FEDERALIZAÇÃO DO ICMS OU GUERRA FISCAL.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

Realcei, em recente artigo publicado no Correio Braziliense, que o ICMS não deveria ser imposto outorgado à competência estadual, mas sim àquela competência impositiva da União, visto que o "princípio da não cumulatividade", que lhe é ínsito, termina por gerar problemas entre os Estados, nas operações interestaduais, de impossível solução quer pelo Senado, quer pelo CONFAZ. É que sendo o Estado entidade federativa com autonomia financeira, administrativa e política, tem possibilidade de, no exercício dessa autonomia, atuar como desejar, desde que não fira dispositivos constitucionais (1).

---

(1) "Estou convencido que a denominada guerra fiscal é

Desta forma, a denominada "guerra fiscal" outra coisa não tem se revelado do que uma "guerra financeira", cada Estado financiando, com o recursos do ICMS recolhido, os investimentos locais. E, repito, o direito de "financiar" pertine à "autonomia financeira" das entidades federativas.

Por esta razão, preferiria um ICMS federal ou um IVA Federal, como proposto pelo Governo da União, à guisa de reforma tributária, apenas partilhando-se o produto da arrecadação, de imediato, e utilizando-se a máquina de arrecadação dos Estados em colaboração com a da União, por ser aquela maior do que esta (2).

---

ruim para o país, apesar de ser constitucional. É constitucional na medida em que ou se outorgam incentivos "financeiros" lastreados nos "impostos" recebidos e devolvidos como financiamento, ou se adotam "regimes de apuração" que não precisam ser discutidos no CONFAZ. Tanto a determinação da "política financeira" como a do "regime de apuração" estão na competência dos Estados, razão pela qual a sua legalidade parece-me evidente" (trecho do artigo "Guerra fiscal e reforma tributária", publicado no Correio Braziliense, Brasília-DF, 19/8/98, p. 13).

O certo é que problemas, como o do recente acordo do Governo do Distrito Federal com empresa mineira, apenas ocorrem porque o ICMS é Estadual, sendo, todavia, tributo de vocação nacional. Os conflitos econômicos, porém, gerados na relação entre as entidades federativas, se bem que incômodos, indesejáveis, em sua maior parte, não são inconstitucionais.

Não é inconstitucional o acordo retro-mencionado,

(2) "Todos os países do mundo, que se compõem em espaços supranacionais, têm no imposto circulatório (IVA), um regime jurídico unificado negociado em nível de Poder Central e não, nas Federações, pelas entidades regionais. Se, no Brasil, a federalização do ICMS não ocorrer, teremos sempre dificuldade de firmar acordos tributários, pela própria impossibilidade constitucional de a União conceder incentivos ou benefícios em nome de Estados e Municípios.

Em outras palavras, é fundamental, na Reforma Tributária, a federalização do ICMS, talvez na versão dos Secretários Parente-Everardo.

Apenas entendo que a única forma de não ser ferido o pacto federativo, residirá em a imposição ser nacional (lei complementar), a partilha automática entre as entidades federativas e a fiscalização e arrecadação comum, visto que os Estados têm uma máquina fiscal superior à da União" (trecho do artigo já citado).

que não agrada ao Estado de São Paulo, como não é inconstitucional a política fiscal do Estado de São Paulo sobre o pólo de informática, que prejudica o Estado do Amazonas, a não ser naquela parte em que não cumpre as determinações do CONFAZ (discriminação dos créditos gerados no Amazonas).

Para exemplificar tomo o "Acordo de Regime Especial nº 1/98" do Governo do Distrito Federal com empresa distribuidora de produtos de Minas Gerais, que estabelece forma simplificada de arrecadação com aproveitamento de créditos a recuperar da empresa, embora com mera circulação documental das mercadorias pela unidade federativa. Tal acordo está sendo contestado pelo Governo do Estado de São Paulo na Justiça.

O primeiro aspecto, para reflexão do referido acordo, vincula-se ao ponto fulcral da ação do Estado de São Paulo, qual seja, de não ser a operação circulatória "física", mas "ficta", no acordo firmado. Por "ficta", deve-se entender a circulação simbólica ou documental.

