que diz respeito aos incentivos fiscais poderia o constituinte estabelecer regras para a sua concessão sem que se configurasse afronta à autonomia dos Estados-Membros, posto que constituiria uma autêntica limitação ao poder de tributar, devendo o legislador infra-constitucional

6. Os incentivos fiscais são, em regra, concedidos na tentativa de incentivar a economia local ou determinados setores e diferenciam dos chamados incentivos financeiros por realizarem através de um estímulo concedido com o próprio tributo, enquanto o segundo far-se-ia após a extinção do crédito tributário, ou seja, com receitas previstas no orçamento do ente tributante.

observar os moldes delineados pela Constituição. Contudo, a Carta de 67/69 restou silente em seu texto não podendo deste modo o legislador infraconstitucional limitar o que em seara constitucional não fora feito.

Já no que pertine a limites para a concessão de incentivos financeiros esses não poderiam ser estabelecidos sem afronta às autonomias estaduais, na medida que somente aos Estados compete saber como expender suas receitas previstas em orçamento, caso contrário *a autonomia dos Estados-Membros só existiria no papel em que estiver escrita a Constituição*.¹

Assim, a LC 24/75 certamente violou os limites da Carta de 67/69, contudo, não fora objeto de questionamento judicial a fim de ser extirpada do ordenamento jurídico pátrio, o que permitiu que a mesma continuasse vigente e válida e, portanto, produzisse os efeitos legais.

De modo que passaram os regimes de incentivo fiscal e financeiro a serem regulamentados pela LC 24/75, que determinou que os mesmos somente poderiam ser concedidos, através da celebração de convênios, em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representante do Governo Federal. Sendo que a concessão dependeria sempre de decisão unânime dos Estados representados (art. 2, §2º).

No entanto, em 5 de outubro de 1988, fora promulgado novo Texto Constitucional sendo então imediatamente exercido pelo princípio da continuidade do ordenamento jurídico, uma análise das normas infraconstitucionais a fim de perquirir sobre a sua receptividade pela nova Lei Fundamental.

Ocorre que, no claro intuito de restringir a competência tributária dos Estados-Membros, a Constituição Federal de 1988 deixou a cargo de Lei Complementar *"regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*

Frente aos limites estabelecidos pelo constituinte para concessão de incentivos fiscais pelos Estados-Membros não resta dúvida sobre a receptividade da LC 24/75 pelo Texto Constitucional de 1988, tendo inclusive o constituinte a mencionado expressamente no §8º do art. 34 do ADCT^{7 8}.

7. Expressão cunhada pelo constitucionalista Manoel Gonçalves Ferreira Filho.

8. Art. 34 - Se, no prazo de 60 dias contados da promulgação da Constituição não for editada a Lei Complementar necessária à instituição do imposto que trata o art. 155,1, b os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Deste modo, incontestemente é a recepção da LC 24/75 pelo Texto Constitucional vigente. Contudo, a análise das eivas não pode ser tão simplista, não podendo se restringir ao instrumento utilizado pelo legislador para a normatização da matéria, dever-se-á fazer também uma análise minuciosa de todos os artigos e expressões da lei em comento.

No concernente aos limites estabelecidos para concessão de benefícios financeiros certo é que a LC 24/75 não foi recepcionada pela Constituição de 1988, já que o constituinte nada disse sobre os incentivos financeiros, até porque de outro modo não poderia agir sem afrontar a autonomia atribuída aos Estados-Membros.

A citada lei ainda em seu art. 4º determina que *dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinado neste artigo.*

Entretanto, a CF/88 consagra, em seu art. 2º, o princípio da Separação de Poderes e no seu art. 5º, inciso II, o princípio da legalidade, que assegura que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa se não em virtude de lei, princípios claramente colidentes com o conteúdo do art. 4º da LC 24/75, que autoriza o chefe do Poder Executivo Estadual ratificar ato do Secretário sem a apreciação anterior da Assembléia Legislativa, portanto, sem a edição de lei formal. A afronta tomou-se, ainda, mais evidente com a promulgação da EC n. 3/93 que acrescentou o § 6º ao art. 150 exigindo nas hipóteses de incentivos fiscais e outras figuras correlatas lei específica do poder estatal respectivo.

Do mesmo modo ocorre com o art. 8º que autoriza, na inobservância dos dispositivos da referida lei, a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria, assim como, a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido.

