

ESTUDO SOBRE UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS NO ESTADO DO PARANÁ

STUDY ON USE OF CREDITS OF ICMS IN THE STATE OF PARANÁ

GLAUBERT HELLER¹
ROSELI SILMA SCHEFFEL²

RESUMO: A legislação tributária atual do ICMS, atribui a competência tributária deste tributo aos Estados e Distrito Federal, que para a concessão de isenções, devem em conjunto deliberar e celebrar convênios. Diante do princípio da legalidade, os convênios devem ser ratificados para serem validados juridicamente, no direito interno de cada uma das pessoas políticas. Neste contexto, este artigo aborda a possibilidade de utilização do crédito de ICMS pelas empresas no Estado do Paraná, em operações que estejam amparadas por benefícios fiscais concedidos unilateralmente. Utilizou-se como metodologia a pesquisa bibliográfica. Observou-se que o Estado do Paraná, veda a utilização do crédito de ICMS, quando a operação estiver amparada em benefício fiscal à margem de convênios, todavia, subtrai direito ao crédito, em conformidade ao princípio da não cumulatividade.

Palavras-chave: Convênio, benefício fiscal e crédito de ICMS.

ABSTRACT: The current ICMS tax legislation, he attributes the taxing power of this tribute to the States and Federal District, which for the granting of exemptions, must act together and sign agreements. Given the principle of legality, the agreements must be ratified to be legally validated in the domestic law of each of the political people. In this context, this article discusses the possibility of using the ICMS credit by firms in the State of Paraná, in operations that are supported by tax benefits unilaterally. We used the methodology of the literature. It was observed that the State of Paraná, prohibits the use of credit of ICMS, when the operation is supported on a tax benefit on the sidelines of covenants, however, subtract credit entitlement, in accordance with the principle of non-cumulative.

Key-words: Agreement, the tax benefit and ICMS credit.

Sumário: 1 Introdução - 2 Referencial Teórico - 2.1 Direito Tributário - 2.2 Sistema Jurídico Tributário - 2.3 Tributos - 2.4 Obrigação Tributária - 2.5 Competência Tributária - 2.6 Legalidade - 2.7 Não Cumulatividade - 2.8 Isenção - 2.8.1 Convênios - 3 Análise da Legislação Tributária - 3.1 ICMS na Constituição Federal de 1988 - 3.2 Lei Complementar nº 87 de 1996 (Lei Kandir) - 3.3 Lei Complementar nº 24 de 1975 - 3.4 Lei nº 11.580 de 1966 do Estado do Paraná - 3.5 Decreto nº 1.980 de 2007 do Estado do Paraná - 3.6 Decreto nº 2.183 de 2003 do Estado do Paraná - 3.7 Decreto nº 2.131 de 2008 do Estado do Paraná - 4 Considerações Finais - Referências.

¹Pós-graduando *Lato Sensu* em Direito Empresarial pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná; Pós-Graduado *Lato Sensu* em Gestão de Pessoas pela Faculdade Sul Brasil; e Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná. E-mail: glaubertheller@gmail.com.

²Professor(a) orientador(a) do curso de Especialização *Lato Sensu* em Direito Empresarial, do programa de Pós-Graduação da Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, Campus de Marechal Cândido Rondon. E-mail: scheffel2007@brturbo.com.br

1 INTRODUÇÃO

Os Estados brasileiros, visando resguardar seus direitos e interesses, editam inúmeras regras para vedar aos contribuintes, destinatários de bens e serviços localizados no seu território, o aproveitamento integral do ICMS destacado no documento fiscal, em operações interestaduais amparadas por incentivos fiscais ou benefícios fiscais, concedidos por outra unidade da federação sem a observância das regras previstas na legislação.

De acordo com o que determina o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal de 1988, cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados, sendo a Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, que dispõe sobre a celebração de convênios, para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias pelos Estados e Distrito Federal.

Diante da situação que as empresas estão submetidas, em meio à guerra fiscal promovida pelos Estados, o presente estudo tem por escopo estudar a legislação tributária atual, que trata do ICMS e analisar a validade jurídica da concessão de benefícios fiscais que implicam não cobrança de tributo, quando estes não sejam aprovados em Convênio firmado por todas as unidades federadas do Brasil e suas conseqüências para as empresas do Estado do Paraná, quanto ao aproveitamento de créditos de ICMS.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 DIREITO TRIBUTÁRIO

Conforme Cassone (1999, p. 30) “Direito é o conjunto de princípios e normas que regula, coercitivamente, a vida social”. Carvalho (1993, p. 84) esclarece que é “[...] Produto do homem para disciplinar a convivência social, o direito pertence à região ôntica dos objetos culturais, dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material da conduta”.

O Direito brasileiro é dividido em Direito Público e Privado, sendo que conforme Cassone (1999, p. 31) “O direito público regula a atividade do Estado [...]”, e “O direito privado regula as relações dos particulares entre si [...]”.

