

ADONILSON FRANCO

ASMAHAN ALESSANDRA JAROUCHE

JANAINA CRISTINA MAXIMO

TIAGO FURQUIM FLÓRIDO

TALITA MAYARA DE OLIVEIRA NUCCI ISHIKAWA

AL. SANTOS Nº 1470, 4º ANDAR - CJS. 407/408/409

JARDINS – SÃO PAULO (SP)

CEP 01418-100

PABX: (11) 3266-8592

Fax: (11) 3266-8592

e-mail: franco@francoadvogados.com.br

www.francoadvogados.com.br

PROTOCOLO ICMS 21/11 – DECISÃO DO STF DECLARATÓRIA DA INCONSTITUCIONALIDADE DAS ISENÇÕES DO ICMS SEM O AMPARO DA DELIBERAÇÃO DO CONFAZ – REFORMA TRIBUTÁRIA

De que forma os elementos integrantes do título acima confluem para um ponto comum? É o que será visto a seguir. É assunto de interesse de milhões de contribuintes, seja porque beneficiários de algum incentivo fiscal do ICMS, seja porque afetados por concorrentes que, há tempos, vêm desfrutando de benefícios em franca desigualdade concorrencial.

Não basta a indústria brasileira estar perdendo mercado para produtos chineses! Não é suficiente para a indústria nacional estar perdendo mercado até mesmo dentro do Mercosul! (também para produtos chineses). Há concorrência predatória também dentro do País.

Até há bem pouco tempo a concorrência predatória se estabelecia dentro dos próprios Estados na medida em que muitos contribuintes simplesmente deixavam de recolher impostos, dentre esses, o ICMS. Com a introdução da nota fiscal eletrônica e também da substituição tributária, essa prática vem perdendo espaço já há algum tempo.

Mas no que se refere a competição entre contribuintes estabelecidos em Estados distintos, nem mesmo a nota fiscal eletrônica, tampouco a substituição tributária, tem-se revelado capaz de afastar o efeito concorrencialmente danoso decorrente de incentivos fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados.

É bom que fique aqui muito claro, não há santos nessa história! Exatamente por isso cunhou-se a expressão “guerra tributária”. E, aí, vale o dito popular: “guerra é guerra!” Vale tudo!

Já cansamos de ver Estados ajuizando, uns contra os outros, ações direta de inconstitucionalidade (ADIN) no Supremo Tribunal Federal (STF), fundamentadas na instituição unilateral de incentivos fiscais em tudo e por tudo semelhantes àqueles igualmente instituídos pelo Estado demandante! Mais ainda: virou igualmente lugar comum um Estado ter seu incentivo julgado inconstitucional pelo STF e, imediatamente na sequência, renovar o benefício com nova roupagem jurídica e, claro, sempre com nova lei. Afinal, é a lei que é julgada inconstitucional.

Muda-se a lei e tudo prossegue como dantes! Às vezes o Estado revoga sua lei às vésperas do julgamento do STF para renová-la dias após. E, claro, com efeito retroativo para não

penalizar os “seus” contribuintes! A isso se denomina fraude à jurisdição, cuja conduta vem sendo agora acompanhada de perto pelo STF. O julgamento da inconstitucionalidade dessas leis poderá resultar – ainda que já revogada – na vedação ao contribuinte de utilizar-se dos novos benefícios reinstituídos, com o risco de ter que devolver o benefício recebido, com acréscimos (multa e juros)

Há cerca de dois anos escrevemos, a convite de Ives Gandra Martins, uma matéria intitulada “A ‘Guerra Fiscal’ na Reforma Tributária”. Fez parte do 7º volume da Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, dedicado exclusivamente ao tema “Proposta de Reforma Constitucional referente a Reforma Tributária”. Ali, esmiuçamos a sistemática de transferência da riqueza de um Estado Federal para outro, junto com a mercadoria que transita em operações interestaduais. Também nos detivemos na questão da perda que a prática da guerra fiscal, nas operações interestaduais, impõe a um Estado em benefício de outro. E prosseguimos demonstrando os mecanismos eleitos pelo legislador reformador (Projeto de Emenda Constitucional – PEC 233/08), as alternativas por ele escolhidas para fazer frente à disputa estabelecida entre os Estados.

