

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**BENEFÍCIO FISCAL NO ICMS E GUERRA FISCAL**

**KAREN STEVANATO KÖNIG**

**Rio de Janeiro**  
**2016/2º SEMESTRE**

**KAREN STEVANATO KÖNIG**

**BENEFÍCIO FISCAL NO ICMS E GUERRA FISCAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Bruno Maurício Macedo Curi**.

**Rio de Janeiro**  
**2016/2º SEMESTRE**

## CIP - Catalogação na Publicação

S82b Stevanato König, Karen  
BENEFÍCIO FISCAL NO ICMS E GUERRA FISCAL /  
Karen Stevanato König. -- Rio de Janeiro, 2016.  
74 f.

Orientador: Bruno Maurício Macedo Curi.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
de Direito, Bacharel em Direito, 2016.

1. ICMS. 2. não cumulatividade. 3. benefício  
fiscal. 4. guerra fiscal. 5. glosa de crédito .  
I. Macedo Curi, Bruno Maurício, orient. II. Titulp.

CDD: 341.39632

**KAREN STEVANATO KÖNIG**

**BENEFÍCIO FISCAL NO ICMS E GUERRA FISCAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Bruno Maurício Macedo Curi**.

Data da Aprovação: \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora:

---

Orientador

---

Co-orientador (Opcional)

---

Membro da Banca

---

Membro da Banca

**Rio de Janeiro**  
**2016/2º SEMESTRE**

Agradeço, inicialmente, a Faculdade Nacional de Direito por todos os ensinamentos ao longo desses cinco anos, em especial ao meu orientador, por todo auxílio. A minha família, pelo apoio na concretização desse sonho, ao Julio, por me acompanhar nesse período final e aos amigos pelo amor de sempre.

## RESUMO

O objetivo do presente trabalho é analisar a guerra fiscal no Brasil, especificamente no que diz respeito à inconstitucionalidade na glosa de crédito de ICMS realizada Estado-Membro destino da mercadoria que teve um benefício fiscal concedido pelo Estado-Membro de origem sem a aprovação unânime do convênio do CONFAZ. Para tanto, apresentaremos as noções gerais do ICMS, bem como demonstraremos o que são e como devem ser concedidos os benefícios fiscais, para, por fim, analisar a postura dos Estados-Membros com aglosa do crédito de ICMS, concluindo pela inconstitucionalidade da forma adotada pelos Estados para se defenderem dos efeitos da guerra fiscal.

**Palavras-chaves:** ICMS; não cumulatividade; benefício fiscal; guerra fiscal; glosa de crédito; inconstitucionalidade.

## **RESUME**

The main object of this article is to analyze the fiscal war in Brazil, especially regarding the unconstitutionality of the disallowance of ICMS (VAT) tax credits performed by a member-state that received products with tax benefits granted by the product's member-state of origin, without an unanimous approval by CONFAZ (National Council of Tax Policy). Therefore, a general notion of ICMS (VAT) will be presented, as well as it will be demonstrated what are tax benefits and how they should be granted, in order to, ultimately, analyze the attitude carried out by member-states when denying the taxpayer's right to ICMS (VAT) tax credits, concluding with the unconstitutionality of the acts chosen by member-states to defend themselves from the effects of the fiscal war.

**Keywords:** ICMS; tax benefits, tax war, fiscal war, credits restriction, unconstitutionality.

# ÍNDICE

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>CAPÍTULO I - ICMS.....</b>	<b>10</b>
I.1 - NOÇÕES GERAIS .....	10
I.2 -COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS .....	13
I.3 - PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO NA ORIGEM .....	14
I.4 - PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE .....	17
I.4.1 - NOÇÕES GERAIS DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE .....	17
I.4.2 - EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE .....	20
I.4.3 - MECANISMOS DE COMPENSAÇÃO.....	24
I.4.4 - A NÃO CUMULATIVIDADE E A IMPOSSIBILIDADE DE SUA RESTRIÇÃO POR NORMA INFRACONSTITUCIONAL...	25
<b>CAPÍTULO II -BENEFÍCIOS FISCAIS .....</b>	<b>29</b>
II.1 - NOÇÕES PRELIMINARES.....	29
II.2 - BENEFÍCIO FISCAL E EXTRAFISCALIDADE .....	31
II.3 - DIFERENÇA ENTRE BENEFÍCIO FISCAL E HIPÓTESES DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTAS NA CF.....	32
II.4 - CONCLUSÕES PARCIAIS.....	35
<b>CAPÍTULO III -CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL EM MATÉRIA DE ICMS.</b>	<b>36</b>
III.1 - NOÇÕES PRELIMINARES .....	36
III.2 -CRIAÇÃO DO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONNFAZ .....	36
III.2.1 - CONDIÇÕES PARA CONCESSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS .....	38
III.2.2 - FORMA DE APROVAÇÃO DOS BENEFÍCIOS NO CONFAZ .....	39
III.3 - A GUERRA FISCAL DO ICMS.....	41
III.4 - A INCONSTITUCIONALIDADE DA INSTITUIÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL SEM CONVÊNIO DO CONFAZ.....	44
III.5 - FORMA UTILIZADA PELOS ESTADOS PARA COMBATER A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS INCONSTITUCIONAIS .....	49
<b>CAPÍTULO IV - INCONSTITUCIONALIDADE DA GLOSA DE CRÉDITO DO ICMS ORIUNDO DE BENEFÍCIO FISCAL INCONSTITUCIONAL.....</b>	<b>51</b>
IV.1 - NOÇÕES PRELIMINARES.....	51
IV.2 - COMPETÊNCIA PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL .....	52
IV.3 -PRESUNÇÃO DE VALIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL .....	56
IV.4 - VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE .....	58
IV.5 - VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA .....	62
IV.6 - POSIÇÃO DO STJ E STF.....	65
<b>CAPÍTULO V - CONCLUSÕES FINAIS.....</b>	<b>70</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>73</b>



## INTRODUÇÃO

O Imposto sobre circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) vem sendo utilizado pelos Estados-Membros e Distrito Federal como uma importante arma na execução da conhecida guerra fiscal.

A causa principal da guerra fiscal é a concessão de incentivos e benefícios fiscais de forma unilateral, ou seja, sem a aprovação de convênio unânime do CONFAZ. Diante disso, os Estados ao se sentirem lesados com a concessão desses benefícios e incentivos, objetivando reprimir tais concessões, acabam por editar leis e decretos impondo restrições à utilização do crédito de ICMS decorrente de tais benefícios.

A concessão dos incentivos e benefícios fiscais viola expressamente o quanto disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal, que determinou que a concessão ou revogação de benefícios fiscais em matéria de ICMS deve ser sempre precedida de celebração de convênios entre os Estados-Membros e o Distrito Federal.

Entretanto, atualmente, o que se observa é que os Estados-Membros e Distrito Federal não obedecem ao quando disposto na Constituição Federal, o que acaba acirrando a guerra fiscal.

Assim, o objetivo do presente trabalho monográfico é analisar a fundo a concessão de incentivos e benefícios fiscais sem a aprovação de convênio do CONFAZ e a reação dos Estados que se sentem prejudicados com tais benefícios ao restringirem a utilização do crédito, de modo a identificar se a conduta encontra amparo no ordenamento jurídico brasileiro.

Cumprindo esclarecer que o tema em questão consiste na análise da constitucionalidade da glosa unilateral de crédito de ICMS pelo Estado de destino da mercadoria que anteriormente foi objeto de um benefício fiscal.

Para tanto, iniciaremos o trabalho, traçando um breve perfil jurídico tributário do ICMS com uma análise do que é o imposto, de qual ente é competente para instituí-lo, dos princípios que regem esse tributo, em especial acerca do princípio da não cumulatividade, que é extremamente importante para o presente estudo. Nesse sentido, analisaremos a sistemática da compensação como forma de concretização da não cumulatividade

Em seguida, analisaremos o que são benefícios fiscais, quais são suas espécies e a diferença entre benefícios e incentivos fiscais das formas de não incidência do ICMS previstas na Constituição Federal. Ao fim do capítulo, teremos demonstrado que a não distinção entre benefícios fiscais, exceções a não cumulatividade e benefícios financeiros gera a inobservância de princípios constitucionais, afronta a preceitos jurídicos e violação a direitos dos contribuintes.