De acordo com Amaro (2003, p. 2) “[...] o direito tributário é a disciplina jurídica dos tributos [...]”. Para Carvalho (1993, p. 32) “O direito tributário é a parte do direito financeiro que estuda as relações jurídicas entre o Estado (fisco) e os particulares (contribuintes), no que concerne à instituição, arrecadação, fiscalização e extinção do tributo [...]”.

Machado (2010, p. 56) conceitua o direito tributário como “[...] o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”.

2.2 SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Conforme Carvalho (1993, p. 83) “Há sistema ali onde encontrarmos elementos que se relacionem entre si e uma forma na qual elementos e relações se verifiquem”. Ainda segundo Carvalho (1993, p. 8) “Se pudermos reunir todos os textos do direito positivo em vigor no Brasil, desde a Constituição Federal até os mais singelos atos infralegais, teremos diante de nós um conjunto integrado por elementos que se inter-relacionam, formando um sistema [...]”.

Conforme Franco (2006, p. 39):

A tributação surge da necessidade do Estado em prover a sociedade, seja de forma individual, seja de forma coletiva, da prestação de serviços tais como justiça, segurança, entre outros. Para arrecadar receitas, o Estado define um conjunto de princípios constitucionais tributários que regem o poder de tributar, as limitações deste poder, os procedimentos administrativos públicos para o lançamento, fiscalização e cobrança dos tributos e a repartição das correspondentes receitas em um regime federativo. Tudo isso constitui o sistema tributário, que tem seus princípios e orientações contidas na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

O sistema jurídico tributário do Brasil é constituído pela Constituição Federal, que contém todos os princípios jurídico-tributários, que são os fundamentos maiores. Abaixo da Constituição Federal temos o Código Tributário Nacional, que contém as normas gerais aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, pertinentes aos tributos, fixando os fatos geradores e seus principais aspectos. Na hierarquia inferior temos as normas ordinárias que constituem as leis ordinárias (da União, Estados, Distrito Federal e Municípios), que criam os tributos, vinculando efetivamente os contribuintes. Abaixo das leis ordinárias, verificam-se os atos legais executórios (tornam exeqüíveis as leis ordinárias), como os decretos, as portarias, as instruções normativas, ordens de serviços, etc., os quais são denominados de atos legais, por que não podem dispor diversamente do previsto nas leis.

2.3 TRIBUTOS

No clássico *A riqueza das nações*, Adam Smith (*apud* MADEIRA, 2009, p. 5) escreve que a renda de uma nação provém dos rendimentos da terra, do capital (lucros)

e do trabalho (salários) e que, para extrair da sociedade as receitas necessárias ao financiamento de suas atividades, o Estado dispõe dos impostos, que podem gravar cada um desses rendimentos isoladamente, ou todos eles em conjunto.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, determina a elaboração de Lei Complementar para algumas situações, sendo que dentre elas, estabelece em seu inciso III, alínea “a”:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...].

Diante do exposto na Constituição Federal, quanto a definição de tributo, o Código Tributário Nacional de 1966, em seu artigo 3º, define que:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Como ensina Aliomar Baleeiro (*apud* MACHADO, 2010, p. 57)

O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida.

Para Cassone (1999, p. 27) “Tributo é certa quantia em dinheiro que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) são obrigados a pagar ao Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) quando praticam certos fatos geradores previstos pelas leis tributárias”.

Segundo Amaro (2003, p. 25) “Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

Machado (2010, p. 534) ressalta que temos:

[...] em nosso País, leis tributárias federais, estaduais, municipais e distritais, todas devendo conviver harmonicamente. Assim, entre nós, o perfeito conhecimento das espécies e subespécies tributárias não é apenas uma exigência acadêmica, mas é fundamental, porque vai permitir que o contribuinte averigüe se está sendo tributado de modo correto, pela pessoa política competente, nos termos da Constituição.

A Constituição Federal de 1988, no capítulo que trata do Sistema Tributário

Nacional, em seu artigo 145, esclarece que:

A União, os Estados e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II- taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

O Código Tributário Nacional de 1966, em conformidade com o artigo 146, da Constituição Federal, em seu artigo 5º define que “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Para Carvalho (1993, p. 29) “[...] os tributos podem ser vinculados a uma atuação do Estado – taxas e contribuições de melhoria – e não-vinculados – impostos [...]”.

Observa-se que o artigo 145, da Constituição Federal, demonstra que a União, os Estados e os Municípios são competentes, para instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria, todavia, verifica-se entre teorias existentes, que tratam da classificação das espécies de tributos, que predomina entre doutrinadores e na jurisprudência a teoria quinquipartite, que considera cinco espécies de tributos, que além dos impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, são também tributos os empréstimos compulsórios e as contribuições.

Machado (2010, p. 70) conclui que temos em nosso Sistema Tributário “[...] quatro espécies de tributos, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais”. Por outro lado, o autor esclarece que “Para quem considera tributo o empréstimo compulsório podemos dizer que em nosso sistema tributário temos, então, cinco espécies [...]”.

Conforme o artigo 148, da Constituição Federal de 1988, fica estabelecido que:

A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.