A pergunta que se faz é a seguinte: é inerente ao sistema constitucional plasmado na Constituição, a possibilidade de uma operação "ficta" de circulação de mercadoria --isto é, circulação apenas documental-- no concernente ao ICMS? (3)

A resposta é positiva.

O III Simpósio Nacional de Direito Tributário, por mim coordenado em 1976, e o Iº Congresso Brasileiro de Direito Tributário, coordenado por Geraldo Ataliba em 1981, aprovaram, em plenário, a mesma conceituação da hipótese de imposição do ICM, à época, a saber:

> *"A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato decorrente*

---

(3) O III Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária a esta questão respondeu, por seu plenário: "5a. questão: Sim. Tendo em vista tratar-se de circulação de natureza jurídica, decorrente de transferência de titularidade" (Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 4, Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 1990, p. 645).

de iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo" (4).

Como se percebe, a circulação ficta é uma das 3 formas de circulação hospedadas pelo constituinte, ao traçar o perfil do principal tributo estadual.

É interessante notar que os 3 vocábulos, a que se refere o constituinte, têm sua densidade ôntica de relevância para conformar o tributo. Assim é que a palavra "circulação", a palavra "operação" e a palavra "mercadoria" são igualmente importantes para apreender-se a escultura do

---

(4) Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, divs. auts., 1982, p. 307. É de se lembrar que a movimentação de titulariedade pode implicar circulação meramente documental, apesar da movimentação física, assim como a movimentação meramente documental pode implicar movimentação de caráter econômico e físico por outros estabelecimentos.

principal imposto estadual.

"Mercadoria" é, nitidamente, o bem destinado ao comércio e não qualquer bem. "Circulação" é a movimentação que, todavia, no caso do ICM vincula-se às "operações" que a ela se referem, ou melhor, na linguagem do constituinte, a ela são relativas. Assim sendo, a circulação em si depende das "operações" que lhe dão impulso, razão pela qual estas eram relevantes para definição do desenho do ICM, e são relevantes hoje para o ICMS, mesmo tributo com a materialidade alargada pela prestação de serviços de comunicações e de transportes intermunicipais e interestaduais (5).

(5) Escrevi: "À luz de tudo o que até o presente expusemos, podemos formular nossa conceituação da hipótese de incidência do ICM, alterando um pouco a conclusão do III Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária.
Em nossa definição, visamos, fundamentalmente, albergar as três descrições hospedadas pela exteriorização complementar da Carta Magna, isto é, de circulação: a) com movimentação de mercadoria sem movimentação de titularidade; b) com movimentação de mercadoria e de titularidade; c) sem movimentação de mercadoria e com movimentação de titularidade" (Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 1982, p. 307).

Ora, se a "operação", que dá impulso à "circulação", consistir em mera circulação documental ou mera **circulação física entre estabelecimentos de uma empresa situados em Estados diversos**, ou, ainda, circulação econômica e física entre estabelecimentos de empresas distintas, gerará o tributo, desde que se trate de circulação de "mercadorias" --e não de qualquer "bem"--, pois às três hipóteses de circulação desse tipo de bens se referiu o constituinte.

Por outro lado, exemplo típico é o dos armazéns gerais, em que a circulação "ficta", ocorre sem deslocação da mercadoria, por mera transmissão da propriedade da mesma, através de documentos, com geração dos tributos correspondentes. Tal circulação é meramente documental, para efeitos de atrair a incidência do ICMS (6).