Dentre todas as considerações que naquele trabalho expusemos, uma que vale à pena ser aqui destacada tem a ver com o evidente erro na escolha da estratégia idealizada para pôr fim à guerra fiscal. É que na PEC 233 pensou-se na manutenção do ICMS na sua atual alíquota atual (17% ou 18%), reservando uma parcela, máxima de 2%, para o Estado exportador nas operações interestaduais, sendo o restante (15% ou 16%) assegurado ao Estado de destino.

Ora, se o Estado que produz deixa de arrecadar já que limitada sua arrecadação a 2% e o Estado que consome deixa também de arrecadar pois o consumo está atrelado à produção de riqueza, e se se considerar que, maior a riqueza, maior o poder de consumo, ademais do que se quem produz a riqueza que propiciará o consumo deixa de arrecadar, certamente uma hora chegará em que, quem consome, perderá seu poder de compra!

O que se verifica no Brasil atual não é exatamente isto? Nosso consumo está assumindo proporções assustadoras! Quem financia esse consumo? A poupança externa! Quando a fonte que canaliza recursos externos para nosso País secar, nosso consumo terá que cair. Isso é inevitável.

Pois é perfeitamente razoável concluir que o modelo pensado por nossos legisladores idealizadores da reforma tributária não se sustenta. E, para piorar tudo, em dezembro de 2010 veio o Projeto de Resolução Senatorial 72 pretender estancar a agora denominada “guerra dos portos”, uma alusão aos benefícios de ICMS concedidos por 13 dos 27 Estados Federativos. Essa Resolução até ia bem em sua formulação inicial, mas ao receber emendas, especialmente a de número 3, tornou o sistema pior do que já é pois, se aprovada, aumentaria a alíquota do ICMS nas operações originárias do sul e sudeste com destino às regiões norte, nordeste e centro-oeste para 10%, reduzido gradativamente até fixar-se em 8%, maior do que os atuais 7%!!!

Qual a alternativa, então? A solução é retirar do tributo, especialmente do ICMS, função extra-arrecadatória que nunca deveria ter já que constitucionalmente não tem mesmo, isto é, o poder de ser utilizado como ferramenta de estímulo à economia local ao invés de ter função meramente arrecadatória. A tarefa de estímulo ao desenvolvimento local deveria ser deixado aos agentes econômicos.

Os Estados cumpririam o que lhes cabe por desígnio constitucional (CF, art. 170 e seguintes) oferecendo infraestrutura de qualidade, educação sólida e de bom nível e profissionalização vocacionada para o perfil de cada região, isto é, agricultura, indústria, comércio, turismo, etc. E como conseguir isto? Reduzindo a carga tributária como um todo, o ICMS em especial por seu escancarado peso avassalador!

Houve uma época, até o início dos anos 80, em que a repartição da riqueza nacional cabia à União Federal, a qual partilhava o produto da arrecadação de impostos, entre eles o Imposto de Renda e o IPI. Visando reduzir o montante partilhável, alguns ideólogos do desenvolvimento nacional, dentre eles Delfim Neto, trataram de criar contribuições sociais, as quais não precisavam ser compartilhadas com o Estados. Foi assim que nasceu o Finsocial. E, depois, todas as demais contribuições.

Considerando que a União Federal e Estados já não mais precisam ser tutores do enriquecimento regional ou local posto que o salto de patamar tecnológico agrícola nacional cuidou de democratizar a distribuição da riqueza, e os Programas Sociais acabaram por arrematar essa tarefa, a redução da carga tributária do ICMS já passou da hora. Cabe aos entes políticos, isto sim, o papel de indutores do crescimento (CF, art. 170 e seguintes).