O artigo 149, da Constituição Federal de 1988, determina que:

Compete exclusivamente a União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Ainda no artigo 149, da Constituição Federal de 1988, em seu § 1º, fica atribuído que os Estados, Municípios e o Distrito Federal, tem aptidão jurídica para instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes,

de sistemas de previdência e assistência social. Ressalta-se também o artigo 195, da Constituição Federal de 1988, que alude a contribuições para o financiamento, por empregadores e empregados, da seguridade social.

Em relação aos impostos, o artigo 16 do Código Tributário Nacional de 1966, esclarece que “[...] é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Conforme Carvalho (1993, p. 29) “[...] podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público [...]”. Para Cassone (1999, p. 76) “Imposto é o tributo pago pelo contribuinte sem que este receba diretamente, do ente público, contraprestação”.

Segundo o artigo 77, do Código Tributário Nacional de 1966:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Na definição de Carvalho (1993, p. 32) “Taxas são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte [...]”. Amaro (2003, p. 30) esclarece que “[...] taxas são tributos cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte [...]”.

Conforme o artigo 81, do Código Tributário Nacional de 1966:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

De acordo com Carvalho (1993, p. 34) “[...] as contribuições de melhoria levam em conta a realização de obra pública que, uma vez concretizada, determine a valorização dos imóveis circunvizinhos [...]”.

Para João Mangabeira (*apud* CARRAZZA, 2010, p. 578) “Empréstimo compulsório é tributo e deve obedecer ao regime jurídico tributário”. Já conforme Paulo de Barros Carvalho (*apud* CARRAZZA, 2010, p. 582) “A análise jurídico-positiva (do empréstimo compulsório) revela, de maneira contundente, que todas as cláusulas imprescindíveis à qualificação do tributo nela estão presentes [...]”.

Conforme o artigo 15, do Código Tributário Nacional de 1966, que trata da instituição pela União, de empréstimos compulsórios, nos casos que especifica, ressalta-se o disposto em seu parágrafo único, que estabelece que “A lei fixará

obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observado, no que for aplicável, o disposto nesta Lei”.

Santi (2005, p. 1145) adota como definição de contribuições “[...] tributos, com destinação especificada em lei, hipótese de incidência desvinculada de atuação estatal e não restituível [...]”. Para Carrazza (2010, p. 595) a Constituição prevê três modalidades de contribuições:

[...] as interventivas, as corporativas e as sociais. Todas elas têm natureza nitidamente tributária, mesmo porque, com a expressa alusão aos “arts. 146, III, e 150, I e III”, ambos da CF, fica óbvio que deverão obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil.

Diante do estudo dos tributos e suas espécies, merece atenção apontarmos alguns aspectos inerentes a obrigação tributária.

2.4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme Cassone (1999, p. 123) “O cerne do direito tributário é a obrigação tributária, com todas suas complexidades, quer em relação à forma pela qual ela ocorre, quer quanto a sua exigibilidade”.

Segundo Cassone (1999, p. 125):

Obrigação tributária é o vínculo jurídico que une duas pessoas, uma chamada sujeito ativo (Fisco), e outra sujeito passivo (contribuinte), que em vista desta última ter praticado um fato gerador tributário, deve pagar àquela certa quantia em dinheiro denominado tributo.

Para Machado (2010, p. 129) a obrigação tributária é a:

[...] relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

Para Amaro (2003, p. 241) “[...] o nascimento da obrigação não depende de nenhuma manifestação de vontade das partes que passam a ocupar os pólos ativo e passivo do vínculo jurídico. Basta a ocorrência do fato previamente descrito na lei para que surja a obrigação”.

Conforme o artigo 113, do Código Tributário Nacional de 1966 “A obrigação tributária é principal ou acessória”, sendo que o artigo 119, estabelece que “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o

seu cumprimento”, da mesma forma define no artigo 121, que “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, o qual é denominado em seu parágrafo único, inciso I, de “Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” e no inciso II, de “Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei”.

2.5 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

De acordo com Carvalho (1993, p. 142) competência tributária “[...] é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”. Ainda conforme Carvalho (1993, p. 142) “[...] a pessoa que exercita a competência tributária se coloca na posição de sujeito ativo, aparecendo como credora da prestação a ser cumprida pelo devedor [...]”.

Para Carrazza (1997, p. 288) “[...] competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas [...]”. Também segundo Carrazza (1997, p. 290) “[...] a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem [...]”.

Ainda conforme Carrazza (2010, p. 168), é importante esclarecer que:

Os Estados-membros, no Brasil, são entidades públicas territoriais dotadas de autonomia legislativa e constitucional. São, também, juridicamente iguais entre si. Não importa se mais ou menos vastos, ricos ou populosos: perante a Ciência Jurídica são todos isônomos, possuindo, portanto, os mesmos direitos e deveres e participando, de igual modo, da vontade nacional.

Amaro (2003, p. 93) conclui que “[...] A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência [...]”.

Carrazza (2010, p. 904) afirma que:

Quem cria tributos pode, por igual modo, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo da exação), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não tributação pura e simples. Pode, ainda, isentar tributos. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada, de regra (há exceções), pela própria entidade tributante.

