

**VEDAÇÃO AO CRÉDITO INTEGRAL DE ICMS NA AQUISIÇÃO
DE MERCADORIAS E SERVIÇOS PROVENIENTES DE UNIDADES
DA FEDERAÇÃO QUE CONCEDEM INCENTIVOS E BENEFÍCIOS
FISCAIS SEM APROVAÇÃO DO CONFAZ. COMUNICADO CAT Nº
36/2004. INCENTIVOS CONCEDIDOS PELO ESTADO DE GOIÁS
MEDIANTE PROGRAMAS DE CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS
E FINANCEIROS DENOMINADOS "FOMENTAR" OU "PRODUZIR" E
TODOS OS DEMAIS PROGRAMAS DELES DECORRENTES**

German Alejandro San Martín Fernández

Mestre e doutorando em Direito do Estado pela PUC/SP

Professor do curso de pós-graduação em direito tributário da EPD (Escola Paulista de Direito) e da Uninove

Introdução

O direito a crédito de ICMS decorrente da não-cumulatividade – previsto na Constituição Federal no art. 155, § 2º, I – vem, há tempos, criando uma série de polêmicas; em especial, aquelas relacionadas às constantes tentativas legislativas e regulamentares de vedar ou limitar parcialmente o direito ao crédito de ICMS relativo às operações de aquisição de mercadorias e serviços (de comunicação, transporte interestadual e intermunicipal).

Nesse caos legislativo em matéria de ICMS, somente uma certeza paira sobre a possibilidade de vedação ao direito a crédito de ICMS sem que ocorra violação à sistemática da não-cumulatividade prevista na Constituição Federal: a de que os Estados e o Distrito Federal somente estão autorizados a vedar ou limitar esse direito na hipótese de a operação anterior ser isenta ou não-tributada.

No entanto, a ausência de unanimidade na doutrina e na jurisprudência a respeito do sentido e alcance dado pela Constituição Federal às expressões "isentas e não tributadas" traz uma série de equívocos, utilizados pelo legislador e administrador estadual para legitimar a vedação total ou parcial ao direito ao crédito de ICMS de adquirentes de mercadorias e serviços.

Não bastassem as constantes violações à Constituição Federal e à não-cumulatividade, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo editou o Comunicado CAT (Coordenadoria da Administração Tributária) nº 36, de 29.7.2004, publicado no *DOE* em 30.7.2004 e republicado em 31.7.2004, vedando expressamente o direito a crédito de ICMS nas aquisições de mercadorias e serviços de unidades federadas listadas no Anexo, incluídas as aquisições feitas de estabelecimentos localizados no Estado de Goiás e amparados por programas de concessão de incentivos fiscais e financeiros denominados "Fomentar"¹ ou "Producir"² e todos os demais programas deles decorrentes, que, no entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, concederam incentivos e benefícios fiscais em desconformidade com a Lei Complementar nº 24/75.

Por força da edição do Comunicado CAT nº 36/04, várias empresas que se utilizaram desses benefícios e incentivos vêm sendo administrativamente autuadas pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, sem fulcro legal e contrariamente aos ditames constitucionais, em especial à não-cumulatividade do ICMS.

Em alguns setores da economia, é prática usual a criação de filiais em uma das Unidades Federadas que concedem esses benefícios e incentivos, com a finalidade de minimizar os custos relativos ao ICMS. Em face da guerra fiscal travada entre as UFs e, principalmente, por força da demora no julgamento desses litígios entre Estados (e entre Estados e o Distrito Federal) pelo STF, o Estado de São Paulo optou pela autotutela de seus pretendentes direitos, em prejuízo dos contribuintes aqui sediados, ao editar o

1. "II – empréstimos de até 70% (setenta por cento), via recursos orçamentários, do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS) que a empresa tiver de recolher ao erário estadual, a partir da data de início de suas atividades produtivas, nos casos de implantação e expansão, pelo prazo fixado nesta lei;" (art. 2º da Lei nº 11.180/90).
2. "Art. 20. A concessão de financiamento com base no faturamento e arrecadação tributária propiciada pela empresa beneficiária, conforme estabelecido no regulamento, será operacionalizada obedecendo-se aos seguintes critérios: I – o valor da parcela mensal do financiamento, calculada sobre o montante do imposto que a empresa beneficiária tiver de recolher ao Tesouro Estadual, será de até: a) 73% (setenta e três por cento), na hipótese de imposto relativo a operações industriais próprias; b) 45% (quarenta e cinco por cento), na hipótese de imposto relativo à distribuição de mercadorias que não sejam resultantes de operações industriais próprias. II – o valor global do financiamento corresponderá à soma das parcelas mensais desembolsadas durante período de vigência do contrato." (Lei nº 13.591/00).

Comunicado CAT nº 36/04 e somente permitir o direito a crédito no valor do ICMS efetivamente recolhido na operação anterior.