Já no terceiro capítulo, cuidaremos de demonstrar a forma prevista na Constituição Federal para a concessão e revogação de benefícios e incentivos fiscais em matéria de ICMS, identificando sua forma constitucional, prevista na Lei Complementar nº 24/75 e a forma inconstitucional que os Estados vêm utilizando para a concessão desses benefícios, demonstrando o que é a guerra fiscal e como ela pode ser evitada com a simples observância pelos Estados-Membros e Distrito Federal dos requisitos previstos na legislação.

Por fim, no quarto e último capítulo, demonstraremos a inconstitucionalidade na glosa de crédito do ICMS oriundo de benefício fiscal dito inconstitucional, identificaremos as inconstitucionalidades na glosa do crédito, tais como a violação a diversos princípios constitucionais, bem como a incompetência dos Estados-Membros na declaração da suposta inconstitucionalidade, trazendo, ainda, a posição mais atual dos tribunais superiores brasileiros, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal.

## CAPÍTULO I – ICMS

### 1. Noções gerais

O Imposto sobre circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) está previsto no artigo 155, II, da Constituição Federal e, atualmente, é regulamentado pela Lei nº 87 de 1996 (Lei Kandir).

É um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, que foi instituído em substituição ao imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), este que substituiu o antigo imposto sobre venda e consignação (IVC), mantido pelas Constituições de 1937 e de 1946.

Na constituição de 1988, o ICM teve o seu âmbito ampliado, passando a abranger, também, as prestações de serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Assim, o “novo” ICMS passou a abranger pelo menos 5 (cinco) fatos geradores distintos, quais sejam: (i) o imposto sobre operações mercantis (relativas à circulação de mercadoria); (ii) o serviço de transporte interestadual e intermunicipal; (iii) o imposto sobre serviço de comunicação; (iv) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, (v) o imposto sobre a extração, distribuição ou consumo de minerais.

Esses fatos geradores são diferentes entre si porque possuem hipótese de incidência e bases de cálculo completamente distintas. Dessa forma, podemos afirmar que existem pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.

Por ser um imposto de competência estadual, o Estado poderá atribuir alíquotas para cada tipo de mercadoria ou serviço. Essa alíquota é válida somente para circulação interna dentro do território do seu próprio Estado.

Caso a mercadoria seja vendida para outro Estado, deverão ser respeitadas as alíquotas mínimas e máximas estipuladas pelo Senado Federal, conforme disposto na Resolução nº 22 de 1989, que foi a primeira resolução criada pelo Senado para regulamentar o quanto previsto no artigo 155, § 2º, inciso IV, da Constituição Federal.

O ICMS pode ser classificado como um imposto real, indireto, fiscal, seletivo e instantâneo. Real em razão da patrimonialidade do seu fato gerador. Indireto porque o contribuinte transfere o encargo financeiro da tributação para um terceiro, denominado contribuinte de fato. Fiscal tendo em vista o papel eminentemente arrecadatório. Seletivo em razão da variação da alíquota do imposto de acordo com a essencialidade da mercadoria/serviço e, por fim, o fato gerador do ICMS ocorre de forma instantânea.

A apuração do ICMS é feita de forma não cumulativa, através do confronto entre créditos e débitos tributários, gerando compensações.

O princípio da não cumulatividade do ICMS é um dos aspectos mais importantes do referido imposto e será aprofundado a seguir, em um tópico específico.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado<sup>1</sup>:

Competente para a cobrança do ICMS é o Estado em que se verifica a sua hipótese de incidência. Tal regra, todavia, não produz os efeitos práticos desejados em virtude da não cumulatividade do imposto, técnica da qual em muitos casos decorrem sérias distorções, com favorecimento dos Estados predominantemente produtores, em detrimento daqueles predominantemente consumidores.

A Constituição Federal atribuiu ao legislador infraconstitucional o poder de legislar sobre o ICMS, por vezes condicionados a criação de uma Lei Complementar, conforme dispõe o artigo abaixo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(...)  
II - 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;  
(...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
XII – cabe à lei complementar:  
a) definir seus contribuintes;

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 35. ed.. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 371.

- b) dispor sobre substituição tributária;
- (...)
- 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 serviços

Com a análise do dispositivo acima temos que (i) já no caput o legislador ordinário definiu o sujeito ativo do imposto, que são os Estados e Distrito Federal; (ii) no inciso II é definido o critério material, por meio das hipóteses de incidência do imposto; e, (iii) no parágrafo 2º é atribuído a competência ao legislador infraconstitucional para legislar, por meio da elaboração de lei complementar, sobre a sujeição passiva e sobre o critério espacial.

Em relação ao critério material do ICMS, ou seja, as hipóteses de incidência do imposto, o mesmo não se restringe a um único fato gerador, sendo possível encontrar 5 (cinco) condutas passíveis de tributação, cada uma delas com a sua base de cálculo específica. Roque Antonio Carraza<sup>2</sup> assim ensina:

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes; a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Além disso, o ICMS é um imposto de função predominantemente fiscal, podendo ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, facultando, assim, seu uso com função extrafiscal. Nesse aspecto, o princípio da seletividade deve sempre ter comunicação direta com o princípio da capacidade contributiva.

Por fim, o fato gerador do ICMS está descrito na lei do Estado/Distrito Federal que o institui, isto porque a Lei Kandir é uma lei de normas gerais, com a função apenas de criar uma unidade nacional, na medida em que limita o campo em que o legislador ordinário deverá instituir o imposto.

---

<sup>2</sup> CARRAZZA, Roque Antonio ICMS. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 34.

## 2. Competência tributária do ICMS

Podemos entender como sendo competência tributária o poder de criar tributos conferido pela Constituição Federal à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Para Roque Antonio Carrazza<sup>3</sup>:

[...] 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. Como corolário disto, exercer a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado<sup>4</sup>:

[...] se a Constituição Federal atribui aos Estados competência para instituir um imposto, como fez, por exemplo, com o ICMS, está também dando a este plena competência para legislar a respeito. Mas devem ser respeitadas as limitações estabelecidas na Constituição Federal e nas Constituições Estaduais.

Assim, temos a competência tributária como uma faculdade que a norma constitucional confere a determinados entes políticos para tributar, sendo, tal competência, lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo.

As principais características da competência tributária são: a indelegabilidade, a irrenunciabilidade, a incaducabilidade, a privatividade, a inalterabilidade e facultatividade.

Tais características são de suma importância, eis que determinam os parâmetros que devem ser seguidos pelos entes ao legislar sobre determinado tributo.

Em relação à indelegabilidade, vale ressaltar que somente a competência tributária é indelegável, sendo que capacidade tributária para arrecadar, fiscalizar e executar tributos pode ser delegada, por meio do fenômeno da parafiscalidade.

---

<sup>3</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 28.

<sup>4</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35. ed.. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 276.

Dessa forma, temos que a capacidade tributária ativa e a competência tributária não se confundem, eis que são institutos distintos. Enquanto a competência tributária é a capacidade de um ente de legislar sobre determinado tributo, a capacidade ativa tributária é a capacidade para arrecadar, fiscalizar e executar tributos.

A Constituição Federal em seu artigo 155, II, determinou que a competência tributária do ICMS, não obstante ao caráter nacional deste imposto, é privativa dos Estados e Distrito Federal. Veja-se:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)  
II - 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;

Com a determinação da competência tributária do ICMS aos Estados e Distrito Federal instauraram-se vários litígios tanto na ordem econômica como política, sendo o principal deles, a guerra fiscal.

### **3. Princípio da tributação na origem**

Em relação à forma de tributação existem duas possibilidades: tributação na origem ou tributação no destino, sendo que o montante arrecadado será do Estado que tributou. Assim, impede-se a bitributação e também se determina a quem pertence o produto da arrecadação do ICMS.

Ao escolher uma das formas de tributação, devemos levar em consideração as conseqüências dessa escolha, isto porque o direcionamento adotado gera um forte impacto financeiro nos Estados envolvidos.

O principal ponto, nesse aspecto, é que ao adotar o princípio da tributação na origem, há um favorecimento da operação produtiva, vez que o produto da arrecadação do ICMS

pertencerá ao Estado em que está o produtor. Enquanto que, ao adotar o princípio da tributação no destino, o consumo será privilegiado<sup>5</sup>.