(6) Edvaldo Brito assim se refere à circulação "ficta" dos armazéns gerais: "As mercadorias circulam, ou seja, mudam de dono, passam de um para outro, em cada passagem ou etapa do processo produtivo ou distributivo, mercê de um negócio jurídico ou de uma operação econômica.
A Constituição Federal (art. 23, II), ao descrever o

A definição atrás examinada, que teve o apoio expressivo, no Iº Congresso Brasileiro, do maior conhecedor do CONFAZ e das operações interestaduais da história do Brasil, ou seja, o saudoso consultor tributário de São Paulo, Antonio Pinto da Silva, dele mereceu endosso em resposta favorável que, nesta condição, ofertou à consulta sobre circulação "ficta" de mercadoria importada por contribuinte sediado no Rio de Janeiro, através do porto de Santos, e destinada a outros Estados, sem circulação pelo Rio:

---

perfil do imposto que os Estados, dentro de suas respectivas competências, poderão instituir, não se ateve à passagem da mera disponibilidade econômica de mercadorias, mas quis vincular-se a determinados eventos expressivos de circulação.

Assim, há uma operação econômica que equivale a um negócio jurídico, que põe em marcha, ou seja, dá o impulso ou exterioriza a circulação.

Vinculando-se o legislador a negócios jurídicos ou a operações econômicas e não a saídas físicas, ou seja, tendo ele escolhido tais eventos para alcançar seus objetivos, porque significativos de transferência de riquezas, não poderia deixar de considerar tais negócios, frequentes na vida comercial" (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3, ob. cit., p. 198).

I) "Consulta nº 9.978.

Isto posto, formula as seguintes indagações:

*5.1 - Se é lícito considerar como local de operação, **simbolicamente**, o do estabelecimento onde está sediada a Consulente, isto é, a cidade do Rio de Janeiro, devendo ser recolhido o ICM no mesmo Estado;*

*5.2 - Na hipótese da resposta positiva ao indagado no item 5.1, acima, os documentos fiscais que a Consulente pretende emitir - (a) Nota Fiscal de Entrada classificando a operação sob o nº 9.01, de acordo com o Código Fiscal de Operações (**Entrada simbólica de mercadoria do exterior - importação; compra para comercialização**) e (b) Notas Fiscais de Venda - Interestadual - de mercadoria estrangeira, classificando a operação sob o nº 6.01, de acordo com o Código Fiscal de Operações (**Saída simbólica de mercadoria para industrialização e/ou comercialização) - de fato permitirão a circulação de mercadoria a importar, desde o Porto de Santos até os***

estabelecimentos dos diversos clientes da Consulente, todos situados no Estado de São Paulo?".

II) RESPOSTA:

*"4. Assim sendo, da interpretação e aplicação da legislação tributária vigente neste Estado --**o Regulamento do ICM, aprovado pelo Decreto nº 5.410, de 30 de dezembro de 1974--, resultam as seguintes respostas às indagações formuladas: "5.1 - Como o local da operação deve ser considerado o da situação do estabelecimento em que der entrada a mercadoria importada do exterior (artigo 1º, inciso II, do RICM, art. 1º, inciso II do Decreto-Lei Federal nº 406, de 31.12.68), ainda que a entrada no estabelecimento do titular da importação se faça simbolicamente. Como conseqüência o imposto deve ser recolhido no Estado onde esteja situado o estabelecimento importador. (No caso concreto da consulta o imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro onde se localiza o estabelecimento importador - a sede da Consulente" (grifei).***

5.2 - Os documentos referidos (Nota Fiscal de Entrada e Nota Fiscal de Venda - Interestadual - de Mercadorias Estrangeiras) são próprios para acobertar as operações de que se fala, de acordo com o que dispõe os artigos 87, 89, parágrafo 2º, 114, inciso V e 130, inciso III, todos do Regulamento do ICM e que guardam sintonia com os artigos 73, 75, parágrafo 2º e 102, inciso II, todos do Sistema Nacional Integrado de informações Econômico-Fiscais (SINIEF); estão corretos também os Códigos Fiscais de Operações indicados (3.01 para as entradas e 6.01 para as saídas), eis que de conformidade com os instituídos pelo supra citado SINIEF e incorporados ao Regulamento do ICM (artigo 584)".