No entanto, conforme será visto abaixo com maior riqueza de detalhes, o Comunicado CAT nº 36/04 padece de ilegalidade e inconstitucionalidade, por violar a não-cumulatividade constitucional, não possuir suporte legal que autorize a sua edição e por pretender legitimar atuação estatal de autotutela vedada pelo nosso ordenamento jurídico pátrio e, principalmente, por pretender aplicar parte não recepcionada da Lei Complementar nº 24/75, que veda a concessão de incentivos e benefícios *fiscais e financeiros*, pelas UFs, sem a aprovação do CONFAZ, sendo que a Constituição Federal de 1988 somente delegou à lei complementar tributária competência para deliberar sobre a concessão de incentivos *fiscais*, constituindo a omissão constitucional no tocante aos benefícios e incentivos *financeiros*, em permissão implícita aos Estados e ao Distrito Federal.

1. Do direito ao crédito de ICMS relativos às operações anteriores de aquisição de mercadorias e serviços. Princípio da não-cumulatividade. Incisos I e II do § 2º do art. 155, II, da CF/88

1. O art. 155, § 2º, I e II, da CF imperativamente determina que o ICMS deverá ser "não-cumulativo, compensando-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 pelo Distrito Federal".

2. Geraldo Ataliba já afirmava que a Constituição foi exaustiva ao tratar do crédito do ICMS, no sentido de que "a não-cumulatividade se realiza pela compensação de créditos e débitos de ICM. Está encerrado o assunto".³

3. De acordo com o princípio da não-cumulatividade, é direito do contribuinte, nos termos da Constituição Federal, compensar o valor devido na operação a título de ICMS com o montante integral cobrado na operação anterior.

4. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza:

3. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 57, p. 100-1.

O ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao princípio da não-cumulatividade, que tendo sido considerado, pela Constituição, um dos traços característicos deste tributo, *não pode ter seu alcance nem diminuído nem, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais [...]*.

Realmente, a dicção compensando-se o que for devido [...] confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS o direito de abatimento, oponível, *ipso facto*, ao Poder Público no caso de este agir de modo constitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo.⁴

5. O princípio da não-cumulatividade não se trata de norma programática, de modo a deixar o legislador (complementar ou estadual) ou a administração tributária livres para seguir ou não essa determinação. É mandamento imperativo, norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata (José Afonso da Silva).⁵ Os Estados e o Distrito Federal devem se submeter aos ditames constitucionais que determinam essa sistemática de abatimento constitucional no ICMS, sob pena de inconstitucionalidade. Qualquer tentativa que pretenda restringir ou limitar esse direito subjetivo constitucional do contribuinte de ICMS deve ser prontamente afastada pelo Poder Judiciário.

6. A Constituição foi, nas palavras do saudoso Geraldo Ataliba, "exhaustiva" ao disciplinar o direito ao crédito de ICMS, inclusive determinando expressamente as duas únicas hipóteses aptas a vedar o direito ao crédito do imposto, em seu art. 155, § 2º, II, da CF: a *isenção* (operação anterior isenta, ou seja, sem a ocorrência do fato gerador) e a *não-incidência* (operação anterior não sujeita a tributação, fora do campo de incidência do imposto ou imune).

7. Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza⁶ esclarece: "[...] em síntese, no chamado 'ciclo de circulação' (curso da mercadoria, da fonte produtora ao consumidor final), *nenhum incidente jurídico, além da isenção ou da não-incidência, poderá restringir os efeitos do princípio da não-cumulatividade do ICMS*".

8. Para Geraldo Ataliba: "Só se anula crédito de ICM na operação imediatamente posterior àquela que seja *imune ou isenta*".

4. *ICMS*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 255.

5. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6. ed. São Paulo: Malheiros. p. 88 e ss.

6. *Op. cit.*, p. 209.

7. *Op. cit.*, p. 102.

9. A doutrina, bem como a jurisprudência do STF, concluiu a respeito da conceituação e diferenciação das diversas modalidades de desoneração tributária existentes do direito brasileiro: a *isenção*, a *imunidade*, a *alíquota zero* e a *não-incidência*.

10. Essa conceituação e diferenciação é imprescindível para saber se as previsões contidas na Lei nº 6.374/89 e no Comunicado CAT 36/04 violam ou não o art. 155, § 2º, II, da CF, que prevê apenas duas hipóteses possíveis de vedação ao direito a crédito em matéria de ICMS: a *isenção* e a *não-incidência*.

11. Se os benefícios listados no anexo do Comunicado CAT nº 36/04 – aí incluídos os programas "Fomentar" e "Producir", previstos na legislação do Estado de Goiás – conferem créditos presumidos do imposto⁸, reduções de base de cálculo em outras formas de desoneração parcial tributária, não há que se falar em operações isentas ou não tributadas, as quais pressupõem a não-ocorrência do fato gerador *in concreto*. Isso porque essas operações são tributadas, ocorrendo apenas uma desoneração parcial. Assim, não há fundamento jurídico que vede ou sequer restrinja o direito ao crédito integral nessas aquisições como se a operação anterior tivesse sido tributada em sua inteireza. Seria um contra-senso dar-se benefício em uma das etapas do ciclo de circulação e retirar-lhe seus efeitos na etapa seguinte, anulando-se os efeitos do crédito e alterando a fisionomia do imposto nas fases seguintes de circulação, de *não-cumulativo* para apenas *parcialmente não-cumulativo*.