Se fixada num patamar moderado, por exemplo, 8%, incidindo nesse percentual sobre operações internas e interestaduais indistintamente, é possível que a guerra fiscal encontrasse sua extinção natural em decorrência da interrupção do oxigênio que a alimenta: alíquota elevadíssima. Mais ainda, num patamar desses, com alíquota única praticada em todos os Estados, o imposto enfim passaria a incidir unicamente sobre o valor acrescido — margem de lucro — , fazendo jus, assim, à denominação adotada pelo legislador da reforma, isto é, Imposto sobre o Valor Acrescido (IVA).

E, se tivessem a coragem de fazê-lo incidir apenas na operação de venda para o consumo final, aí sim alcançaríamos um estágio civilizado de tributação, sem a aterradora complexidade exigida para a cumprimento da não-cumulatividade, a qual, não bastasse demandar um custo operacional altíssimo para atendimento das diferentes regras estaduais do ICMS, foi estendida para o PIS e Cofins (não cumulativos).

Mas, enquanto isso não vem porque a reforma tributária não sai do papel, vieram os Estados a firmar, no âmbito do Confaz, o Protocolo ICMS 21, em 01.04.2011. Apesar de assinado no “dia da mentira”, é ele muito sério. Seriamente aterrador!

Suas cláusulas *consideranda* são motivo de grande perplexidade. Veja-se porque: “*Considerando que a sistemática atual do comércio mundial permite a aquisição de mercadorias e bens de forma remota; considerando que o aumento dessa modalidade de comércio, de*

forma não presencial, especialmente as compras por meio da internet, telemarketing e showroom, deslocou as operações comerciais com consumidor final, não contribuintes do ICMS, para vertente diferente daquela que ocorria predominantemente quando da promulgação da Constituição Federal de 1988; considerando que o imposto incidente sobre as operações de que trata este protocolo é imposto sobre o consumo, cuja repartição tributária deve observar esta natureza do ICMS, que a Carta Magna na sua essência assegurou às unidades federadas onde ocorre o consumo da mercadoria ou bem; considerando a substancial e crescente mudança do comércio convencional para essa modalidade de comércio, persistindo, todavia, a tributação apenas na origem, o que não coaduna com a essência do principal imposto estadual, não preservando a repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino, resolve celebrar o seguinte Protocolo ...”

Chama a atenção o fato de que o ICMS, por mero Protocolo, foi transformado de imposto incidente sobre a circulação de mercadorias, para imposto incidente sobre o consumo. É dizer, 18 Secretários de Fazenda subscritores do dito Protocolo conseguiram aquilo que nem os constituintes, tampouco os atuais reformadores têm conseguido: reformar o sistema tributário! Até mesmo a unanimidade dos 27 Secretários Fazendários representando todos os Estados Federados foi dispensada para, apenas dois terços deles, invocando-se o poder reformador da Constituição Federal, alterarem a natureza do imposto, de circulação para consumo!

Impacientes com a reforma tributária que afinal nunca vem, ampliaram a sujeição passiva tributária incluindo dentre os obrigados ao imposto o consumidor final. Ora, como este não pode ser compelido a pagar o imposto — obviamente referimo-nos aqui a pagar no sentido de obrigação legal imposta ao contribuinte ou ao substituto tributário, porque quanto ao custo financeiro é este, obviamente, sempre assumido pelo consumidor final — e, como os ilustres Secretários, em questão, não dispunham de poder para lograr dispensar o vendedor, estabelecido em outro Estado, da obrigação de recolher o ICMS, resultado óbvio é que o problema foi jogado no colo dos verdadeiros contribuintes (os vendedores).