É de se lembrar que um dos idealizadores do ICMS, Ylves José de Miranda Guimarães, entende também que a circulação "ficta", que decorre de uma operação de circulação "documental" ou "simbólica", pode ser objeto de incidência do ICMS:

"É de ver que tradição, di-lo, expressamente, o art. 199 do Código Comercial, pode operar-se pela entrega real ou simbólica ou pela de título que representa a mercadoria, ou pelo modo que estiver em uso comercial no lugar onde deva verificar-se" (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3, ob. cit. p. 376).

É que o imposto pode incidir sobre operação que se refira seja à circulação "ficta", vale dizer, simbólica ou documental, como "física" entre Estados ou, ainda "econômica", circulação esta, todavia, sempre de mercadoria, e que termina por atrair a imposição tributária.

E nem se diga que o sistema atual é distinto daquele plasmado na Constituição pretérita, pois apenas foi o tributo anterior alargado em sua incidência para abranger os fatos geradores dos impostos únicos e os serviços de comunicação e de transportes não exclusivamente municipal. A ele se referindo, o presidente da Comissão de

Tributos, Finanças e Orçamentos da Constituinte, deputado José Serra, disse que o ICM, ao se transformar em ICMS, sem mudança de sua estrutura, apenas "engordou" (7).

E a prova inequívoca está em que ainda a lei complementar nº 24/75 é chamada a dar sustentação às operações interestaduais, tida por recepcionada pela nova ordem. Ademais, nenhum dos comentaristas da Constituição ou do sistema tributário ofertam ao ICMS atual natureza diversa da que ostentava o ICM do sistema anterior, como se vê das obras de Manoel Gonçalves Ferreira Filho (Comentários à Constituição do Brasil, Ed. Saraiva); José Cretella Jr. (Comentários à Constituição de 1988, Ed. Forense Universitária); Pinto Ferreira (Comentários à Constituição Brasileira, Ed. Saraiva); Wolgran Junqueira (Comentários à Constituição do Brasil, Julex Livros); Ichihara (Sistema Tributário, Ed. Atlas) e Vittório Cassone (Sistema Tributário Nacional, Ed. Atlas).

---

(7) Refiro-me a expressão no livro "Sistema Tributário na Constituição de 1988" (5a. ed., Ed. Saraiva, p. 230).

Ora, o principal argumento do Governo do Estado de São Paulo reside na instituição da denominada operação "ficta", ou seja "simbólica" ou "documental", como se por si só fosse inconstitucional, a teor do que deflui do trecho conclusivo da sua petição retro-transcrita --quando o próprio Governo de São Paulo, em inúmeras operações relativas à circulação de mercadorias, a admite.

Em outras palavras, o perfil da materialidade do ICMS atual, na parte concernente a operações relativas à circulação de mercadorias, não é, em sua natureza ôntica, distinto do tributo anterior, no qual os três tipos de circulação foram-lhe considerados inerentes --inclusive a circulação meramente documental, denotadora de operações relativas a mercadorias, às quais os documentos se refiram (8).

---

(8) Escrevi: "Por fim, o regular isenções, incentivos e benefícios fiscais, no estilo da Lei Complementar nº 24, cuja constitucionalidade em alguns dispositivos continua até hoje duvidosa, é útil que continue sob a esfera de influência da lei complementar, visto que dessa forma se evitaria guerra entre as unidades federativas. É de se lembrar que os dispositivos aprovados no Congresso

E, na medida em que a circulação "ficta" é admissível e constitucional, não pode o Estado de São Paulo contestar acordos de simplificação do sistema de apuração firmados por outros Estados --no caso do presente estudo, pelo Distrito Federal e por Minas Gerais-- visto que após sair a mercadoria de seu território em operação praticada com a alíquota determinada pela Resolução do Senado Federal, a relação entre outros Estados já não lhe diz respeito, desde que a matéria não se inclua no âmbito do CONFAZ, que, como se está demonstrando, não é o caso presente. Principalmente, levando-se em conta que o regime de apuração especial foi previsto na lei 1254/96, artigo 37, do Distrito Federal, tendo sido regulamentada pelo Decreto 14.681/96, com a seguinte redação:

Nacional para eliminar a guerra financeira entre os Estados, na Lei Complementar nº 87/96 foram vetados pelo Presidente da República" (Sistema Tributário na Constituição de 1998, 5ª ed., ed. Saraiva, 1998, p. 228). Nada mais estranho que os próprios Governos dos Estados pediram ao Presidente da República para vetar os dispositivos que terminariam com a guerra fiscal entre os Estados na L.C. nº 87/96.