12. O Ministro Marco Aurélio do STF, em voto proferido no RE 161.031-0 MG, ao tratar da vedação ao direito integral de crédito de ICMS de operação anterior sujeita a redução de base de cálculo, foi enfático ao afirmar:

O Estado, ao implementar uma certa política fiscal, está jungido aos princípios incertos no Diploma maior da República. Descabe dar com uma das mãos e retirar com a outra, mormente quando envolvido direito assegurado constitucionalmente. Nem se diga que a hipótese tem enquadramento na alínea "b" do inciso II do § 2º referido (CF/88). Não se trata de isenção ou não-incidência do tributo, mas de caso que se dispôs, de forma correta, ou não – isso não está em jogo neste processo – sobre base de incidência reduzida.

13. A doutrina é unânime ao conceituar a *isenção* como obstativa do nascimento da obrigação tributária. Vale dizer, a regra isencional evita a

8. Mais precisamente, financiam o ICMS das empresas que aderem aos programas.

ocorrência do fato gerador *in concreto*⁹ e, portanto, de *tributo a pagar*. Somente na hipótese da operação anterior ter sido sujeita à regra isencial é que resta vedado o direito a crédito do ICMS. Não se sustenta qualquer afirmação no sentido da vedação ao direito ao crédito na hipótese de operações anteriores apenas se sujeitarem a exonerações parciais (*benefícios financeiros parciais*), nas quais ocorre o fato gerador *in concreto* e nasce a obrigação tributária, ainda que haja redução parcial do imposto a pagar, pela utilização de percentuais fixos sobre a receita ou qualquer outro expediente redutor do *quantum debeatur* do imposto.

14. Quanto à não-incidência a que se refere o Texto Constitucional, trata-se apenas de fatos que se encontram fora do campo de incidência do tributo, seja em razão da sua atipicidade¹⁰ ou pela proteção constitucional dada por enunciado constitucional imunizante (hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada).¹¹ Somente na alíquota zero poderia se dizer que a obrigação tributária nasce, mas o resultado matemático para o cálculo do *quantum debeatur* é igual a zero.¹²

15. Em nenhum dos benefícios fiscais relacionados no anexo do Comunicado CAT nº 36/04, aí incluídos os programas "Fomentar" e "Producir" do Estado de Goiás, encontramos qualquer modalidade de isenção ou não-

incidência, de modo a conferir aos contribuintes paulistas, nas operações interestaduais realizadas com esse Estado, direito a crédito de ICMS em operações anteriores isentas ou não-tributadas, no sentido próprio dado a esses termos de desonerações totais e de não-ocorrência do fato gerador *in concreto*. Não se trata de isenção ou de operação não tributada (submetida à regra legal obstativa do nascimento da obrigação tributária, imune ou apenas fora do campo de incidência do imposto por atípica). Daí o não-enquadramento nas duas hipóteses taxativas e exaustivas enumeradas pela Carta Maior, pela qual, aí sim, restaria vedado o aproveitamento integral dos créditos de ICMS incidentes na operação anterior.

16. Não pode, portanto, a Fazenda Estadual paulista limitar o direito dos contribuintes de ICMS de se aproveitar dos créditos provenientes de operações anteriores (aquisições de mercadorias e serviços de estabelecimentos localizados no Estado de Goiás e amparados pelos programas "Fomentar" e "Producir"), não sujeitos a nenhuma modalidade de exoneração tributária total (isenta ou não tributada, na redação constitucional).

17. Tampouco pode a Fazenda Estadual paulista pretender limitar o direito dos contribuintes de ICMS sediados do Estado de São Paulo com base no "crédito efetivamente cobrado nas operações anteriores", conforme previsto no Item 1 do Comunicado CAT nº 36/04.¹³

18. Conforme visto, em matéria de ICMS, o direito ao aproveitamento dos créditos é determinação da Constituição Federal, a qual não impõe qualquer condição para que a sistemática da não-cumulatividade seja aplicável. Apenas define, unicamente, duas hipóteses, ou melhor, duas únicas exceções, nas quais ficaria vedado o direito a crédito: a isenção e a não-incidência.¹⁴

19. Por meio da enumeração constitucional taxativa das duas únicas hipóteses nas quais restaria vedado o direito a crédito de ICMS, afasta-se

13. "1 – o crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) correspondente à entrada de mercadoria remetida ou de serviço prestado a estabelecimento localizado em território paulista, por estabelecimento localizado em outra unidade federada que se beneficie com incentivos fiscais indicados nos Anexos I e II deste comunicado, somente será admitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem;"

14. A redação constitucional ainda deixa em aberto a possibilidade de os Estados e o Distrito Federal reconhecerem o crédito de ICMS, mesmo em operações anteriores isentas ou não tributadas, ao adotar a expressão "salvo disposição de lei contrário".

9. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, "a imunidade e a isenção são declarações expressas do legislador sobre fatos ou aspectos fáticos, negando-lhes efeitos tributários", salientando que nas imunidades a ordem de intributabilidade vem da Constituição, ao passo que na isenção essa ordem provém do legislador infra-constitucional (*Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, p. 162). Para Paulo de Barros Carvalho, a isenção nada mais é do que a mutilação parcial de um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, por meio de uma regra de estrutura isencial (*Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 332-3). Para Souto Borges, as isenções são "hipóteses de não-incidência legalmente qualificadas" (*/isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Tributárias, 1969. p. 58-61). O ponto em comum na opinião desses expoentes máximos do direito tributário brasileiro a respeito da isenção é o não-nascimento da obrigação tributária e, portanto, a inexistência total de tributo a pagar, bem como a improriedade da expressão "isenção parcial".
10. Nesse sentido: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 276; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito financeiro: curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1970. p. 192-3.
11. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 217.
12. *Op. cit.*, p. 175 e ss.

toda e qualquer tentativa, legislativa ou administrativa, de vincular o crédito do imposto ao numerário efetivamente recebido pelo Estado ou Distrito Federal na operação anterior. Na sistemática da não-cumulatividade, não se exige para legitimar o crédito fiscal equivalência ou efetiva entrada de receita derivada, mas *apenas a sujeição da operação anterior à incidência do ICMS*. Daí a preocupação constitucional em excepcionar do direito a crédito apenas aquelas operações anteriores que não se sujeitaram à incidência da regra de tributação do ICMS.

20. As operações sobre as quais incide o ICMS são em geral partes de um ciclo negocial ou econômico composto de várias etapas, cujo início se dá com a produção (ou importação) e termina com a venda ao consumidor final. Por isso, o Texto Constitucional dispõe a respeito de compensação (ou abatimento) do valor devido em *cada* operação com o montante cobrado nas operações *anteriores*, sem fazer qualquer ressalva à correspondente entrada de receita ao erário estadual (ou distrital) na qualidade de condicionante ao direito ao crédito integral.

21. Nesse sentido, Aires Ferdinando Barreto comenta, ao tratar a respeito do significado do termo "cobrado" utilizado pela Constituição Federal:

Hoje já não mais se cogita da absurda e absolutamente equivocada "interpretação" que uns poucos sustentaram, no sentido de que só se pudesse compensar com o ICMS devido importância igual a "montantes de ICMS efetivamente cobrados e pagos em operações anteriores pelos Estados, sobre a mesma mercadoria".

Deveras, desde há muito o Poder Judiciário já profligou tal entendimento assentando que [...] não se sustenta conclusão que resulta de "interpretação" meramente literal da Constituição; o só fato de a norma constitucional mencionar imposto cobrado (e as leis imposto pago) não pode conduzir à semelhante afirmação.¹⁵

22. Roque Antonio Carrazza¹⁶ sufraga entendimento de que o art. 155, § 2º, I, da CF é uma "típica norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata", que confere ao contribuinte do ICMS o direito de fazer o

15. ICMS. Transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Direito ao aproveitamento dos créditos. Compensação. Autonomia das Operações. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 68, p. 63.

16. *Op. cit.*, p. 259.

abatimento, e que "nenhuma lei, decreto, portaria, interpretação etc. podem amesquinar". E então conclui:

Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo (salvo, é claro, por motivo de isenção ou não-incidência). Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido.

23. Para existir o direito ao crédito integral do imposto, basta que a operação anterior *esteja sujeita à incidência de ICMS*, mesmo que tenha ocorrido desoneração tributária parcial, fruto da concessão de incentivos e benefícios fiscais ou financeiros (tais como redução de alíquotas, base de cálculo e concessão de créditos presumidos). Mesmo nesses casos, o adquirente da mercadoria sujeita à tributação pelo ICMS tem direito ao aproveitamento integral do crédito.

24. Em relação à concessão de benefícios que impliquem na redução parcial do ICMS a ser pago, sem a total exoneração do imposto (isenção ou não-incidência), o STF também tem decidido pelo reconhecimento do direito ao crédito integral do imposto que deveria ser pago na operação anterior, independentemente desta ser contemplada por regra parcialmente redutora do imposto a pagar:

ICMS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – MERCADORIA USADA

– BASE DE INCIDÊNCIA MENOR – 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 art. 155 da CF somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas a totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão. (RE 161031-MG, rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* 06.6.1997).

25. Em recentes decisões (proferidas entre 2002 e 2005), o entendimento do STF tem sido no mesmo sentido, conforme decisões proferidas no Agravo em RE 240.395-RS (*DJ* 02.8.2002, rel. Min. Mauricio Corrêa) e no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 418.412-RS, rel. Min. Eros Grau (no mesmo sentido AR em RE nº 1544.179-SP, nº 284.120-SP, Roberto Grau).

nº 357.405-MG, bem como nos Embargos Declaratórios em Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 388.871-RS).

26. Por fim, ao menos desse tópico, e com base na melhor doutrina e na jurisprudência do STF, e considerando que o Comunicado CAT nº 36/04 tem por pretensão legitimar a lavratura de autos de infração e a glosa de créditos provenientes de aquisições em operações anteriores sujeitas à incidência do ICMS, apenas submetidas a regras redutoras parciais do imposto devido, é direito dos contribuintes paulistas a apropriação integral dos créditos de ICMS devidos nas operações anteriores, nos termos do art. 155, § 2º, I, da CF.