É que quando realizam vendas para consumidores finais, os vendedores pagam o ICMS integralmente às Fazendas estaduais onde estabelecidos (17% ou 18%). Entretanto, quando as mercadorias, nesses casos (in)disciplinados pelo Protocolo 21 ingressam no Estado onde localizado o comprador, consumidor final, os vendedores, para não terem que levar a questão ao judiciário porque muitas vezes não vale à pena, recolhem a diferença entre a alíquota interna e a interestadual (10% ou 11%), escancaradamente inexistente no caso já por terem recolhido alíquota interna por ocasião da venda.

Curioso que a Lei Complementar 24/75, sobre a qual todos sempre falam, ainda porque o STF sempre julga as inconstitucionalidades de leis estaduais com base nela, somente trata de isenções. Como a matéria objeto do Protocolo ICMS 21 não versa sobre isenções ou desonerações de qualquer espécie, como redução de base de cálculo, restituição do ICMS, crédito presumido, incentivos ou favores fiscais ou financeiros, logo inaplicáveis as regras da referida Lei Complementar.

Pior é que o Regimento Interno do Confaz, em seu art. 38, I, dispõe que dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos estabelecendo procedimentos comuns visando a implementação de políticas fiscais. Foi o que fizeram. Alteraram a Constituição Federal pois, nos termos do art. 40 do referido Regimento, obtida a manifestação favorável da maioria dos representantes da Comissão Técnica Permanente (COTEPE/ICMS) e uma vez assinado pelos signatários, basta sua publicação no Diário Oficial da União para ganhar vigência!

Veja-se um exemplo prático da implementação dessa sandice. No dia 23 de maio passado o Governador do Ceará promulgou um Decreto (30542) invocando como fundamentação, *ipsis litteris*, todas as *consideranda* do Protocolo 21 para, na sequência, decretar que na entrada de mercadorias ou bens procedentes dos 18 Estados signatários do referido Protocolo (Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima e Sergipe) em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de *internet*, *telemarketing*, *showroom* ou qualquer outra modalidade, aquele Estado exigirá a parcela do ICMS devida na operação interestadual.

O que significa isto? Que o vendedor, além de ter calculado o ICMS à alíquota interna (17% ou 18%, conforme o Estado em que estabelecido, nos termos da Constituição Federal, art. 155, § 2º, VII, “b”), deverá pagar quando a mercadoria **cruzar a fronteira** do Ceará, a diferença de 10% ou 11%, diferença esta para a alíquota interna de 17% ou 18%, respectivamente.

Na verdade, foram os Governadores e seus Secretários de Fazenda, inclusive os do Ceará, no exemplo, quem, à perfeição, **cruzaram a fronteira**, tornado-se eles próprios limítrofes! O que eles estabeleceram por Protocolo já encontra previsão na Constituição Federal, no art. 155, § 2º, VII, “a”. Entretanto, aplicável apenas quando o destinatário (adquirente) no outro Estado é indústria ou comércio, contribuinte do ICMS, caso em que a alíquota aplicável é a interestadual (7% ou 12%, conforme o caso), hipótese em que cabe a este o recolhimento da diferença entre a alíquota interna ou interestadual, ou seja, 10% ou 11% (diferença entre 17% e 7% ou 18% e 7%), ou, mesmo 5% ou 6% (diferença entre 17% e 12% ou 18% e 12%). Agora, estenderam esse critério, contra expressa previsão constitucional, às operações destinadas a consumidores finais.

Assim, na loucura tributária em que tudo pode, menos o contribuinte recusar-se a fazer parte dela, se tudo já estava até aqui ruim, poderia piorar? Sim! E pioraram! Estenderam essa mesma esdrúxula exigência também às entradas de mercadorias provenientes dos Estados não signatários desse Protocolo (São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, Amazonas e Tocantins).