"Art. 63 Em substituição ao regime de apuração normal mencionada no artigo anterior, a Secretaria da Fazenda e Planejamento poderá (Lei nº 1254/96, art. 37):

I- determinar que o montante do imposto seja apurado:

a) por mercadoria ou serviço, dentro de determinado período;

b) por mercadoria ou serviço, à vista de cada operação ou prestação;

c) por estimativa fixa ou variável;

II. facultar ao contribuinte a opção pelo abatimento de percentagem fixa a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores".

Apenas para encerrar e como mera argumentação. Admita-se que a empresa questionada tivesse feito o acordo não com o Distrito Federal, mas com o Governo de Goiás, que se beneficia de alíquota interestadual idêntica ao do Distrito Federal (7%). Há municípios neste Estado localizados apenas a alguns quilômetros da cidade de Uberlândia, onde está a empresa mencionada

situada. Se o acordo tivesse sido feito com Goiás, a circulação "ficta" teria sido substituída pela circulação "física e econômica", com os mesmos efeitos e sem praticamente qualquer custo adicional para a consulente. Nada restaria da argumentação do Governo do Estado de São Paulo, pois a circulação "documental" seria substituída pela circulação "física e econômica" (9).

Há um segundo argumento a ser trazido à reflexão dos que estudam a denominada "guerra fiscal entre Estados".

Todos os Estados do Brasil são notórios

---

(9) Retorno ao tema da vocação nacional do tributo, agora pela pena de Paulo de Barros Carvalho: "A concepção de certos autores, de que o ICM é um tributo do Estado Federal, na sua condição de ordem jurídica total, não nos parece correta, representando o produto de flagrante processo de radicalização.
*O imposto é da competência dos Estados-membros e da União, emergindo no patamar das leis orgânicas. **A despeito disso, porém, a presença reiterada e constante de preceitos padronizadores e unificadores imprimem ao gravame, indiscutivelmente, forte coloração nacional**" (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1982, p. 310).*

caloteiros. Sempre que os contribuintes acumulam créditos em montante superior ao absorvível pelos débitos, via compensação e que, nos termos da L.C. nº 87/96, poderiam ser transferidos a terceiros, os fiscos estaduais dificultam a operação para ficar, ilegitimamente, mais tempo com tais recursos que não lhes pertencem (10).

*(10) É de se lembrar que o § 7º do art. 150 da Constituição Federal, que faz menção à devolução imediata e preferencial do ICMS, está assim redigido: "§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, **assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido**" (grifos meus). Os governadores de Estados, todavia, forçaram o legislador complementar a entender que o "imediato" e "preferencial" seria um prazo de 90 dias (!!!), impondo-lhes norma, a meu ver inconstitucional, nos seguintes termos: "Art. 10 É assegurado ao contribuinte substituído o direito á restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, **correspondente ao fato gerador presumido** que não se realizar.*

*§ 1º **Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 dias**, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente **atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo**.*

*§ 2º Na hipótese do § anterior, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de 15 dias da respectiva notificação, **procederá ao***

Nenhum Estado pode-se eximir de tal iníqua política, principalmente o Estado de São Paulo, que já, inclusive, pretendeu, a título de combater alguns casos de fraude, não conceder tais transferências senão com demorado e obstaculoso processo, prejudicando todos os bons contribuintes porque não conseguia fiscalizar os poucos maus contribuintes.

No caso da empresa mencionada, como exemplo, para este estudo, a acumulação de créditos gerou dificuldades extremas pois o montante não recuperado chegou a valores elevadíssimos.