Ora, definitivamente não há como prevalecer o entendimento do art. 8º frente ao princípio da não-cumulatividade consagrado no Texto Constitucional. Trata-se de letra morta, vez que a Constituição avocou para si os casos de restrição ao aproveitamento do crédito de ICMS, quais sejam a isenção e a não incidência, não sendo permitido à lei infraconstitucional acrescer outras hipóteses.⁹ Portanto,

9. O STF pronunciou-se no sentido de impossibilidade de restrição ao princípio da não-cumulatividade por lei infraconstitucional por diversas vezes. A título exemplificativo cite o RE 103217 SP - Relator Min. Rafael Mayer (1ª Turma). Julg. em 23/11/84 e publicado no DJ de 14/12/84, PP. 21614.

flagrante a incompatibilidade do art. 8º com a Constituição Federal de 1988, o que, conseqüentemente, inviabiliza o fenômeno da recepção.

Então, tendo sido a LC 24/75 parcialmente recepcionada continuou a ser válida a exigência de que a concessão de benefícios fiscais seja celebrada por convênio, mediante deliberação conjunta dos Estados e Distrito Federal e expressa ratificação, após apreciação do Legislativo estadual, pelo Poder Executivo de todas as Unidades Federadas.¹⁰

Na prática ocorre ser quase impossível a anuência de todas as entidades federadas no mesmo sentido, assim os Estados têm, na tentativa de alavancar suas economias e socorrer os combalidos cofres públicos, editado atos concessivos de benefícios fiscais de forma isolada, sem a anuência do CONFAZ.¹¹

Não obstante a ausência de um dos requisitos na edição da lei concessiva do benefício fiscal os contribuintes não podem ser prejudicados pela guerra fiscal travada entre as Unidades Federadas, vez que agiram na estrita observância de lei editada por Estados-Membros de forma independente, e cumpriram todos os requisitos para gozar do mesmo, inclusive tendo, na grande maioria, realizado investimentos de monta e firmado inúmeras relações empregatícias em seu estabelecimento. Entendimento diverso implementaria o caos econômico e social.

A situação instala um conflito de normas constitucionais, haja vista o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea 'g', que garante aos Estados que toda forma de incentivo fiscal deve ser realizada em conformidade com o disposto em Lei Complementar, *in casu* a LC 24/75, e norma esculpida no art. 155, § 2º, inciso I, que determina a sujeição do imposto ao princípio da não-cumulatividade.

Ocorre que as normas que veiculam princípios tributários constitucionais equivalem a direitos e garantias individuais e são de aplicabilidade imediata. Desta feita, prevalecem sobre as demais normas também de nível constitucional, pois são regras que pairam sob todo o ordenamento, vinculando o entendimento e aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Assim, não pode o Estado destinatário limitar o aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operação ou prestações amparadas por benefícios fiscais, por constituir solar violação a um dos fundamentos maiores da

10. Vide ADI 1247 MC/PA - Relator Min. Celso de Mello (Tribunal Pleno). Julg. em 17/08/95 e publicado no DJ de 8.9.95, PP 28354.

11.0 Supremo Tribunal Federal ceifou, por reiteradas vezes, do ordenamento jurídico toda espécie de incentivos fiscais que não observou a existência de convênio interferido anterior, no qual fique expresso a concordância das Unidades Federadas na licença do benefício. A título exemplificativo vide ADI 1308 / RS - Relatora Min. Ellen Gracie (Tribunal Pleno). Julg. em 12.5.04 e publicado no DJ de 4.6.04, PP 00028.

Constituição, garantia fundamental do contribuinte, que é o princípio da não-cumulatividade, o que também configuraria um *bis in idem* ao exigir imposto que não é da sua competência e sim do Estado de origem da mercadoria.

5. CONCLUSÃO

Desta forma, não se faz possível a glosa de créditos de ICMS por Unidade Federada diversa do benefício, tendo em vista o princípio da não-cumulatividade, fundamento do imposto em tela, haja vista que a lei promulgada pelo Estado concedente é absolutamente válida e eficaz, inclusive, recaindo sobre ela a presunção de legalidade por ter sido emitida como manifestação do poder de império estatal. De modo que o único meio para impugnar os efeitos da lei concessiva de benefício fiscal que foi editada em inobservância da LC 24/75 é requerer a manifestação do Poder Judiciário a fim de extirpá-la do ordenamento jurídico.