27. Nas palavras de Tércio Sampaio Ferraz Jr.:

[...] configurado o sentido estrito das excepcionalidades admitidas pelas referidas alíneas "a" e "b" (do inciso II do § 2º do art. 155 da CF), quando a autoridade pública no exercício de suas atribuições vier a exigir a anulação de crédito ou impedir a compensação de crédito fora daquelas hipóteses supradescritas (isenção ou não incidência), tem pleno cabimento a impetração de mandado de segurança por inconstitucionalidade da exigência, nos termos do art. 5º, LXIX.¹⁷

2. Da efetiva circulação física das mercadorias entre os estabelecimentos

28. Conforme demonstrado, o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS decorre de dispositivo constitucional expresso no art. 155, § 2º, I e II, da CF, pois nasce no momento da realização de operação de aquisição de mercadoria (ou prestação de serviço) sujeita à tributação do imposto e é operacionalizado por meio do crédito de ICMS, que será utilizado para abater o valor do imposto a ser pago nas operações seguintes realizadas pelo adquirente, figurando na condição de promovente da operação.

29. O exercício, pelo contribuinte, do direito a crédito não pode ser condicionado pelo legislador complementar ou ordinário, muito menos pela administração tributária, seja em função normativa ou fiscalizatória. A sim-
ples ocorrência do fato imponível do ICMS permite ao adquirente realizar a escrituração dos créditos, independentemente da situação do fornecedor

17. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 48, p. 24.

das mercadorias (desde que não ocorra nenhuma das hipóteses descritas no art. 155, § 2º, II, da CF – isenção ou não-incidência).

30. No escólio de José Eduardo Soares de Mello¹⁸, para o aproveitamento dos créditos de ICMS, "o que importa considerar é se a transação foi realizada com pessoa inscrita na repartição fiscal (justificada pela exibição da respectiva ficha cadastral) e se existe amparo documental, de conformidade com os princípios norteadores da teoria da aparência".

31. Isso porque é necessário verificar a regularidade da operação de aquisição para fins de creditamento do imposto incidente na operação anterior. Mas uma vez constatada a efetiva realização de operação mercantil envolvendo a circulação de mercadorias entre dois estabelecimentos regularmente inscritos nas respectivas repartições fiscais competentes, e desde que existam documentos idôneos a atestar a regularidade da operação, afastando qualquer possibilidade de simulação da operação, não há razão plausível para impedir o contribuinte de aproveitar os créditos a que tem direito, por força de regra constitucional expressa.

32. A Segunda Câmara de Direito Público do E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, nos autos do Recurso de Apelação nº 139.568-5/9, julgado em 02.12.2003 (rel. Desembargador Corrêa Viana), somente decidiu pelo não-aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações realizadas no DF, pelo fato de a operação de circulação de mercadorias ter sido fictícia, ou seja, sem a efetiva movimentação física das mercadorias do estabelecimento localizado no Distrito Federal para aquele localizado no Estado de São Paulo.

Vistos. Ação declaratória cumulada com condenatória e cautelar apensada julgadas improcedentes – ICMS – Regime Especial nº 1/98-DF firmado pelo Governo do Distrito Federal com a adquirente dos produtos, Martins Comércio e Serviços de Distribuição S.A. – Mercadorias apenas ficticiamente remetidas para o Distrito Federal, com o objetivo de ser aplicada a alíquota reduzida da região Centro-Oeste – Destino real das mercadorias que era a sede da empresa em Minas Gerais – Direito inegável do Estado de São Paulo de tomar as providências cabíveis para evitar prejuízo ao erário – Legalidade do Comunicado nº 78/98 e da Portaria nº 88/98 – Recurso improvido.

18. A vedação de créditos de ICMS e IPI face à declaração de inidoneidade de outra empresa. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 60, p. 63.

33. Isso nos leva a crer que, se a operação for realizada entre dois estabelecimentos distintos, ambos inscritos na repartição fiscal competente, sendo que a circulação física das mercadorias entre o estabelecimento localizado em qualquer Estado ou no Distrito Federal – cujo benefício fiscal tenha sido listado pelo Comunicado CAT nº 36/04, a exemplo dos programas "Fomentar" e "Producir" do Estado de Goiás – e aquele no Estado de São Paulo estiver amparada por toda a documentação necessária, qualquer tentativa de glosa de créditos é ilegal e inconstitucional.

34. Essa aquisição de mercadorias ou serviços realizada de estabelecimento localizado em unidade federada cuja legislação conceda incentivos e benefícios fiscais e financeiros, com vistas a minimizar os encargos tributários, encontra-se dentro da mais completa legalidade e amparada pelos princípios da livre concorrência e livre iniciativa, previstos no art. 170, *caput* e IV, da CF, sustentáculos do primado do direito à auto-organização, corolário lógico do princípio da liberdade.¹⁹

35. Se algumas Unidades Federadas e o Distrito Federal, em especial o Estado de Goiás, através dos programas "Fomentar" e "Producir", concedem, por meio de lei (com presunção de constitucionalidade), benefícios e incentivos (fiscais e financeiros) aos estabelecimentos localizados em seu território, não cabe aos contribuintes paulistas adquirentes verificar a constitucionalidade do benefício. Também não podem os contribuintes paulistas ter o exercício do seu direito constitucional ao crédito do ICMS, prejudicado ou limitado pela Fazenda do Estado de São Paulo, fundado que seja em qualquer diploma legal ou infralegal.