É evidente que os créditos correspondentes ao tributo recolhido a um Estado, lançados em outro Estado geram problemas, o que me tem levado, cada vez mais, a defender a federalização do ICMS ou a criação do IVA. O crédito acumulado em um

---

estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis!!! *" (grifos meus) (O ICMS e LC 87/96, Dialética, 1997, p. 136).*

Estado, em virtude de operações interestaduais provenientes de outro Estado, deve ser devolvido. Ora, conforme seja o Estado "exportador líquido" ou "importador líquido", (a expressão vem do direito europeu para o IVA) pode, tal situação, gerar distorções que são inerentes à estadualização do ICMS e ao princípio da "não cumulatividade", mas não são ilegais.

Ora, porque jamais estiveram efetivamente engajados em corrigir esta falha estrutural do sistema, gerada pela "não cumulatividade" nas operações interestaduais, e porque disso se prevalecem para tornar o tributo cumulativo, o meio de que se utilizam, além de ilegal e inconstitucional, é, rigorosamente, imoral, absolutamente aético, ferindo o mais relevante princípio constitucional a conformar a Administração Pública, que é o da moralidade, expresso nos termos do art. 37 "caput" da Constituição Federal:

> *"A Administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*

*obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, **moralidade**, publicidade e, também, ao seguinte: ..." (grifos meus) (11).*

Ora, exatamente porque todas as unidades federativas escamoteam os direitos dos contribuintes, retardando a legítima recuperação de créditos acumulados, é que acordou com o governo do Distrito Federal, em regime especial de apuração, em que o contribuinte recolhe o tributo devido, abrindo mão de todos seus

---

(grifos meus) (cópia de balanço fornecido pela empresa).

(11) O livro "O princípio da moralidade no direito tributário", que coordenei, teve a colaboração dos seguintes autores: Antonio Manoel Gonçalez, Aristides Junqueira Alvarenga, Celso Ribeiro Bastos, Diva Malerbi, Elizabeth Lewandowski Libertucci, Gabriel Lacerda Troianelli, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, José de Oliveira Messina, Luiz Vicente Cernicchiaro, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco Soares, Maria Teresa de Almeida Cárcomo Lobo, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Paulo de Lorenzo Messina, Plínio José Marafon, Valdir de Oliveira Rocha, Vittório Cassone, Wagner Balera. Todos entendem que é fundamental, nas relações entre Fisco e contribuinte, que o Estado aja eticamente.

créditos e adotando regime compensatório de estimativa, é legítimo. Tal regime facilita a apuração, a fiscalização e garante o recolhimento do tributo devido, com notável redução de despesas pela centralização do controle de distribuição de mercadorias e claro benefício ao Estado, já que a unificação de controles se faz com a garantia do tributo devido pela circulação de mercadorias, e crédito compensatório do tributo. E tal hipótese está prevista na Lei 1254/96 (artigo 37) e no Decreto 18.955/97 (artigo 63), cujo texto repito:

> *"Art. 63 Em substituição ao regime de apuração normal mencionada no artigo anterior, a Secretaria da Fazenda e Planejamento poderá (Lei nº 1254/96, art. 37):*
> *I- determinar que o montante do imposto seja apurado:*
> *a) por mercadoria ou serviço, dentro de determinado período;*
> *b) por mercadoria ou serviço, à vista de cada operação ou prestação;*
> *c) por estimativa fixa ou variável;*
> *II. facultar ao contribuinte a opção pelo abatimento de percentagem fixa a*

título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores".

É de se lembrar que o regime de apuração por estimativa é adotado por todos os Estados, principalmente no concernente às empresas de pequeno porte, nada havendo que impeça tal regime, na Constituição Federal, para empresas de maior porte, mormente quando se procura reduzir custos de controles e garantir arrecadação, abrindo mão de toda espécie de créditos a recuperar pela instituição de um crédito que os alberga. Tal regime atalha a odiosa prática de retardar a devolução dos créditos a recuperar, sendo substituída por salutar prática, ética e moral, nas relações entre Fisco e contribuinte, com o que se corrige essa distorção.