Ainda conforme Carrazza (2010, p. 533) conclui que “[...] ou a pessoa política que decreta o tributo tem competência para fazê-lo, e ele é válido, ou não a tem, e ele será constitucionalmente ilegítimo”.

2.6 LEGALIDADE

Segundo Carré de Malberg (*apud* CARRAZZA, 1997, p. 163) a lei é “expressão da vontade geral” e de acordo com o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988 “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Conforme Carrazza (1997, p. 165) a disposição constante no inciso II, do artigo 5º, da Constituição Federal de 1988 “[...] impede que o Estado aja com arbítrio em suas relações com o indivíduo, que, afinal, tem o direito de fazer tudo quanto a lei não lhe proíbe [...]”.

O artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, determina que “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]”.

Para Machado (2010, p. 37) “[...] A Constituição é explícita. Tanto a criação como o aumento dependem de lei [...]”. Ainda segundo o autor (2010, p. 87) “[...] nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei”.

De acordo com Carrazza (1997, p. 166) “O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do Direito Tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal [...]”. Ainda conforme Carrazza (1997, p. 167) “[...] O princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação do Fisco [...]” e “[...] garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação [...]”.

Conforme Ferreiro Lapatza (*apud* CARRAZZA, 1997, p. 169-170) o princípio da legalidade “trata de garantir essencialmente a exigência de auto-imposição, isto é, que sejam os próprios cidadãos, por meio de seus representantes, que determinem a repartição da carga tributária e, em conseqüência, os tributos que, de cada um deles, podem ser exigidos”.

Segundo Carrazza (2010, p. 168) explica:

[...] a União nem mesmo mediante lei pode obrigar o Estado a fazer algo que ele não deseje. O mesmo podemos dizer de um Estado em relação a outro Estado. O Estado só fará o que lhe convier, sempre após manifestar sua vontade (mediante lei), de modo independente.

Neste sentido Fell e Bracht (2007, p. 63) expressam que:

[...] uma norma só será considerada vigente e válida se, atender aos requisitos formais de competência de quem a cria e de procedimentos

adequados para a sua criação, bem como se guardar uma relação de conformidade de conteúdos normativos, respectivamente.

Carrazza (2010, p. 168) conclui que “[...] nenhum Estado pode, por autoridade própria, obrigar os demais a fazerem ou deixarem de fazer alguma coisa. Todos encontram o respaldo de validade de seus atos diretamente na Magna Carta”.

2.7 NÃO CUMULATIVIDADE

O princípio da não cumulatividade do ICMS, está previsto no artigo 155, § 2º, inciso “I” da Constituição Federal de 1988, que estabelece que:

O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte: I – será 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.

Verifica-se que pela regra da não cumulatividade, que a doutrina, de um modo geral, chama de princípio da não cumulatividade, o montante de ICMS recolhido em cada operação mercantil ou prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação transforma-se num crédito fiscal, que será deduzido do imposto a pagar quando da prática de novas operações mercantis ou prestações de serviços, por novos comerciantes ou industriais. Ressalta-se que esta regra só encontra limitações na própria Constituição, não podendo ser restringida nem por lei complementar, nem por lei ordinária, nem por convênio, nem, muito menos, por ato administrativo.

Conforme Carrazza (2010, p. 1022) “[...] O direito à não-cumulatividade do ICMS é ‘cláusula pétrea’, que só poderia ter sido anulada ou restringida pelo poder constituinte originário; nunca pelo derivado”.

2.8 ISENÇÃO

Conforme Carrazza (1997, p. 529) “Isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça [...]”. Para Cassone (1999, p. 119) “Isenção é a dispensa legal do pagamento de determinado tributo, via de regra concedida em face do relevante interesse social ou econômico regional, setorial ou nacional”.

O artigo 150, § 6º, da Constituição Federal de 1988, esclarece que:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou

contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal [...].

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 176, esclarece que:

A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Consta também na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 151, inciso III, que fica vedado a União “Instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

Conforme Carrazza (1997, p. 149) “Os Estados e o Distrito Federal, querendo criar isenções de ICMS, devem, pois, firmar entre si, por seus Executivos, convênios (pactos, acordos, contratos)”.

Ainda de acordo com Carrazza (1997, p. 530) “As isenções, em matéria de ICMS, devem ser concedidas (ou revogadas) não por meio de lei ordinária, mas de decreto legislativo (estadual ou distrital), que ratifica convênio celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal”.

De acordo com Machado (2010, p. 402) :

[...] Conceder ou revogar isenção é matéria da reserva legal, nos termos do art. 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional. Assim, o instrumento pelo qual os Estados devem conceder ou revogar isenções, há de ser lei. Os convênios que celebrem uns com os outros devem funcionar como limitações ao Poder Legislativo de cada qual, mas não como instrumento para disciplinar as relações entre o fisco e o contribuinte.

Verifica-se que ao abordar o tema isenção, isto nos remete, para o melhor esclarecimento do tema, à estudar sobre convênios.