Segundo leciona Baleeiro<sup>6</sup>, o Brasil adotou o princípio da tributação na origem:

Com o princípio da tributação de origem, as mercadorias e serviços que circulam de um Estado a outro, independentemente de seu destino, incorporam no preço os impostos pagos no Estado de origem (ou exportador), inexistindo interrupção na cadeia de operações do produtor ao consumidor final. É assim irrelevante que o bem ou o serviço transfira de um Estado a outro, havendo verdadeira integração e unidade no mercado, formado por distintos Estados. Essa a regra da Constituição Brasileira nas operações interestaduais.

De acordo com Rosíris Vogas<sup>7</sup>, a escolha pela tributação na origem favorece diretamente o cenário da guerra fiscal, tendo em vista que os Estados farão o possível para atrair os produtores para os seus territórios. Veja-se:

[...] se a arrecadação do ICMS fica vinculada à localização da atividade produtiva, já que a maior parcela do imposto cabe ao estado de origem, os entes políticos atuarão com as armas que tiverem e do jeito que puderem para atrair o investimento privado para os seus territórios.

Como forma de dirimir os efeitos da guerra fiscal, determinou-se que caberia ao Senado Federal o poder de estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais.

Assim, o Senado Federal editou a Resolução nº 22 de 1989, por meio da qual foi estabelecida a alíquota de 12% (doze por cento) às operações interestaduais e de 7% (sete por cento) às operações interestaduais realizadas entre contribuintes localizados nas regiões Sul e Sudeste, destinadas a contribuintes localizados nas regiões Norte, Nordeste, Centro-oeste e Espírito Santo, conforme abaixo:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

<sup>5</sup> GASSEN, Valcir. A tributação do consumo. Florianópolis: Momento Atual, 2004, p. 83. Apud VOGAS, Rosíris Paula Cerizze. Limites Constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um x' Cenário de Guerra Fiscal. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 45.

<sup>6</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª Edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro. Editora Forense, 2009, p.443.

<sup>7</sup> GASSEN, Valcir. A tributação do consumo. Florianópolis: Momento Atual, 2004, p. 83. Apud VOGAS, Rosíris Paula Cerizze. Limites Constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um Cenário de Guerra Fiscal. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 47.



Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de junho de 1989.

Com a análise da Resolução do Senado Federal nº 22 de 1989 podemos concluir que as alíquotas fixadas são mais baixas do que as praticadas dentro de cada Estado. Dessa forma, o efeito prático-econômico do modelo adotado é uma repartição do ICMS entre o Estado de origem e o Estado de destino da mercadoria, correspondente à diferença de alíquota entre a alíquota aplicada na operação interestadual e a praticada no mercado interno de cada Estado (DIFAU), permitindo que a maior parcela do imposto devido na operação interestadual seja destinada ao Estado menos desenvolvido economicamente.

Conforme exposto por Rosíris Vogas<sup>8</sup>, o modelo adotado pela Resolução nº 22 de 1989 contribui diretamente com a exacerbação política de guerra fiscal, isto porque o ICMS devido ao Estado de origem da mercadoria representa uma parcela representativa da carga tributária total.

Diante disso, os Estados como forma de atrair novos investimentos oferecem uma redução na carga tributária incidente. Sob o ponto de vista de o Estado instituir o benefício fiscal, a medida é válida, pois corresponderia a um aumento na arrecadação do imposto com a arrecadação de ICMS sobre as operações de uma empresa que não se instalaria ali, ou seja, ao invés de não arrecadar, o Estado estaria arrecadando 2% (dois por cento) ou 3% (três por cento) do ICMS, sendo vantajoso para ele não só por esse aspecto, tendo em vista que a instalação de uma empresa em seu território traz muitos outros benefícios.

Tal prática, contudo, é extremamente prejudicial ao país, violando diretamente o princípio do federalismo, eis que provoca uma redução na arrecadação do ICMS, isto porque as empresas sempre buscam se instalar em um Estado que ofereça esse tipo de benefício.

---

<sup>8</sup> GASSEN, Valcir. A tributação do consumo. Florianópolis: Momento Atual, 2004, p. 83. Apud VOGAS, Rosíris Paula Cerizze. Limites Constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um Cenário de Guerra Fiscal. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 47.

Dessa forma, ocorre que o sentimento do pacto federativo harmônico se desfaz, prevalecendo o “cada um por si” na busca por instrumentos de atratividade para captar investimentos de particulares. E neste contexto se vislumbra a formação da guerra fiscal.

Para Sérgio Prado e Carlos Eduardo Cavalcanti<sup>9</sup> guerra fiscal é:

[...] um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas de governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais para evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. No caso em questão, essas iniciativas são o uso de benefícios fiscais com a finalidade de induzir a alocação de investimentos nos territórios locais.

Diante desse cenário, como forma de retaliação a tal benefício, os Estados de destino da mercadoria acabam impondo barreiras ao crédito do imposto, mitigando o direito constitucional ao princípio da não cumulatividade, conforme será demonstrado a seguir.

#### **4. Princípio da não cumulatividade**

##### **4.1. Noções gerais do princípio da não cumulatividade**

O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria e sobre prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação – ICMS – é um tributo que constitucionalmente, se sujeita ao princípio da não cumulatividade.

Tal princípio surgiu em 1965 com a criação da Emenda à Constituição de número 18, com o ICM e se manteve presente durante toda evolução constitucional posterior, tendo sido previsto na Constituição Federal de 1988, no artigo 155, parágrafo 2º, incisos I e III. Veja-se:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(...)

---

<sup>9</sup> PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo. A guerra fiscal no Brasil. São Paulo: Fundap, 2000, p. 11. Apud CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia X centralização. In: CONTI, José Maurício. (Org.). Federalismo Fiscal. São Paulo: Manole, 2004, p. 203.

II - 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;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao 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;

(...)

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

É importante ressaltar que o princípio da não cumulatividade é um princípio dotado de obrigatoriedade, sendo uma norma cogente, não podendo ser considerado como uma mera técnica de arrecadação, como defende parte da doutrina<sup>10</sup>.

De acordo com Geraldo Ataliba<sup>11</sup>:

É a Constituição, meus senhores, que dá a mim, cidadão que pratica operação mercantil no Brasil, o direito de me creditar do ICM relativo a operações anteriores; não é lei nenhuma. Não é a lei complementar que dá; não é a lei ordinária do estado, não é a doutrina: é a Constituição. Este é um direito constitucional, é um direito dado pela Constituição, é um Direito Público subjetivo constitucional de quem pratica operação mercantil.

Portanto, a lei não pode diminuir, reduzir, retardar, anular, ignorar um direito que é a Constituição deu.

Por ser regra constitucional, o princípio estabelece uma permissão indisponível ao contribuinte (direito subjetivo ao abatimento) e uma proibição ao poder público (restringir o crédito), dispondo, dessa forma, como será a conduta adotada pelos integrantes da relação jurídico tributária.

Assim, por ser um princípio em sede constitucional, “(...) não há nada, no plano legal ou infralegal, que possa afetar o direito constitucional do crédito do ICMS”<sup>12</sup>.

Por meio da regra constitucional da não cumulatividade restou definido que o montante devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviço deve ser compensado com o montante pago nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou Distrito Federal.

<sup>10</sup> “Há autores como Aderson Furlan, Andrei Pitten Velloso e Carlos Cesar Sousa Cintra, entreoutros, que entendem tratar-se de uma técnica de tributação.” (GRUPENMACHER, In: ROCHA, 2013, p.15).

<sup>11</sup> ATALIBA, Geraldo. Apud CARRAZZA, op. cit., p. 256.

<sup>12</sup> CARRAZZA, 2002, p. 278.

É por meio de um sistema de compensação entre as entradas e saídas das operações realizadas ou serviços prestados durante um período de tempo, normalmente 1 (um) mês, que as deduções acontecem: as entradas representam um crédito que o contribuinte terá com o poder público e as saídas um débito.