3. Da inaplicabilidade da LC nº 24/75, do § 3º do art. 36 da Lei Estadual Paulista nº 6.374/89 e do Comunicado CAT nº 36/04

36. Ao tratar do princípio da não-cumulatividade do ICMS, o constituinte não se contentou em apenas redigir um princípio que corresse o risco de ser recebido como programático; a CF ordenou às Unidades Federadas o seu respeito. Daí a impossibilidade do desprezo do direito ao crédito integral pelos Estados e Distrito Federal, ou da diminuição de seu alcance por leis

19. Nesse sentido: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*, v. 1. 5. ed. São Paulo/Belém: CEJUP, 1997. p. 369 e ss.

(complementares ou ordinárias) ou por toda sorte de atos normativos infra-legais (decretos, portarias, comunicados, resoluções, etc.).

37. Aires Ferdinand Barreto²⁰ lembra, ao tratar do direito ao aproveitamento dos créditos, que "a advertência posta, desde os primórdios desse imposto, por Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, no sentido de que o estudo desse imposto somente pode ser feito a partir de uma primeira e básica premissa: *a de que à margem da Constituição não se conhece o ICMS*".

38. Sem esquecer as lições doutrinárias e jurisprudenciais já vistas, vale novamente lembrar que as disposições do Comunicado CAT nº 36/2004 têm pretenso fundamento:

a) na Lei Complementar nº 24, de 07.1.1975, que disciplina a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros e dispõe, em seu art. 1º, que créditos presumidos devem ser concedidos nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, determinando, em seu art. 8º, a nulidade e a insuficiência do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria em casos de inobservância dos dispositivos nela previstos;

b) no fato do CONFAZ não ter supostamente aprovado convênio que ampare o benefício financeiro concedido por lei pelo Estado de Goiás, chamado "Fomentar" e "Producir";

c) na Lei Estadual nº 6.374/89, que ratificaria, no § 3º do art. 36, que não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de crédito presumido ou outro incentivo fiscal ou financeiro em desacordo com o disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da CF.

39. Vale lembrar que a Fazenda do Estado de São Paulo, ao editar o Comunicado CAT nº 36/04, "esclarece sobre a impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24/75".

40. O Comunicado CAT nº 36/04 tem, portanto, nítida finalidade de esclarecer, de tornar eficazes as disposições contidas na Lei Complementar nº 24/75 e na Lei Estadual do ICMS (§ 3º do art. 36 da Lei nº 6.374/89).

41. Para que uma lei seja aplicável e eficaz, esta deve ter a capacidade de produzir efeitos jurídicos. Ora, se os dispositivos da Lei Complementar 24/75 e do § 3º do art. 36 da Lei nº 6.374/89 precisam ser "esclarecidos" por

20. *Op. cit.*, p. 61.

meio da edição do Comunicado CAT nº 36/04, é porque esses textos legais não estão aptos a regular desde logo as situações nele indicadas. Pode-se afirmar que a LC nº 24/75, bem como a Lei Estadual do ICMS, carece de eficácia plena e aplicabilidade imediata, por ausência de regulamentação até a edição do Comunicado CAT nº 36/04.

42. Outrossim, José Eduardo Soares de Mello²¹ lembra que, embora seja poder-dever do Estado realizar ações fiscalizatórias com a finalidade de inibir e coibir os negócios ilícitos, os "demais princípios constitucionais também devem ser observados de modo coerente, harmônico e sistemático para que a ação governamental não se torne desmedida, desrespeitando o estatuto do contribuinte".

43. Ressalta o autor:

As Constituições Federal (art. 37) e Estadual – SP (art. 111) são categóricas em impor à Administração Pública obediência ao "princípio da publicidade" de seus atos, em prestígio ao postulado da lealdade, evitação de surpresa, em plena e total transparência, própria de uma nação liberal e democrática.

Por decorrência lógica, os procedimentos pautados pelos contribuintes tomadores de créditos, antes que seja promovida a publicação oficial, encontram-se amparados pelos princípios que resguardam o direito adquirido, o ato jurídico perfeito.

44. Considerando que o Comunicado CAT nº 36 só veio a ser republished em 31.7.2004, este não poderia retroagir com o fim de alcançar fatos jurídicos tributários anteriores à sua publicação.

45. Do contrário, caso se admitisse a retroatividade dos efeitos do Comunicado CAT nº 36/04, estar-se-ia afrontando o princípio constitucional da segurança jurídica, vetor do Estado de Direito. Cumpre ressaltar que o art. 103, I, do CTN é expresso ao dispor que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, a exemplo do Comunicado CAT nº 36/04, somente entram em vigor na data de sua publicação.

46. Não pode a Fazenda Estadual glosar créditos de contribuintes paulistas que se utilizaram do seu direito ao aproveitamento de créditos de ICMS, expressamente outorgado pelo art. 155, § 2º, II, da CF (essa, sim, norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata), com fundamento em ato normativo criado somente em 31.7.2004, visto que, somente a partir da

21. *Op. cit.*, p. 63-4.

edição do Comunicado CAT nº 36/04, atribuiu-se em tese eficácia plena à LC nº 24/75 e à Lei Estadual do ICMS (§ 3º do art. 36 da Lei nº 6.374/89).