2.8.1 Convênios

De acordo com Alicides Jorge Costa (*apud* CARRAZZA, 2010, p. 234) “Os convênios são uma fase peculiar do processo legislativo, em matéria de isenções de ICMS. Fase que limita a competência das Assembléias Legislativas, mas que não pode eliminá-la”.

Conforme Amaro (2003, p. 186):

Há convênios que são meros acordos entre pessoas políticas com vistas à fiscalização ou arrecadação de tributos, à troca de informações de interesse fiscal [...] e há os convênios firmados pelos Estados e pelo

Distrito Federal, na forma da Lei Complementar n. 24/75, como instrumento das deliberações a que se refere o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição, que, verdadeiramente, inovam o direito tributário, ao definirem hipóteses de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais atinentes ao ICMS, ou sua revogação.

Geraldo Ataliba (*apud* CARRAZZA, 2010, p. 234) esclarece que:

O convênio não dá nem tira direito a nenhuma Fazenda e a nenhum contribuinte. Não cria direito de natureza tributária nem em benefício, nem em detrimento de ninguém. É mero pressuposto de exercício eficaz da competência isentadora dos legisladores ordinários estaduais.

Detalhando o assunto, Carrazza (2010, p. 233) conclui que:

Os Estados e o Distrito Federal devem, para conceder isenções de ICMS, firmar entre si convênios. Não são eles, porém, que as fazem nascer. Apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias. Elas surgem – ou deveriam surgir – do decreto legislativo ratificador do convênio interestadual.

Ainda conforme Carrazza (2010, p. 934) “[...] é preciso que todos os Estados e o Distrito Federal ratifiquem o convênio para que a isenção em tela nasça. Reforçando a idéia, se uma única destas entidades tributantes deixar de fazê-lo, o benefício não surgirá”.

Verifica-se que os convênios estão subordinados à Lei Complementar nº 24/75, sendo que portanto, devem seguir, antes de entrarem em vigor, algumas formalidades legais. Ressalta-se, que não cabe ao governo do estado, isoladamente, conceder ou revogar qualquer tipo de isenção do ICMS ou de benefícios fiscais ou financeiros-fiscais, sem a devida apreciação da matéria, em Convênio com a participação das demais Unidades Federadas.

3 ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

De acordo com Machado (2010, p. 382) “O ICMS é tributo de função predominantemente fiscal. É fonte de receita bastante expressiva para os Estados e para o Distrito Federal [...]”.

Observa-se que o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988, esclarece que é de competência dos Estados e do Distrito Federal, instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Ressalta-se o exposto no § 2º, do referido artigo, que esclarece que:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços;

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V – é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual;

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária do Municípios;

X – não incidirá:

- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;
 - b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
 - c) sobre ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;
 - d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;
- XI – não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;
- XII – cabe a lei complementar:
- a) definir seus contribuintes;
 - b) dispor sobre substituição tributária;
 - c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
 - d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviço;
 - e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a”;
 - f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
 - g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados;
 - h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, “b”;
 - i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior do bem, mercadoria ou serviço.

Dentre as atribuições que ficam determinadas no § 2º, do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, consta no inciso XII, alínea “g”, a necessidade de elaboração de lei complementar para regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

3.2 LEI COMPLEMENTAR Nº 87 DE 1996 (LEI KANDIR)

A Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, também conhecida como Lei Kandir, dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal, sobre

operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências, instituída para regulamentar o disposto na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, § 2º, inciso XII.

O artigo 4º, da Lei Complementar n. 87/96, traz a definição de contribuinte, conforme a norma:

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Conforme o § 3º, do artigo 11, da Lei Complementar n. 87/96:

[...] estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: I – na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação; II – é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular; III – considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado; IV – respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

A não cumulatividade do ICMS está prevista no artigo 19, da Lei Complementar n. 87/96, sendo que o artigo 20, da mesma Lei esclarece em relação àquela que:

Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso e consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Dentre as disposições constantes na Lei Complementar n. 87/96, ressalta-se o artigo 23, que esclarece que:

O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para a qual tenham sido prestados os serviços, está condicionada à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Conforme o parágrafo único, do artigo 23, da Lei Complementar n. 87/96 “O

direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento”.

A denominada Lei Kandir, arrolou uma série de temas a serem regulados por Lei Complementar, em atendimento à exigência contida no inciso XII, § 2º, do artigo 155 da Constituição Federal, salvo o assunto contido em sua alínea “g”, “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”, sendo que entende-se que o tema é regulamentado pela Lei Complementar n. 24/75, tendo em vista o artigo 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a aplicação da legislação anterior, a partir da vigência do atual Sistema Tributário Nacional, desde que não seja incompatível com o referido sistema.

3.3 LEI COMPLEMENTAR Nº 24 DE 1975

A Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências, regulamentando o disposto da Constituição Federal, em conformidade com o que determina o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”.