Ao final do período de tempo confrontam-se os valores dos créditos e débitos e verifica o saldo final, de modo que, como explica Carrazza<sup>13</sup>, “*Sendo os débitos superiores aos créditos, há imposto a recolher. Do contrário, isto é, se os créditos forem maiores que os débitos inexistente imposto a pagar, senão créditos a transferir para o próximo período de apuração*”.

Para que ocorra a compensação dos créditos e débitos não é necessário que ambos sejam da mesma natureza, o que significa dizer que o princípio da não cumulatividade não vincula os créditos relativos a etapas anteriores aos débitos gerados por operações de igual origem.

Tal característica pode ser considerada como uma inovação da Constituição Federal de 1998, isto porque na antiga Constituição o aproveitamento do crédito era vinculado à mesma mercadoria.

Essa inovação se deu principalmente pelo fato de que a não cumulatividade não é uma benesse apenas ao contribuinte, mas, sim, a todo o sistema econômico, vez que o ICMS é um tributo que onera o consumo. Assim, com a diminuição da carga tributária, o consumo é incentivado pelo preço mais baixo e a economia como um todo acaba sendo aquecida.

Nesse sentido, a Lei Kandir trouxe alterações significativas a não cumulatividade, isto na medida em que admitiu a utilização dos créditos relativos a entradas de bens destinados ao consumo e ao ativo fixo do adquirente.

---

<sup>13</sup> CARRAZZA, 2002, p. 260.

Procura-se evitar o uso do chamado “efeito cascata”, impedindo, dessa forma, a incidência de imposto sobre imposto, para tanto, o cálculo do ICMS é feito mediante o abatimento do imposto incidente na saída com o imposto cobrado nas operações anteriores.

José Jayme de Mâcedo Oliveira<sup>14</sup> leciona:

Esse é o objetivo maior na aplicação do princípio da não cumulatividade. A cobrança do imposto não deverá atingir um valor maior que o valor que a mercadoria alcançar por todo o seu processo de circularização, desde a produção até a sua entrega ao consumidor final. Esse valor maior, em regra, corresponde ao da última etapa da circularização da mercadoria, relativa à sua venda ao consumidor. O ICMS é, pois, um IMPOSTO NÃO CUMULATIVO e não um imposto cobrado EM CASCATA.

Diante do acima exposto, concluímos que restou convencionado na Constituição Federal de 1988 que o imposto teria incidência plurifásica, proibindo-se a incidência sobre a parcela já tributada. O resultado prático dessa concepção é que o imposto somente incide sobre o valor que ainda não sofreu tributação em etapas antecedentes.

Conforme explicado no tópico acima, a não cumulatividade apresenta algumas peculiaridades quando comparada as operações internas das interestaduais. As operações internas acontecem quando os estabelecimentos estão localizados na mesma unidade federada, já as operações interestaduais ocorrem quando os estabelecimentos estão em diferentes Estados da União.

#### 4.2 – Exceções ao princípio da não cumulatividade

A Constituição Federal determinou no parágrafo segundo, inciso II, do artigo 155 as hipóteses de exceção ao princípio da não cumulatividade. Veja-se:

Art. 155. (...)

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

(...)

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**

---

<sup>14</sup> OLIVEIRA, José Jayme de Mâcedo, Tributos Estaduais, Ed. LumenJuris.Rio de Janeiro. 1999.

Assim, podemos concluir que as únicas hipóteses em que haverá exceção ao princípio da não cumulatividade são no caso de isenção e não incidência, não sendo válida qualquer interpretação diversa da constitucionalmente prevista. Nessas operações não haverá direito de crédito do imposto, devendo ser estornado o crédito anteriormente escriturado.

Ressaltamos que a não incidência está diretamente ligada ao fenômeno da incidência tributária, sendo, dessa forma, definida pela negação ao conceito desta última. A não incidência faz com que não haja uma obrigação tributária, vez que não há criação de vínculo jurídico tributário, não havendo nem credor, nem devedor.

Isenção e não incidência se distingue entre si. Por isenção considera-se a exclusão, por determinação legal, de parcela de incidência, já a não incidência configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que estão abrangidos pela própria definição legal a hipótese de incidência. Caso a lei de tributação esteja proibida por dispositivo da Constituição, há, nesse caso, imunidade.

Isenção e imunidade são distinguidas a partir do plano hierárquico que a institui. A imunidade sempre decorre de algum dispositivo da própria Constituição, enquanto que a isenção decorre de lei ordinária/complementar.

Alguns autores, como Hugo de Brito Machado, consideram que a imunidade é uma forma qualificada de não incidência.

Nas palavras do referido autor<sup>15</sup>:

- (a) Isenção é feita por lei à regra jurídica de tributação.
- (b) Não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático. Pode ser: pura ou simples, se resulta da clara inoccorrência do suporte fático da regra de tributação; ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipóteses de incidência tributária. A não incidência mesmo quando juridicamente qualificada, não se confunde com a isenção, por mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza, de que não se configura, naquele caso, hipótese de incidência. A rigor, a norma que faz tal explicitação poderia deixar

---

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. 35º Ed. 2014. p. 324.

de existir sem que nada se alterasse. Já a norma de isenção, porque retira parcela e hipótese de incidência, se não existisse o tributo derivado.

(c) Imunidade é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho<sup>16</sup>:

Há consenso entre os especialistas no consignar as diferenças entre imunidade, isenção e não incidência, convindo dizer que, ultimamente, vem prosperando a lição mediante a qual as três categorias mereceriam considerar-se casos de não incidência, agregando-se a cada uma, pela ordem, as seguintes expressões: estabelecida na constituição (imunidade); prevista em lei (isenção); e pura e simples (não incidência em sentido estreito).

A doutrina majoritária considera a imunidade como uma hipótese de incompetência ou negativa de competência, sendo decorrência da imposição constitucional e, por isso, não pode ser inovada por lei hierarquicamente inferior. Diferente das isenções que podem ser alteradas ou revogadas pelo legislador infraconstitucional, tendo caráter meramente transitório.

Roque Carraza<sup>17</sup> ensina que a isenção é uma limitação legal que se dá no plano da validade da norma jurídico-tributária, de modo a impedir o surgimento integral ou parcial do tributo.

A isenção pode ser concedida de duas formas: condicionada ou incondicionada/simples. Quando condicionais, são bilaterais, ou seja, exige do beneficiário uma contraprestação, que implique ônus para o interessado, tal contraprestação deve ser possível, adequada e pertinente, para que haja a concessão. Já na isenção incondicional/simples não há essa bilateralidade, não havendo condicionamentos nem requisitos a serem cumpridos.

As isenções podem ser classificadas como autonômica ou heterônoma. A regra geral é da isenção autonômica, ou seja, é concedida por lei de ente jurídico titular da competência para tributar e para isentar, sendo feito por meio de lei ordinária.

---

<sup>16</sup> CARVALHO, 2012, p. 222

<sup>17</sup> CARRAZZA, 2002, p. 368-378.

Em matéria de ICMS, as isenções podem fugir à regra geral, ou seja, podem ocorrer isenções heterônomas, que é aquela instituída por pessoa jurídica diversa daquela que é titular da competência para instituir e cobrar o ICMS.

O artigo 155 da Constituição Federal estabelece, a despeito da competência tributária do ICMS ser estadual, que a União, por meio de lei complementar, poderá conceder isenções em matéria de ICMS (art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88), configurando um raro caso de isenção heterônoma, ou seja, quem tem competência para isentar não corresponde ao ente federativo competente para tributar. Vejamos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

XII - cabe à lei complementar: (...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Ademais, a Magna Carta estabelece que, além das isenções heterônomas por lei complementar, há mais uma quebra na regra geral: a concessão de isenções por decreto legislativo estadual ou distrital, que são conhecidos como convênios interestaduais.

A Magna Carta tentou estabelecer mecanismos para evitar a instauração de conflitos fiscais entre os entes federados por conta da competência tributária estadual do ICMS, entretanto, tais mecanismos não se mostraram eficazes na prática.

Para tanto, o legislador constituinte buscou evitar lacunas que permitissem ações unilaterais que viessem a desencadear uma guerra entre os Estados, estabelecendo, contrariamente à regra geral, que Estados e Distrito Federal, não obstante serem competentes para tributar sobre ICMS, não detêm competência para, unilateralmente, conceder isenções.