Como o Decreto cearense previu que o ICMS é exigível no momento do ingresso da mercadoria ou do bem em seu território, consequência prática é que as mercadorias que lá ingressam sem a comprovação do pagamento do imposto àquele Estado são apreendidas até que a diferença do imposto, inobstante inconstitucional, ilegal e abusiva — e que mereceria cadeia num país civilizado e no qual os governantes respeitassem a Constituição e

as leis — seja paga. Qual a alíquota nominal do imposto pago pelo vendedor? Simples: 27% (17 + 10%) ou 28% (18% + 10%). Suponha-se que uma mercadoria tenha sido vendida sem margem de lucro, o que é possível numa hipótese de liquidação para renovação do estoque. Nesse caso, o acréscimo passa a representar custo efetivo do vendedor, que não terá como recuperá-lo! E precisará prosseguir fornecendo pelo preço que torne seu produto vendável.

Grandes empresas já ajuizaram Ação Direta de Inconstitucionalidade contra essa inqualificável sandice.

No final do mês de maio passado o STF julgou 14 Ações Diretas de Inconstitucionalidades (ADINs) propostas contra leis e decretos promulgados por 7 Estados Federativos, São Paulo, Rio de Janeiro, Paraná, Espírito Santo, Pará, Mato Grosso do Sul e Distrito Federal, alguns dos quais concedem benefícios tais como redução da alíquota do ICMS, redução do saldo devedor e da base de cálculo em operações internas e interestaduais.

O fundamento constitucional para a decisão do STF assentou-se no art. 155, § 2º, XII, “g”, segundo o qual 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. E a Lei Complementar em questão é a 24/75.

Dessa decisão do STF promanam efeitos. Para os contribuintes beneficiados por normas jurídicas julgadas inconstitucionais, um deles pode ser a obrigatoriedade de devolução, com multa e juros, do valor do benefício utilizado nos últimos cinco anos. É possível invocar em sua defesa, entretanto, que a observância dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas exclui a imposição de penalidade, isto é, multa e juros (CTN, art. 100, I e parágrafo único).

No entanto, resta ainda a obrigação de devolução do principal, inclusive nos casos em que o contribuinte queira se antecipar formalizando denúncia espontânea (CTN, art. 138). A solução aí deverá ser política, cuja alternativa será a promulgação de lei de anistia (CTN, art. 175, II c/c 180 e 181) já que o contribuinte deixou de recolher a integralidade do tributo, ou parcialmente, fundado em lei que a tanto o autorizava.

Mais ainda, para se intitular ao benefício normalmente é obrigado a oferecer contrapartidas na forma de investimentos. Nesses casos, o benefício não pode ser revogado antes de concluído o prazo pelo qual foi concedido (CTN, art. 178).

Outro aspecto prático de elevada importância tem a ver com a seguinte questão: todas as leis concessivas de benefícios fiscais do ICMS ao desabrigo das normas da Lei Complementar 24/75 estão automática e irremediavelmente proscritas da ordem jurídica? Entendemos que não. Apenas aquelas julgadas pelo STF, inclusive aquelas que vierem a sê-lo no futuro. As demais prosseguem em vigor.

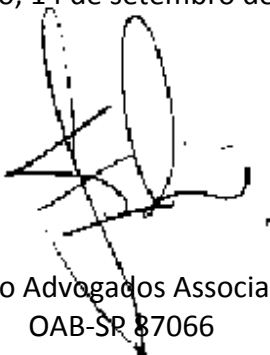
Assim, o ponto de confluência dos três temas objetos dos presentes estudos centra-se numa gradual retomada, pela Suprema Corte, de um Estado Constitucional conduzido sob

o império da Constituição Federal, onde o cumprimento da ordem jurídica vem sendo exigido por decisões cada vez mais ousadas daquela Corte, necessárias enquanto uma reforma tributária profunda não vem, capaz de retirar dos Estados poder de utilizar o ICMS como imposto regulatório que não é e eles não detêm, manifestado em Leis, Decretos e Protocolos iníquos celebrados contra a Constituição e contra o equilíbrio federativo.

Atenciosamente,

Franco Advogados Associados.

São Paulo, 14 de setembro de 2011.



Franco Advogados Associados
OAB-SP 87066