Conforme está previsto no artigo 1º, da Lei Complementar n. 24/75:

As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Ainda conforme o artigo 1º, da Lei Complementar n. 24/75, fica estabelecido em seu parágrafo único que:

O disposto neste artigo também se aplica: I – à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III – à concessão de créditos presumidos; IV – à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V – às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

O artigo 2º, da Lei Complementar n. 24/75, dispõe que “Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal [...]”, sendo que as reuniões, conforme parágrafo 1º, do referido artigo “se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação” e de acordo com o parágrafo

2º, do mesmo artigo “A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados [...]”.

Ressalta-se o disposto no artigo 4º, da Lei Complementar n. 24/75, que esclarece que:

Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

Destaca-se também o disposto no parágrafo 1º, do artigo 4º, da Lei Complementar n. 24/75, que determina, que “O disposto neste artigo aplica-se também às Unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios” e também em seu parágrafo 2º, esclarece que “Considerar-se-á rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação [...]”.

Ainda no que refere-se a ratificação, o artigo 7º, da Lei Complementar n. 24/75, determina que “Os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião”.

Verifica-se que, conforme o artigo 8º, da Lei Complementar n. 24/75:

A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente: I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; II – a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Santi (2008, p. 1091) conclui que “Os Estados e o Distrito Federal não podem, unilateralmente, deixar de instituir e arrecadar o ICMS, só podendo fazê-lo mediante prévia deliberação conjunta em convênio, celebrado nos termos de Lei Complementar”.

3.4 LEI Nº 11.580 DE 1996 DO ESTADO DO PARANÁ

A Lei n. 11.580, foi instituída em 14 de novembro de 1996, no Estado do Paraná, sendo que conforme disposição preliminar de seu artigo 1º, esclarece que:

Esta Lei dispõe quanto ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior – ICMS, instituído pela Lei n. 8.933, de 26 de janeiro de

1989, com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996.

O artigo 3º, da Lei n. 11.580/1996, estabelece que “Fica o Poder Executivo autorizado a celebrar convênios concessivos de benefícios fiscais na forma prevista em lei complementar a que se refere o art. 155, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal”. O parágrafo único do artigo 3º, da referida Lei define que:

Ao regulamentar a matéria tributária o Poder Executivo arrolará as hipóteses de imunidade e benefícios fiscais, observadas as disposições previstas: I – em tratados e convenções internacionais; II – em convênios celebrados ou ratificados na forma da lei complementar a que se refere o art. 155, inciso XII, “g” da Constituição Federal.

Conforme o artigo 27, da Lei n. 11.580/1996, inciso VII:

É vedado, salvo determinação em contrário da legislação, o crédito relativo a mercadoria ou bem entrados no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita: VII – quando o imposto devido ao Estado de origem tenha sido reduzido, no todo ou em parte, por concessão de benefício sem amparo em convênio, celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, em relação às entradas ocorridas após a publicação de ato do Chefe do Poder Executivo, identificando o Estado de origem, a mercadoria ou serviço, o benefício considerado irregular e o percentual de crédito a que não se reconhece o direito.

Ao referir-se aos créditos irregulares, o artigo 28, da Lei n. 11.580/1996, determina que “O crédito lançado irregularmente fica sujeito a glosa em ação administrativo-fiscal”, sendo que o artigo 29, da referida Lei, dispõe sobre os casos em que o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto creditado, destaca-se também o previsto em seu § 1º, que esclarece que “Devem ser também estornados os créditos: I – utilizados em desacordo com a legislação”.

3.5 DECRETO N. 1.980 DE 2007 DO ESTADO DO PARANÁ

O Decreto n. 1.980, de 21 de dezembro de 2007, do Estado do Paraná, aprovou o Regulamento do ICMS, sendo que de acordo com o artigo 1º, do referido dispositivo legal:

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, de que trata a Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996, será regido pelas disposições contidas neste Regulamento.

O artigo 4º, do Decreto n. 1.980/2007, dispõe que:

Os convênios concessivos de benefícios fiscais serão celebrados na forma prevista em lei complementar a que se refere a alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal (art. 3º da Lei n. 11.580/96).

Fica previsto no parágrafo único, do artigo 4º, do Decreto n. 1.980/2007, que "As operações e as prestações beneficiadas com isenção, redução de base de cálculo e crédito presumido estão elencadas, respectivamente, nos Anexos I, II e III deste Regulamento".

Ressalta-se o disposto no artigo 22, § 12, do Decreto n. 1.980/2007, o qual estabelece que:

Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal (art. 8º da Lei Complementar n. 24/75).

Deve-se destacar o artigo 23, do Decreto n. 1.980/2007, que ratifica que "[...] é assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria [...]".

O artigo 60, do Decreto n. 1.980/2007, trata da vedação do crédito de ICMS, ressalta-se o disposto em seu § 3º, que determina: "O crédito lançado irregularmente fica sujeito a glosa em processo administrativo-fiscal [...]". Já no artigo 61, consta em seu § 1º, que "Devem também ser estornados os créditos utilizados em desacordo com a legislação".

3.6 DECRETO N. 2.183 DE 2003 DO ESTADO DO PARANÁ

O Estado do Paraná, ao publicar o Decreto n. 2.183, em 26 de novembro de 2003, faz algumas considerações, entre as quais justifica, que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS de forma unilateral a um contribuinte ou aos contribuintes de determinado segmento econômico de uma unidade federada, retira a neutralidade que o imposto deve ter no sentido de não interferência nas regras de mercado.