4. Da necessidade da Fazenda Estadual buscar a invalidação da Legislação das demais unidades federadas antes de punir os contribuintes paulistas por terem se creditado integralmente do ICMS: princípio da presunção de constitucionalidade das leis

47. Deve-se ressaltar, por fim, que não se discute se os benefícios e incentivos fiscais e financeiros relacionados nos Anexos I e II do Comunicado CAT nº 36/04, aí incluídos os programas "Fomentar" e "Producir" criados por lei pelo Estado de Goiás, foram ou não concedidos em conformidade com a Lei Complementar nº 24/75, em especial porque existem dúvidas a respeito dos benefícios e incentivos concedidos possuírem natureza *fiscal* ou *financeira*. Isso porque as fronteiras que separam a matéria fiscal e a matéria financeira são por demais tênues. Além do mais, conforme será visto, o único órgão competente para decidir pela adequação dos incentivos e benefícios fiscais à LC nº 24/75 e à CF/88 é o STF.

48. Embora a Constituição Federal tenha outorgado competência à lei complementar para regular a forma como os *benefícios fiscais* serão concedidos pelas unidades federadas, a redação constitucional é silente a respeito da possibilidade de concessão, pelos Estados ou pelo Distrito Federal, de *benefícios financeiros*. Daí o entendimento pela não-recepção em parte da LC nº 24/75, quando esta trata da invalidação de benefícios financeiros dados pelas unidades federadas.

49. Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins afirma, no tocante aos incentivos financeiros, que "à evidência, tal tipo de incentivo não está sujeito às deliberações do CONFAZ, apenas competente para discutir incentivos fiscais".²²

50. O divisor de águas para diferenciar benefício *fiscal* e *financeiro* seria o momento exato no qual a vantagem financeira se perfaz. Se antes da extinção do crédito tributário, o benefício seria *fiscal*; se cronologicamente concedido após a extinção do crédito tributário, por exemplo, através da concessão de créditos presumidos do imposto, ou de financiamento de parte

22. O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT nº 36/04 de São Paulo: distinção entre incentivos financeiros e fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 112, p. 137

do ICMS devido pelo contribuinte, como no caso dos programas "Fomentar" e "Producir", o benefício seria *financeiro* e, portanto, não alcançado pela proibição constitucional contida no art. 155, XII, g, da CF.

51. De outro lado, mesmo que se considere, *ad argumentandum tantum*, que a Lei Complementar nº 24/75 tenha sido recepcionada pela Constituição Federal de 1988, no tocante à submissão a lei complementar também da concessão de benefícios *financeiros*, deve-se lembrar que todos os benefícios e incentivos relacionados nos Anexos I e II do Comunicado CAT nº 36/04, aí incluídos os programas de financiamento parcial do ICMS dos contribuintes amparados pelos programas "Fomentar" e "Producir", foram concedidos por leis estaduais e distritais (e regulamentados por decretos), que gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade.

52. A Lei, seja ela federal, estadual, distrital ou municipal, desde o momento do seu ingresso no mundo jurídico, que se dá por ocasião de sua publicação, nasce provida de presunção de constitucionalidade. Isso significa que as determinações contidas em seus enunciados, ressalvados os graus de aplicabilidade e eficácia, são imediatamente cogentes para os seus destinatários. Não por outra razão a Lei de Introdução ao Código Civil, no art. 3º, é expressa a respeito da impossibilidade de não-obediência à lei sob o pretexto de desconhecê-la.

53. Sem a presunção de constitucionalidade das leis e sem a presunção de pleno conhecimento do ordenamento jurídico pelos destinatários das normas, as portas da desobediência civil restariam abertas e a eficácia do ordenamento jurídico comprometida.²³

54. É esse o entendimento de Tárek Moysés Moussallem, ao citar Marcelo Neves:

A presunção de validade trata de implicação pragmática do ordenamento, "pois a hipótese contrária (presunção de invalidade) conduziria ao não-funcionamento do sistema, por haver interpretações as mais divergentes entre os utentes das normas".

Repõe-se: Enquanto não houver expulsão de um veículo introdutor passível de invalidade, ele permanece válido no sistema.

23. É esse o entendimento de Eurico Marcos Diniz de Santi (*Lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Max Limonad, 1996. p. 61), Marcelo Neves (*Teoria da Inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 46-7) e Tárek Moysés Moussallem (*Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 185).

Caso assim não fosse, o sistema do direito positivo, paradoxalmente, seria o próprio caos. *Imagine-se a possibilidade de o indivíduo descumprir determinada norma por entendê-la inconstitucional.*

55. De fato, a presunção de constitucionalidade das leis não é absoluta, mas apenas relativa. Perdura até que órgão jurisdicional, seja no controle concentrado ou difuso de constitucionalidade, pronuncie-se a respeito de sua validade. E foi esse o caminho seguido pelo Estado de São Paulo, ao impetrar prejudicado com a legislação distrital instituidora do TARE, em 10.4.2001, a ADIn nº 2.440 e ao ajuizar no STF a ADIn nº 2441-8, visando invalidar a legislação do Estado de Goiás (Programas "Fomentar" e "Producir"), ambas até a presente data não julgadas e sem medida cautelar deferida. Isso porque, apesar de provocado, não há por parte do STF declaração sequer parcial de inconstitucionalidade da legislação do Distrito Federal e do Estado de Goiás, ou seja, a presunção de constitucionalidade de suas disposições ainda prevalece.