Restou determinado, então, que, para concederem benefícios e incentivos fiscais, estes Estados devem firmar acordos entre si, conhecido como convênios, que serão objeto de deliberação no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), e se



aprovados de forma unânime, passam, então, a integrar a legislação interna. A criação e deliberação desses convênios serão explicadas mais detalhadamente em outro tópico.

No presente trabalho não convém adentrar nas diversas teorias doutrinárias acerca das imunidades e das isenções, sendo suficiente apenas apresentá-las para compreensão de seus efeitos no ICMS. Dessa forma, é de total importância compreender que o princípio da não cumulatividade encontra exceções somente em casos de isenção e não incidência, não havendo a possibilidade de uma interpretação extensiva que propicie uma equiparação entre isenção e não incidência com benefícios fiscais.

#### **4.3 – Mecanismos de compensação dos créditos**

O ICMS é um imposto plurifásico e não cumulativo, compensando-se o 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, conforme disposto no inciso I, do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

Assim, ao sujeito passivo é assegurado o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria no estabelecimento, inclusive a destinada ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, dentro das normas aplicáveis e regulamentares, como forma de compensação do ICMS.

O sistema de compensação do imposto é informalmente conhecido como “débito x crédito”, por meio do qual se abate o montante devido pelo contribuinte com o valor pago nas etapas anteriores, na aquisição de mercadorias e serviços já tributados pelo imposto.

O crédito do ICMS origina-se do direito de reduzir das respectivas saídas o imposto pago na aquisição de produtos e mercadorias e serviços. O montante do crédito corresponde ao valor a ser abatido do respectivo débito do imposto. Caso o crédito seja maior que o débito, denomina-se "crédito acumulado".

Dessa forma, o contribuinte ao dar a saída tributada de mercadoria ou serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, se creditará do imposto destacado na nota fiscal da aquisição das mercadorias ou serviços na operação anterior.

Os créditos de ICMS decorrentes das operações anteriores serão contabilizados ao final do mês, de modo que o contribuinte irá confrontar o valor de crédito com os valores de débito, que são os valores devidos de imposto em decorrência da saída tributada da mercadoria ou serviço, e se houver valor de débito maior que de crédito, haverá necessidade de pagamento de imposto. Caso contrário, se houver mais crédito do que débito, não haverá imposto a pagar e se sobrarem créditos estes poderão ser utilizados no próximo mês.

O processo de compensação do ICMS ocorre até que a mercadoria ou serviço chegue ao contribuinte de fato, ou seja, o contribuinte final, pois este, por não realizar qualquer operação não poderá compensar os créditos tributários, devendo, assim, arcar com a carga tributária.

Nesse aspecto, vale trazer à baila um dos principais efeitos da sistemática da compensação no âmbito da guerra fiscal: a glosa de crédito do ICMS.

Quando um Estado concede benefício fiscal a um contribuinte, independente do valor do tributo efetivamente pago haverá direito ao crédito destacado na nota fiscal de venda e, assim, repassado ao próximo contribuinte no montante equivalente ao imposto devido.

Ocorre que quando o contribuinte localizado em outro Estado da federação recebe essa mercadoria e realiza o creditamento do imposto destacado na nota fiscal, o Estado destinatário não reconhece tal crédito e acaba por glosar o crédito daquela operação.

Tal glosa ocorre porque o Estado destinatário não reconhece aquele benefício fiscal concedido pelo Estado de origem da mercadoria, isto em razão do benefício ter sido concedido unilateralmente pelo Estado, sem passar pela aprovação do CONFAZ.

Nesse caso, o Estado de destino da mercadoria, além de glosar o crédito, acaba por exigir do contribuinte adquirente da mercadoria, que em nada se beneficiou com a exoneração fiscal, o montante correspondente ao benefício.

Tal glosa é, contudo, inconstitucional, eis que não cabe ao Estado destinatário da mercadoria se voltar contra o contribuinte por meio da glosa do crédito e cobrança do imposto. O Estado que se sentir lesado com a concessão do benefício fiscal irregular deve se voltar contra ele por meio do judiciário, que é o órgão competente para declarar o benefício fiscal inconstitucional.

A forma correta de se discutir a legalidade do benefício fiscal supostamente irregular será demonstrada nos próximos capítulos.

#### **4.4 – A não cumulatividade e a impossibilidade de sua restrição por norma infraconstitucional**

Desde a promulgação da Emenda Constitucional nº 18/65, a questão acerca da não cumulatividade ser restringida por uma norma infraconstitucional é controvertida.

Com a alteração constitucional, o ICM passou a ser não-cumulativo e, com isso, coube à lei complementar regular a matéria. Veja-se:

Emenda Constitucional nº 18/65:

Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

(...)

§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

Com a interpretação do dispositivo constitucional acima colacionado, parte da doutrina entendeu que o legislador infraconstitucional poderia limitar o alcance da não cumulatividade, sendo que não seria possível anular por completo tal princípio.

Entretanto, o entendimento dessa parte da doutrina está equivocado, eis que de acordo com André Mendes Moreira<sup>18</sup> a não cumulatividade no ICM sempre foi mandatária, dessa forma, nunca existiu uma faculdade para que o legislador infraconstitucional implementasse a não cumulatividade do imposto.

A Constituição anterior atribuiu ao legislador infraconstitucional a tarefa de disciplinar a não cumulatividade do imposto, isto em decorrência da necessidade de manter a unidade da legislação estadual em todo o país, em razão do caráter supra-estadual do imposto.

Já com a promulgação da Constituição Federal de 1988 não cabe mais à lei complementar o dever de regular a não cumulatividade do ICMS, mas sim de regular a forma de compensação do tributo.

Mesmo com tal alteração, parte da doutrina continuou a entender que seria possível a limitação da não cumulatividade por meio de lei complementar.

De acordo com Carraza<sup>19</sup>, a não cumulatividade é um direito de abatimento constitucionalmente garantido aos contribuintes, não se tratando de mera sugestão, mas de norma imperativa, que não poderia ser restringida por norma infraconstitucional.

Contudo, alguns autores como Hugo de Brito Machado<sup>20</sup> entendem que caso a não cumulatividade não pudesse ser limitada por normas infraconstitucionais as finanças estaduais estariam seriamente comprometidas, motivo pelo qual, a seu ver, os créditos do imposto só poderiam ser usados nos termos da lei complementar.

Em sentido diametralmente oposto, Geraldo Ataliba<sup>21</sup> entende que o direito de abater não pode ser limitado pelo poder legislativo, nem pelo poder executivo, independentemente, para sua imediata fruição, do ingresso nas vias judiciais.

---

<sup>18</sup> MOREIRA, André Mendes. A não cumulatividade dos tributos. 1ª Ed. São Paulo; Noeses 2010, p.119

<sup>19</sup> CARRAZZA, Roque Antonio ICMS, 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p.355.

<sup>20</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p.399.

<sup>21</sup> ATALIBA, Geraldo *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. IMCS. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p.356.

A impossibilidade da restrição da não cumulatividade por norma infraconstitucional se torna clara com a análise das alíneas “a” e “b” do inciso II do artigo 155 da Constituição Federal que determinou expressamente as hipóteses em que a não cumulatividade não é aplicada, quais sejam: isenção e não incidência.

Somente nas hipóteses de isenção e não incidência é que a não cumulatividade pode ser afastada, caso contrário incorre-se em vício de inconstitucionalidade.

Diante do acima exposto, podemos chegar à conclusão de que a Constituição Federal, ao atribuir a competência tributária para instituir o ICMS aos Estados e ao Distrito Federal, obrigou-os a observar a forma não cumulativa.

Tanto na antiga Constituição, quanto na de 1988 fez-se necessário instituir a edição de lei complementar como forma para orientar a elaboração das leis estaduais de modo que o imposto obedecesse às regras semelhantes nos diversos Estados do país.

É importante ressaltar que em nenhum momento houve delegação constitucional que permitisse que a não cumulatividade fosse mitigada, sendo que o direito dos contribuintes à compensação do imposto cobrado nas operações anteriores não pode ser afastado, somente no caso de isenção ou não incidência, conforme já explicado anteriormente.