Dentre as considerações enunciadas no Decreto n. 2.183/2003, cita-se que os contribuintes não alcançados por benefício fiscal dessa ordem, concorrem em desigualdade contra vantagens financeiras que não permitem o desenvolvimento regular de suas atividades econômicas, e que a concorrência predatória prejudica a receita do Estado e, em consequência, a população mais carente, que é a que mais

depende da atividade estatal. Ressalta-se, o fato de que algumas unidades federadas concederem benefícios fiscais, que estimulam apenas o passeio de mercadorias por seus territórios com o nítido intuito de causar prejuízo aos Estados consumidores.

Diante das considerações destacadas, o Estado do Paraná invoca na elaboração do Decreto n. 2.183/2003, o inciso I, do artigo 8º, da Lei Complementar n. 24/75, que invalida, para fins de compensação, o crédito de ICMS não cobrado com base em benefícios concedidos sem a observância dos ditames legais, e considera que há respaldo legal para serem admitidos créditos do imposto apenas no valor correspondente àquele efetivamente cobrado na operação ou prestação anterior. Ressalta-se também, que benefícios fiscais que implicam não cobrança de tributo somente tem validade jurídica quando aprovados em Convênio firmado por todas as unidades federadas, justamente para evitar distorções; e que a Constituição Federal, ao definir o ICMS como imposto não cumulativo, determina que seja compensado com o imposto cobrado nas operações anteriores.

O Decreto n. 2.183/2003, dispõe em seu artigo 1º:

O crédito do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, correspondente à entrada de mercadoria ou bem remetido a estabelecimento localizado em território paranaense, por estabelecimento que se beneficie com incentivos fiscais indicados no Anexo Único, será admitido na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à unidade federada de origem, na conformidade do referido anexo.

Ainda conforme o Decreto n. 2.183/2003, o parágrafo único, do artigo 1º determina que:

O crédito de ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria oriunda de outra unidade federada somente será admitido ou deduzido, na conformidade do disposto no “caput”, ainda que as operações estejam beneficiadas por incentivos decorrentes de atos normativos não listados no Anexo Único.

Ressalta-se o disposto no artigo 2º, do Decreto n. 2.183/2003, que estabelece que:

Fica vedado o aproveitamento do crédito, relativamente à parcela do ICMS dispensada mediante redução na base de cálculo na unidade federada de origem da mercadoria, quando concedido o benefício sem amparo em convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Observa-se, que o Decreto n. 2.183/2003, determina quais situações em que o contribuinte paranaense, ao realizar operações que tiverem origem em outra unidade

federada, poderá efetuar o aproveitamento do crédito de ICMS, quando as referidas operações estiverem sujeitas a benefícios sem amparo em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nas quais terá por limite o valor efetivamente recolhido a unidade federada de origem da operação.

3.7 DECRETO N. 2.131 DE 2008 DO ESTADO DO PARANÁ

O Estado do Paraná, ao publicar o Decreto n. 2.131, em 12 de fevereiro de 2008, utiliza-se das considerações enunciadas no Decreto nº 2.138/2003, e acrescenta que ainda que destacado em documento fiscal, não se considera cobrado o montante do imposto que corresponder à vantagem econômica decorrente da concessão de subsídio, de redução de base de cálculo, de crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, § 2º, do artigo 155 da Constituição Federal de 1988.

O Decreto n. 2.131/2008, dispõe em seu artigo 1º:

Fica vedada a utilização de crédito relativo a operação com mercadoria ou bem entrados no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita quando o imposto devido à unidade federada de origem tenha sido reduzido, no todo ou em parte, pela utilização dos benefícios concedidos sem amparo em convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, indicados no Anexo deste Decreto (inc. VII do art. 27 da Lei n. 11.580/96).

De acordo com o parágrafo único, do artigo 1º, do Decreto n. 2.131/2008, “São vedados, na integralidade, os créditos oriundos de benefícios fiscais concedidos à revelia do CONFAZ, cujos percentuais não foram publicados pela unidade federada remetente da mercadoria”.

Conforme o artigo 2º, do Decreto n. 2.131/2008:

Os estabelecimentos que tenham promovido as operações de entrada de mercadorias ou recebido as prestações de serviço de que trata o art. 1º devem, no prazo de trinta dias contados da data da publicação deste Decreto, proceder ao estorno dos créditos do ICMS que tenham sido apropriados, na parte correspondente ao benefício fiscal, mantendo os créditos apenas na parte efetivamente paga à unidade federada de origem.