Ora, se nem a circulação ficta, documental ou simbólica, nem o cálculo por estimativa são contrários ao regime constitucional esculpido para o ICMS, à evidência, não se pode falar em inconstitucionalidade do acordo referido (12).

(12) Escrevi sobre as letras "g" do § 2º, inciso XII do

Um terceiro e último aspecto merece consideração, ou seja, o de que quaisquer incentivos fiscais precisariam ser aprovados pelo CONFAZ, argumento de São Paulo para contestar o regime especial mencionado. A afirmação é correta, apenas não aplicável aos regimes especiais de apuração, na medida em que não há incentivo fiscal, mas adoção de um sistema de apuração, centralização, fiscalização e especificação de controles, que permite aos contribuintes abrir mão de todos os seus créditos acumulados por crédito equivalente e compensatório, pré-estabelecido, que corrija a condenável prática do "Estado aético" na recuperação de tributos. E, no caso do Distrito Federal, regime previsto na legislação de 96 e na sua regulamentação de 97.

---

artigo 155 o seguinte: "Todavia, a letra "g", trata apenas de estímulos fiscais e não de subsídios de outra natureza, tais como creditícios ou premiais.

*Entendo eu que, se, de alguma forma, pretenderem os Estados contornar a rígida proibição que futura lei complementar possa impor ou que a lei complementar atual já tenha imposto, **nada há, na Constituição, que possa impedir outras formas de estímulos não-fiscais**" (grifos não constantes do livro) (Comentários à Constituição do Brasil, 6º vol., Ed. Saraiva, 1990, p. 515).*

Não se trata de **crédito presumido**, **mas de crédito compensatório** de direitos que o contribuinte possui e que, pela prática do "calote" generalizado em todas as unidades federativas, para dificultar o seu aproveitamento, inclusive no Estado de São Paulo, resulta em prejuízo ao contribuinte e à moralidade pública (13).

Poder-se-á insistir em que os créditos gerados em um Estado são devidos pelo outro, mas --repito-- tal distorção, que não é ilegal, decorre do fantástico erro do constituinte de ter permitido que o "princípio da não cumulatividade" fosse adotado para um tributo estadual, quando sua vocação é sempre nacional, em qualquer Federação, como se verifica, por exemplo, no Mercosul, na

---

(13) A meu ver, tal prática iníqua mereceria a aplicação do § 6º do artigo 37 da Constituição Federal sobre todas as autoridades e governos quem geram prejuízos aos contribuintes pelo injustificável atraso na devolução. O § 6º do artigo 37 está assim redigido: "As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa".

Argentina.

Esta é a razão pela qual a essência do acordo a que me refiro está na cláusula quinta do regime especial aprovado, com a seguinte dicção:

> *"A opção pelo regime especial de apuração de que trata este termo* ***implica necessária renúncia a quaisquer outros créditos relativos ao ICMS e não dispensa a acordante do cumprimento das demais obrigações previstas na legislação tributária, ressalvado apenas o que se segue:***
>
> *I. livro de registro de apuração do ICMS: a) no campo saídas com débitos do imposto, informar o valor do ICMS apurado segundo a fórmula estabelecida neste termo de acordo; b) no campo imposto a recolher, consignar o somatório dos débitos pelas saídas com outros débitos; c) no campo observações, fazer constar que o imposto foi apurado em conformidade com o termo de acordo de regime especial nº 1/98-DF;*

II. guias de informações de ICMS: idem quanto ao disposto na alínea c do inciso anterior" (14) *(grifos meus).*

Não se trata, portanto, de incentivo fiscal mas de crédito compensatório, em regime de apuração simplificada, que nada tem a ver com crédito "fictício" ou "presumido" (15).