Muito se discute acerca da possibilidade da restrição da não cumulatividade por norma infraconstitucional, mas até os dias de hoje a questão ainda não foi encerrada. Nesse sentido, vale ressaltar que está pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal o Recurso Extraordinário nº 628.075, por meio do qual será decidido se um ente federado pode vedar o direito ao crédito aproveitado de maneira supostamente ilícita, por meio de norma infraconstitucional, em razão da concessão de benefício fiscal por outro ente da federação.

## CAPÍTULO II – BENEFÍCIOS FISCAIS

### 1. Noções Preliminares

Em um contexto de crise econômica em que se verifica uma queda cada vez mais aguda na arrecadação dos Estados e Distrito Federal, é proporcionalmente crescente a necessidade destes entes da federação em procurar meios de solidificar e blindar a atividade econômica que se desenvolve em seu território, como forma de garantir a curto, médio e longo prazo a saúde financeira de sua fazenda pública, não comprometendo ao mesmo tempo as prestações a que está obrigada toda a máquina estatal.

Como forma de atrair o desenvolvimento da atividade econômica, os Estados têm como primeira medida facilitar a instalação de novas empresas e, para isso, encontram em facilidades fiscais a forma mais eficaz e imediata de atrair esses novos personagens econômicos. O que se observa, no entanto, é que nem sempre a via da isenção é a mais “responsável” quando se fala no planejamento a médio e longo prazo das contas públicas.

Aqui, quando adentramos ao contexto, especificamente, dos benefícios que instituem isenções de ICMS, cabe ainda analisar que pela própria sistemática deste tributo, positivada no sistema tributário brasileiro, não cabe somente a um Estado, isoladamente, instituir tal benefício. Tal benefício deve ser instituído por meio do convênio do CONFAZ, tendo a aprovação unânime de todos os Estados do país.

O ICMS é um imposto que está presente nas operações mais básicas do desenvolvimento da atividade econômica, veja-se, na venda de todo e qualquer produto, no escoamento da produção industrial, no transporte intermunicipal e interestadual e na prestação do serviço indispensável de telefonia, e sua renúncia quando dada de forma unilateral, desequilibra o pacto federativo.

Afinal, o Estado ao renunciar o ICMS aquece sua economia interna e possibilita um desenvolvimento desigual que culmina em um crescimento acelerado da atividade econômica da empresa que se instalou naquele território em decorrência do benefício fiscal.

Importante ressaltar que o resultado prático da concessão de incentivo e benefício fiscal para o contribuinte é a desoneração da obrigação de pagar o tributo, no caso o ICMS. O incentivo fiscal está atrelado a uma contrapartida, ou seja, a uma contraprestação imposta pela autoridade fazendária como condição a ser cumprida pelo contribuinte em troca daquela desoneração tributária. Já nos casos de benefício fiscal não há que se falar em contrapartida, a desoneração é dada como um mecanismo de política fiscal.

Entretanto, vale mencionar que a utilização de qualquer um dos termos, incentivo ou benefício, não acarreta maiores prejuízos conceituais, tendo em vista que os benefícios fiscais são um tipo de incentivo fiscal.

Benefício fiscal não se confunde com Regime Especial de Tributação, isto porque os Regimes Especiais não representam natureza incentivatória ou exonerativa, sendo, apenas, manifestações legítimas do Poder Executivo como ferramentas compensatórias, que buscam prevenir a acumulação de crédito do ICMS, ao passo que os benefícios fiscais acarretam em desoneração tributária.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo<sup>22</sup> esclarecem:

O Regime Especial de Tributação, assim entendido o regime no qual o contribuinte perde o direito aos créditos desse imposto, no âmbito da não cumulatividade, submetendo-se em contrapartida a uma alíquota inferior, não configura um incentivo fiscal. Com efeito, o citado regime especial não tem por finalidade a redução da carga tributária do contribuinte a ele submetido, mas sim tornar mais simples a administração, a apuração e a fiscalização do ICMS. A depender da maneira como a atividade do contribuinte é organizada, e das operações geradoras de crédito na mesma são realizadas, o regime especial pode implicar até mesmo aumento da carga, não sendo possível confundi-lo, de nenhuma maneira, com a figura do incentivo fiscal.

---

<sup>22</sup> MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. ICMS. Regime especial de tributação. Natureza jurídica. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 115, p. 128-132, 2005. Apud VOGAS, 2011, p. 76.

## 2. Benefício fiscal e extrafiscalidade

A concessão de incentivo ou benefício fiscal está diretamente ligada com o caráter extrafiscal do ICMS, isto porque os benefícios fiscais representam uma renúncia de receita tributária por parte do ente tributante com o objetivo de estimular práticas industriais e comerciais de forma a promover os objetivos de ordem econômica.

Por meio da concessão desses benefícios, se torna evidente uma atuação interventiva por parte dos Estados/Distrito Federal, não só na economia, mas na sociedade como um todo. Desse modo, o ente estatal consegue aplicar o caráter extrafiscal do imposto, exercendo uma política fiscal regulatória de economia ou mercado.

Por fiscalidade, ou caráter fiscal, pode-se entender a finalidade arrecadatória daquele tributo, já por extrafiscalidade consiste em um propósito que vai além do caráter meramente arrecadatório, com finalidades estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba<sup>23</sup> ensina:

É lícito recorrer aos tributos com o intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos sociais e econômicos dos contribuintes, seja fomentando posicionamento ou inibindo certos procedimentos. Dá-se tal fenômeno (extrafiscalidade) por intermédio de normas que, ao preverem uma tributação, possuem em seu bojo, uma técnica de intervenção ou conformação social por via fiscal. São os tributos extrafiscais, que podem ser traduzidos em agravamentos ou benefícios fiscais dirigidos ao implemento e estímulo de certas condutas.” (ATALIBA, 1990, p. 233.)

Assim, torna-se claro que a extrafiscalidade nada mais é que o objetivo excepcional de um tributo, que ultrapassa o setor puramente financeiro e reflete de diversas maneiras em diferentes âmbitos, tais como o político, o social e o econômico.

No presente caso, a concessão de benefício fiscal de ICMS está diretamente relacionada ao caráter extrafiscal do imposto, tendo em vista que se desvirtua do caráter

---

<sup>23</sup> ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, 1990, pg; 233.



meramente arrecadatário para atrair o maior número de empresas/indústrias para o seu território, aquecendo, a partir daí, a economia local.

A concessão de benefício fiscal no ICMS pode possuir, ao mesmo tempo, caráter fiscal e extrafiscal, eis que pode ocorrer de, simultaneamente, o imposto ser reduzido com a concessão do benefício e, por ser a grande fonte de arrecadação dos Estados e Distrito Federal, a arrecadação daquele ente aumentar com a entrada de novas indústrias em seu território.

Por tal razão é que os Estados e o Distrito Federal utilizam tal imposto como principal arma para a guerra fiscal.

### **3. Diferença entre benefício fiscal e hipóteses de não incidência do ICMS previstas na Constituição Federal**

Vale destacar, nesse ponto, as diferenças entre benefício fiscal e as hipóteses de não incidência do ICMS previstas na Constituição Federal – isenção e não incidência.

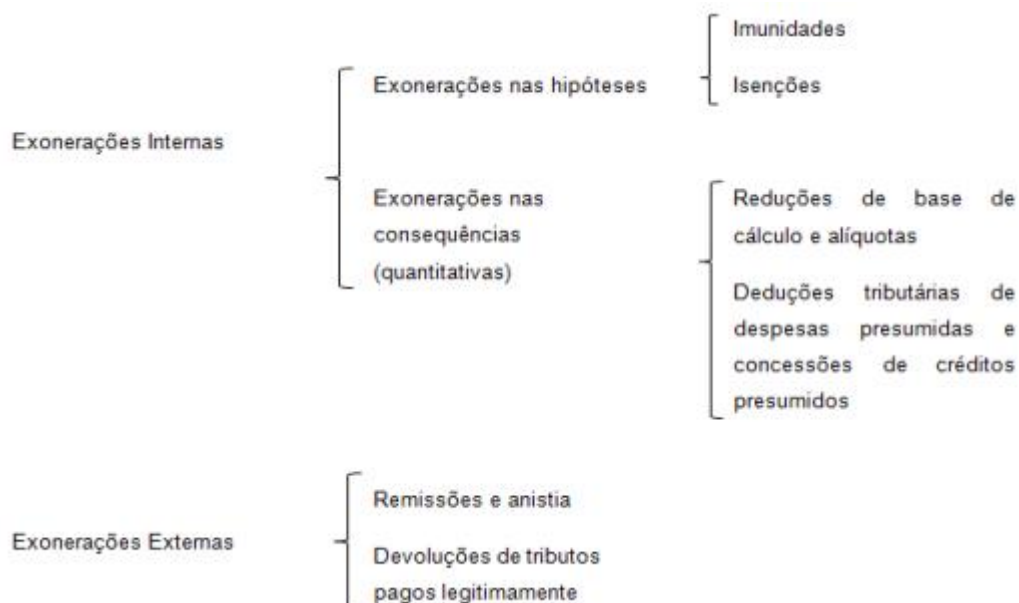
Tal distinção é de extrema importância para clarear a compreensão do desdobramento da guerra fiscal, desde a concessão dos benefícios e incentivos fiscais ao contribuinte até as glosas de crédito e a questão da constitucionalidade e legitimidade das retaliações que inflam cada vez mais esta guerra tributária