56. Assim, se a Fazenda Estadual paulista não concorda ou entende de determinado benefício ou incentivo fiscal ou financeiro concedido por alguma unidade federada cujos benefícios e incentivos tenham sido listados pelos Anexos I e II do Comunicado CAT nº 36/04, deve buscar no Poder Judiciário, mais especificamente no STF, a invalidação da legislação que os concedeu. Se não obteve sucesso na Corte Suprema, prevalece a presunção de constitucionalidade dos benefícios concedidos, em prol dos contribuintes paulistas. Não pode o Estado de São Paulo punir o contribuinte que apenas se utilizou do seu direito constitucional ao crédito integral do imposto. Se nem o STF – provocado em 2001 (ADIn 2.441-8, rel. Min. Gilmar Ferreira Mendes) – decidiu pela inconstitucionalidade da legislação do Estado de Goiás, por qual razão o contribuinte paulista duvidaria da constitucionalidade e legalidade desse regime especial? Até porque a Fazenda do Estado de São Paulo só se manifestou expressamente em 31.7.2004 a respeito da impossibilidade de utilização desses créditos presumidos decorrentes de financiamentos parciais de ICMS por alguns Estados e pelo Distrito Federal.

57. Quanto à legislação goiana instituidora dos programas "Fomentar" e "Producir", há notícia de pedido do Estado de Goiás, nos autos da ADIn impetrada por São Paulo, para suspender a eficácia do Comunicado CAT nº 36/04 até a decisão final da ação. Esse pedido se encontra aguardando decisão do relator, Ministro Gilmar Mendes, desde 17.11.2004, o que nos leva

as crer que a presunção de constitucionalidade do benefício, até a presente data, opera em absoluto.

58. O Protocolo ICMS nº 19, de 12.4.2004, assinado pelos Estados do Ceará, Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo, que autorizava os Estados signatários a vedar o direito a crédito a contribuintes que se utilizassem de benefícios não concedidos pelo CONFAZ e serviu de fundamento para a edição do Comunicado CAT nº 36/04, não é mais válido.

59. Isso em razão da inconstitucionalidade material e formal do protocolo firmado, que motivou o Secretário Executivo do CONFAZ, em despacho publicado no *DOU* de 06.5.2004, a tornar sem efeito o Protocolo nº 19/04, *por não ter sido referendado por todos os Estados e pelo Distrito Federal, em violação ao art. 12, XIII, do Regimento Interno do COTEPE*.

60. Mesmo após o COTEPE tornar sem efeito o Protocolo ICMS nº 19/04, o Estado de São Paulo, por meio do Comunicado CAT nº 36, praticamente repetiu as disposições a respeito da restrição ao direito a créditos de ICMS de Estados que concedam incentivos ou benefícios fiscais relacionados exemplificativamente nos Anexos I e II, admitindo o crédito apenas "até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem".

61. Não pode o Fisco Paulista, pura e simplesmente, através de ato infralegal (mero Comunicado) e amparado em protocolo já invalidado pelo próprio CONFAZ, impedir os contribuintes paulistas de se utilizarem do direito ao crédito integral do imposto, expresso no art. 155, § 2º, I e II, da CF, sem antes obter a invalidade das legislações estaduais e distrital que criaram tal incentivo.

62. Seria um contra-senso inaceitável punir o contribuinte paulista que utiliza incentivos e benefícios fiscais cuja invalidade não foi decretada pelo CONFAZ, nem pelo STF, com fulcro em Comunicado CAT expedido fundamentado em Protocolo invalidado pelo próprio CONFAZ.

5. Conclusão

O Comunicado CAT nº 36/04 padece de ilegalidade e inconstitucionalidade, por violação ao inciso I do § 2º do art. 155 da CF, sendo legítimo o aproveitamento integral dos créditos provenientes de aquisições de mercadorias e serviços em operações realizadas com estabelecimentos localizados

nos Estados e Distrito Federal, em especial aqueles decorrentes de aquisições de mercadorias e serviços de estabelecimentos localizados no Estado de Goiás e que estejam amparados pelos programas de benefício financeiro mediante financiamento parcial do ICMS pelo próprio Estado, via recursos orçamentários próprios, chamados "Fomentar" e "Produzir", cujos benefícios e incentivos financeiros tenham sido relacionados nos Anexos I e II do Comunicado CAT nº 36/04.

Sem prejuízo da conclusão acima exposta, mesmo que se admita *ad argumentandum tantum* pela legalidade e constitucionalidade do Comunicado CAT nº 36/04, a vedação ao direito de crédito integral nas aquisições de mercadorias e serviços de Unidades da Federação cujos benefícios e incentivos tenham sido relacionados nos Anexos I e II somente alcançaria os créditos provenientes de operações realizadas a partir da edição do Comunicado, ou seja, 31.7.2004.

Agradecimentos

Agradeço a Taís Muramoto Briganti, pela ajuda na pesquisa para elaboração do presente trabalho.