(14) Paulo de Barros Carvalho ensina: "Veramente, todo o esforço condensado na busca das implicações, que o capítulo da não cumulatividade suscita, reflui do traçado jurídico específico à norma-padrão do ICM. Exibe relevância jurídica, por sem dúvida, já se alçado ao nível constitucional. Entretanto, se aloja na planície dos meios de apuração da dívida, nada dizendo como elemento estrutural, como categorema, enfim, da figura impositiva. ***O princípio da não cumulatividade é fator exógeno à regra-modelo desse tributo.***
Não é tarde para reconhecermos que o cânone da não cumulatividade é tema pobre para o Direito*" (grifos meus) (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3, ob. cit., p. 353).*

(15) Com muita razão, Hugo de Brito Machado, escreve: "A não-cumulatividade do ICMS constitui um dos graves defeitos de nosso sistema tributário. Técnica copiada dos franceses, que a instituíram nos anos cinquenta, como forma de incrementar a integração da Comunidade Econômica Européia, foi adotada entre nós pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965. Seus defensores afirmam ser ela um instrumento da modernidade, mas a experiência já

E, à nitidez, não se tratando de "crédito

---

demonstrou que a não-cumulatividade é inteiramente inadequada para o Brasil. O grande número de dispositivos introduzidos na Constituição, na tentativa de normalizar adequadamente a compensação do imposto em cada operação, é expressivo da inadequação dessa técnica para um imposto estadual, numa Federação com enormes desigualdades econômicas entre as suas diversas unidades, e com a dimensão territorial de nosso país. Entre as suas desvantagens podem ser apontadas as seguintes: 1ª) Torna complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o Fisco como os contribuintes;

2ª) Enseja o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis;

3ª) Exige normalização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se revela flagrantemente injusta;

4ª) Atinge mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a atividade industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado exatamente para aquelas atividades que mais produzem riqueza;

5ª) Com alíquotas elevadas, de até 25% (vinte e cinco por cento), estimula fortemente a evasão do imposto;

6ª) Praticamente impede a outorga de isenções, que restaram, com a vedação do critério respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência;

7ª) Tem gerado fortes atritos entre o Fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase totalidade das questões pertinentes levadas a Juízo nos últimos vinte anos" (Curso de Direito Tributário, 5ª ed., Ed. Forense, 1992, p. 274).

presumido", não se aplica ao caso a ADIN 1587-7-DF, que proibe sem apoio do CONFAZ a concessão de "créditos presumidos", pois uma coisa é outorgar incentivos fiscais, outra é conceder um regime de apuração simplificado que permite "moralizar" o sistema tributário, no que concerne ao direito de recuperação de tributos sobre operações estaduais e interestaduais e créditos em geral, de forma compensatória --não incentivada-- mas simplificada.

E, à evidência, não se pode falar que tal regime "municia a guerra fiscal", pois apenas facilita a vida do Fisco e do contribuinte e "eticiza" o sistema desmoralizado pela hedionda prática de retardar a recuperação de créditos de ICMS, a que todos os contribuintes têm direito, mas que todas as unidades federativas, inclusive São Paulo, permanentemente dificultam (16).

---

(16) Vittório Cassone lembra que: "A regra da não-cumulatividade do ICMS é fixada pela própria Constituição no § 2º/I, do art. 155: compensa-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 Distrito Federal. Ficou para a legislação infraconstitucional apenas o

Trouxe à reflexão dos pós-graduandos da Universidade Federal do Pará este tema relevante, visto que os Estados do Norte são aqueles que mais tem atuado na área de utilizar-se da política tributária como instrumento de desenvolvimento econômico e a questão da denominada "guerra fiscal" merece ter aprofundado seus estudos a respeito, na busca de uma harmonização impositiva dos Estados.

São Paulo, 08 de Setembro de 1998.

IGSM/mos
afedicms

---

*estabelecimento da forma pela qual tal compensação se efetuará, **sendo-lhe defeso qualquer tipo de restrição do direito do contribuinte, pelo que o mero descumprimento de formalidades não tem a força de invalidar o direito à compensação concretizadora da não-cumulatividade**. Por outro lado, não resta dúvida de que as formalidades estabelecidas pela lei devem ser cumpridas, sob as "penas" da lei, **que não podem chegar ao ponto de afetar o próprio direito à não-cumulatividade**" (grifos meus) (Sistema Tributário Nacional, 4ª ed., Ed. Atlas, 1995, p. 188).*