Nas hipóteses de não incidência não ocorre fato gerador, ou seja, o fato gerador não está previsto como tributado ou a Lei o excetuou, sendo, portanto, uma operação atípica. Já as figuras exonerativas do tributo, tais como os benefícios e incentivos fiscais, que também podem ser desonerativas, vão atuar em momento ulterior à incidência.

Sacha Calmon<sup>24</sup> elaborou uma divisão da tipologia exonerativa com base na estrutura normativa, assim, têm-se exonerações internas e externas à norma, conforme o esquema a seguir:

---

<sup>24</sup> COELHO, 2012, p. 137



Conforme se observa com a análise do organograma acima, as exonerações internas ainda se subdividem quanto à sua atuação na norma, caso se dê na hipótese ou na consequência. Dessa forma, temos que as hipóteses de não incidência atuam, antes da incidência tributária, atingindo deste modo os critérios ou aspectos do antecedente, ao passo que as demais figuras exonerativas, que podem também ser desonerativas, vão atuar em momento ulterior à incidência, correspondente ao consequente normativo.

Tal separação é de extrema importância, pois a generalização dos sentidos das palavras das figuras exonerativas, afinal, a extensão do conceito de isenção é extremamente prejudicial, atuando, inclusive, como um agravante da guerra fiscal, isto tendo em vista que cada figura tem um pressuposto e uma consequência, não podendo ser admitida qualquer generalização.

Nos casos de redução da base de cálculo e de alíquota, que implicam em desonerações, as mesmas atuam no campo da consequência normativa, em razão da redução do quantum devido pelo contribuinte. Esse tipo de redução não pode ser equiparado a isenções parciais.

Assim, pode-se concluir que a figura desonerativa da redução da base de cálculo e alíquota não representa uma exceção ao princípio da não cumulatividade, de forma que o direito ao crédito de ICMS de contribuintes que adquiriram mercadorias e serviços que

houve na operação anterior algum benefício fiscal permanece intocado, sendo inconstitucional qualquer tentativa de estorno ou glosa do crédito, conforme será demonstrado nos próximos capítulos.

Outro ponto de destaque é a diferença entre remissão e anistia. Pode-se afirmar que ambas são formas de perdão de crédito tributário, sendo que a anistia se refere ao perdão das infrações cometidas pelo contribuinte, atingindo, dessa forma, as penalidades acessórias, ao passo que a remissão é mais abrangente, vez que o crédito dispensado compreende as penalidades e os acréscimos moratórios, juros e correção monetária, sendo, portanto, uma forma de extinção do crédito tributário.

Além disso, vale ressaltar que alguns autores entendem que a aplicação de alíquota zero para determinado bem/serviço é considerada como uma modalidade de isenção. Contudo, essa não é a doutrina majoritária e recebe diversas críticas, pois ao considerar que a alíquota zero é uma modalidade de isenção, não haveria diferença entre elas, isto porque a isenção ocorre em fato atípico e a alíquota zero em fato típico, sendo, portanto, hipóteses completamente diferentes.

O diferimento também pode ser considerado como um benefício fiscal, no qual consiste no adiamento do pagamento do tributo devido, mediante transferência da obrigação tributária de um contribuinte ao próximo contribuinte da cadeia de operações. Isso só é possível, pois o ICMS é um tributo plurifásico, sendo, assim, um caso típico de substituição tributária.

Por fim, importante trazer a figura do crédito presumido, que é um dos meios exonerativos mais utilizados pelos Estados e Distrito Federal na concessão de benefício fiscal. Tal fato se dá em razão do crédito presumido não ser nem hipótese de isenção, nem de imunidade, não se enquadrando como uma exceção ao princípio da não cumulatividade.

Dessa forma, conclui-se que se há a incidência da não cumulatividade o direito ao crédito do contribuinte adquirente da mercadoria permanece intocável.

O crédito presumido funciona como um tipo de bônus ao sujeito passivo, eis que sua dinâmica é dada pela concessão de créditos tributários fictícios ao contribuinte, por parte dos entes públicos, que concedem crédito fictício sobre o imposto incidente em suas operações de saída, diminuindo, assim, o resultado da confrontação entre os créditos e débitos, fazendo com que o valor de ICMS a ser recolhido seja menor, desonerando o contribuinte.

Com a concessão desse crédito presumido, quando a mercadoria/serviço entra nos Estados de destino, os Estados têm entendido, equivocadamente, que não há o efetivo recolhimento do ICMS no Estado de origem, havendo, dessa forma, uma lesão ao seu direito arrecadatório, promovendo, como forma de retaliação, a glosa desses créditos presumidos concedidos pelo Estado de origem.

Nesse aspecto, cumpre ressaltar que o contribuinte que recebe a mercadoria/serviço não tem qualquer ligação com o Estado de origem, nem tampouco, o próprio contribuinte que vende a mercadoria ou presta o serviço, isto porque a concessão desse crédito presumido não é uma opção do contribuinte e o mesmo não possui qualquer influência na concessão desse crédito.

#### **4. Conclusões parciais**

Do exposto neste capítulo, apresentam-se 2 (duas) conclusões de suma importância ao presente estudo: (i) a concessão de benefícios fiscais pelos Estados, muitas vezes, é feita como forma para atrair novos investimentos ao seu território e, com isso, aquecer sua economia; e (ii) a criação de tais benefícios sem a aprovação do CONFAZ faz com que o Estado de destino glose o crédito presumido dado pelo Estado de origem.

Desta feita, partiremos, no próximo capítulo, para uma análise mais detidado mecanismo para concessão dos benefícios fiscais, chegando-se, então, à glosa dos créditos de ICMS decorrentes de benefício fiscal supostamente inconstitucional.

## **CAPITULO III –CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL EM MATÉRIA DE ICMS**

### **1. Noções preliminares**

Nos capítulos anteriores pode-se (a) verificar as noções gerais do ICMS; (b) os mecanismos para compensação do crédito do imposto com base no princípio da não cumulatividade;(c) constatar o que são os benefícios fiscais e como funcionam; e, por fim, (d) concluir que o modo como é concedido os benefícios fiscais pelos Estados-Membros nem sempre é o correto.

Pretende-se, neste terceiro capítulo, investigar como deve ser concedido o benefício fiscal da maneira legal, com a aprovação do CONFAZ, colocando em pauta a forma utilizada pelos Estados para combater os benefícios fiscais supostamente inconstitucionais, buscando-se tracejar de onde vieram tais prerrogativas e para onde vão.

Almeja-se, após o estudo promovido neste capítulo, analisar a inconstitucionalidade da glosa de crédito de ICMS oriundo de benefício fiscal inconstitucional, de modo a verificar o que deve ser feito quando se concluir que o benefício fiscal foi instituído de forma contrária ao quanto previsto na Constitucional Federal.

### **2. Criação do Conselho Nacional de PolíticaFazendária – CONFAZ**

O Conselho Nacional de Política Fazendária foi criado em 1975 para coordenar o exercício da competência tributária dos Estados-Membros com as desonerações do ICMS e evitar disparidades na repartição da receita pública estadual.

É composto pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada Estado e do Distrito Federal e pelo Ministro de Estado de Fazenda do Governo Federal ou representante por ele indicado, que se reúnem periodicamente para discutir acerca de temas

fiscais e tributários de interesse geral dos entes federados, em uma Comissão Técnica Permanente (COTEPE).