Observa-se, que o Decreto n. 2.131/2008, determina quais situações em que o contribuinte paranaense, ao realizar operações que tiverem origem em outra unidade federada, terá o aproveitamento do crédito de ICMS vedado, de forma integral ou parcial, quando as referidas operações estiverem sujeitas a benefícios sem amparo em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, sendo que no caso de vedação parcial do

crédito, será permitido o aproveitamento, conforme utilização de percentual definido no anexo deste Decreto.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo visou estudar a legislação tributária atual, que trata do ICMS e analisar a validade jurídica da concessão de benefícios fiscais que implicam não cobrança de tributo, quando estes não sejam aprovados em Convênio firmado por todas as unidades federadas do Brasil e suas conseqüências para as empresas do Estado do Paraná, quanto ao aproveitamento de créditos de ICMS.

O estudo da legislação tributária, permitiu a ampliação do conhecimento da ciência jurídica, tendo em vista a necessidade de estudar princípios que norteiam a estrutura que compreende o Direito Tributário.

Verifica-se, que o Estado do Paraná, através dos Decretos nº 2.183/2003 e 2.131/2008, estabelece mecanismos que devem ser seguidos pelos contribuintes paranaenses, tendo em vista o aproveitamento do crédito de ICMS, em operações que tem origem interestadual, submetidas à incentivos fiscais à margem de convênios, todavia, ofende preceitos constitucionais, como o princípio da não cumulatividade do ICMS, pois veda o aproveitamento do crédito.

Ressalta-se que a concessão de benefícios fiscais unilateralmente, não justifica a edição de legislações que vedem o aproveitamento de crédito de ICMS para os contribuintes, pois ambos atos legais, independente da competência tributária que lhes é atribuída, estão em desconformidade com o que é estabelecido na Constituição Federal, tendo em vista que os Estados não possuem habilitação para proferir juízo de validade em relação às leis de outro Estado.

A análise da legislação tributária torna evidente, que diante dos dispositivos legais existentes, os quais compreendem o procedimento necessário para que os Estados e o Distrito Federal, celebrem convênios para a concessão de benefícios fiscais e os ratifiquem, que o contribuinte é indevidamente punido, diante dos conflitos entre os Estados, pois fica sujeito a legislação de seu Estado.

Observa-se, que para as isenções de ICMS surgirem validamente, é necessário que os Estados e o Distrito Federal celebrem entre si convênios, sendo esta uma fase do processo legislativo, que para se transformar em Direito interno de cada uma destas pessoas políticas, deverão ser por elas ratificados, sendo o instrumento idôneo da ratificação o decreto legislativo, da Assembléia Legislativa de cada Estado, todavia, há de ser sempre por meio de lei, pois deve ser respeitado o princípio da legalidade.

Diante da guerra fiscal entre os Estados, a Lei Complementar n. 24/75, estabelece em seu artigo 8º, as medidas de combate aos incentivos inconstitucionais, todavia, requer a manifestação do Supremo Tribunal Federal, que de acordo com o

artigo 102, inciso I, alíneas “a” e “f”, da Constituição Federal de 1988, é o órgão responsável pelo controle da constitucionalidade, quando há conflitos de Estados entre si.

Este estudo não encerra e nem consolida o assunto, todavia permite a reflexão e aborda tema importante para a continuidade das empresas, bem como a discussão sobre a reforma tributária, tendo em vista a guerra fiscal entre os Estados, possibilitando a elaboração de outros estudos, com o objetivo de proporcionar maior discussão sobre a temática.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 12 ago. 2010.

_____. **Lei nº 5.172/66, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à união, estados e municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 ago. 2010.

_____. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 12 ago. 2010.

_____. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 12 ago. 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário: nos termos da constituição federal de 1988**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

FELL, Elizângela Tremea; BRACHT, Daniela. Garantismo como referência jurídica. **Revista Ciências Sociais Aplicadas em Revista**, Marechal Cândido Rondon, v. 7, n.13, 2º sem. 2007. Disponível em: <<http://e-revista.unioeste.br/index.php/csaemrevista/article/view/2012/1590>>. Acesso em: 17 nov. 2010.

FRANCO, Décio Henrique. **O icms ecológico como instrumento de gestão ambiental**: contribuições para o estado de São Paulo. 2006, 220 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Faculdade de Engenharia, Arquitetura e Urbanismo, Universidade Metodista de Piracicaba – UNIMEP, Santa Barbara do Oeste, 2006. Disponível em:

<<http://www.unimep.br/phpg/bibdig/pdfs/2006/GNSFOFCTTKQB.pdf>>. Acesso em: 13 nov. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não-cumulatividade do pis e da cofins**. 2009. 157 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22062010-083058/pt-br.php>>. Acesso em: 13 nov. 2010.

PARANÁ. **Lei nº 11580, de 14 de novembro de 1996**. Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/SEFADocumento/Arquivos/7200511580.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2010.

_____. **Decreto nº 1980, de 21 de dezembro de 2007**. Regulamento do ICMS. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/SEFADocumento/Arquivos/6200701980.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2010.

_____. **Decreto nº 2183, de 26 de novembro de 2003**. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/SEFADocumento/Arquivos/2200302183.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2010.

_____. **Decreto nº 2131, de 12 de fevereiro de 2008**. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/SEFADocumento/Arquivos/2200802131.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudo analítico em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Curso de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008.

Artigo recebido em: Maio/2011

Aceito em: Julho/2011