A principal obrigação do CONFAZ é a efetivação das concessões/revogações de incentivos e benefícios fiscais, nos moldes do quanto estabelecido pelo artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal.

De acordo com o artigo 1º da Lei Complementar nº 24 de 1975, a finalidade do Conselho é “promoverações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos enormas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do DistritoFederal, (...)” para distanciar o risco de prejuízos fiscais e econômicos que possam sercausados por atos unilaterais em matéria de ICMS, em especial a concessão debenefícios fiscais deste tributo.

Para tanto, o CONFAZ edita, desde então, convênios para definição das condições gerais de concessão de anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias.

O quórum para aprovação dos convênios é a unanimidade dos representantes dos Estados-Membros presentes nas reuniões deliberativas para concessão de incentivos e benefícios fiscais, sendo que as reuniões somente podem ocorrer com a presença da maioria dos representantes.

A criação do CONFAZ restringiu, vertiginosamente, a autonomia dos Estados, bem como a sua política de concessão de benefícios para atração de investimentos, tendo em vista que a mesma deveria se submeter aos ditames da referida Lei Complementar.

Contudo, não foi suficiente para promover a harmonização tributária entre os entes federativos e acabar com os conflitos decorrentes da concessão de incentivo e benefício fiscal sem a aprovação do CONFAZ.

## 2.1. Condições para concessão dos benefícios fiscais

A Constituição Federal dispõe em seu artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” que caberá à Lei Complementar regular a forma de conceder e revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
[...]  
II - 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;  
[...]  
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
[...]  
XII - cabe à lei complementar:  
[...]  
g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Com a leitura do dispositivo acima transcrito, resta claro que são duas as condições necessárias à concessão e revogação desses benefícios: ser instituído por meio de Lei Complementar e necessidade de deliberação entre os Estados e o Distrito Federal.

Para tanto, o constituinte originário recepcionou a Lei Complementar nº 24 de 07 de janeiro de 1975, como forma para regular a concessão e revogação dos benefícios e incentivos fiscais. Tal legislação prevê a celebração e ratificação de convênios que devem ser celebrados entre todas as unidades federativas competentes de convênios celebrados.

Dessa forma, para instituição/revogação de qualquer tipo de incentivo ou benefício fiscal devem ser respeitados as condições previstas na Lei Complementar nº 24 de 1975, quais sejam: a celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, bem como a aprovação unânime do convênio por todos os Estados-Membros presentes na reunião e posterior ratificação pelos Estados e Distrito Federal.

A criação dos convênios interestaduais, prevista na própria Constituição Federal, tem como finalidade reduzir e controlar a concessão de incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS, sendo uma forma criada para evitar a guerra fiscal, tendo em vista que a instituição dos convênios visa regulamentar as concessões e revogações de incentivos e benefícios fiscais do referido tributo.

Para Sasha Calmon<sup>25</sup> “*convênio é acordo, ajuste, combinação e programa de reunião de Estados-Membros.*” e completa “[...] *o conteúdo dos convênios só passa valer depois que as Assembléias Legislativas – casas onde se faz representar o povo dos estados – ratificam os convênios pré-firmados nas assembléias.*”.

José Eduardo Soares de Melo<sup>26</sup> faz um breve resumo sintetizando a sistemática para aprovação dos convênios:

- a) a celebração pelos Estados (e DF), por intermédio de seus secretários de Fazenda, ou de finanças;
- b) publicação no diário oficial da União (D.O.U.), até dez dias após sua celebração;
- c) ratificação estadual, no prazo de quinze dias da publicação no D.O.U., com sua publicação nos Diários Oficiais dos Estados (e no DF);
- d) ratificação nacional, no prazo de até vinte e cinco dias após a publicação no D.O.U. pelos Estados (e DF), mediante ato do Presidente da Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE/ICMS), ratificando ou rejeitando o convênio;
- e) no trigésimo dia após a ratificação nacional, o convênio passará a vigorar.

Assim, para que um convênio seja aceito e válido em todo o território brasileiro, é necessário que todos os procedimentos acima expostos sejam minuciosamente respeitados, para evitar qualquer possibilidade de concessão de incentivo ou benefício fiscal inconstitucional.

## **2.2. Forma de aprovação dos benefícios no CONFAZ**

Conforme visto acima, a concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais de ICMS dependem da criação de convênios, os quais devem ser aprovados e ratificados de maneira unânime pelo Conselho Nacional de Política Fazendária. Assim, a aprovação e ratificação unânimes perfazem a condição essencial para a concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS.

---

<sup>25</sup> COELHO, Sasha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14ª Ed. Ver. e atual. Rio de Janeiro. Forense, 2015.

<sup>26</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ICMS Teoria e Prática. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2005, pág. 250-251, *apud* MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre a glosa de créditos*. 1ª ed. São Paulo: Editora MP, 2010. P. 108.



Uma parte da doutrina defende que a previsão normativa da unanimidade na outorga de benefício de ICMS tem caráter claramente constitucional, podendo ser considerada, inclusive, cláusula pétrea.

Nesse sentido, Ives Gandra Martins<sup>27</sup> entende que o requisito de haver uma unanimidade na votação do CONFAZ "*decorre de não ter o constituinte estabelecido quorum menor para a para aprovação dos estímulos fiscais*" diferentemente da regra da maioria absoluta imposta pelo constituinte, no art. 155, § 2º, IV, às resoluções do Senado<sup>28</sup>. Assim, completa o doutrinador:

Neste caso, o Senado age em nome da Federação, prevalecendo, pois, a possibilidade de quórum inferior à unanimidade. No caso de acordo entre os Estados, não, pois cada Estado fala em nome próprio, razão pela qual a unanimidade é requisito essencial.<sup>29</sup>

Dessa forma, Martins entende que a unanimidade na aprovação dos convênios do CONFAZ é um requisito essencial, uma vez que surge como instrumento de neutralização de possíveis favorecimentos e, assim, não permite o surgimento da competitividade desleal entre os Estados-Membros.

Por depender de votação unânime, tal modo de deliberar no CONFAZ possibilita que a fixação de alíquotas do ICMS nos incentivos e benefícios fiscais seja inferior ao piso da alíquota do imposto definido pelo Senado Federal, por ser decidida por todos os Estados e o Distrito Federal, não enseja em qualquer descompetitividade.

Por esta razão, com sede na Constituição - exclusivamente na Constituição - é que entendo que a unanimidade dos estados, para autorizar incentivos, estímulos benefícios no ICMS, que possam reduzir o peso do tributo nas operações internas interestaduais, gerando, pois, descompetitividade tributária, é elemento fundamental. Está a Lei Complementar n. 24/75, portanto, recepcionada. Qualquer outra que venha a ser produzida DENTRO DA DAS FRONTEIRAS PREVIAMENTE ESTABELECIDAS pela Lei Suprema, não poderá fugir deste preceito. A unanimidade do apoio de estados do DF a qualquer tipo de estímulo fiscal a ser instituído no âmbito do ICMS e, a meu ver, princípio fundamental,

---

<sup>27</sup> MARTINS, In: CARVALHO; MARTINS, 2012.p.6.

<sup>28</sup> Art. 155 [...] § 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] 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;

<sup>29</sup> MARTINS, In: CARVALHO; MARTINS, 2012, p. 7.

porque destinado a evitar a descompetitividade interestadual e a preservar a Federação.<sup>30</sup>

Por fim, conclui Martins:

A unanimidade exigida para a concessão de incentivos, estímulos ou benefícios fiscais de todos os Estados e Distrito Federal é, a meu ver, cláusula pétreia constitucional, não podendo ser alterada nem por legislação inferior e nem por emenda constitucional, por força do § 4º, inciso I, do art. 60 da CF/88.

Entretanto, há outra parte da doutrina que possui um entendimento diferente. Paulo de Barros Carvalho entende que, por ter sido a Lei Complementar nº 24/75 produzida à luz da antiga Constituição, quando se interpreta a referida legislação nos dias de hoje, deve-se fazer uma flexibilização acerca da obrigatoriedade do requisito da unanimidade.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho defende a redução do quórum nas discussões de adjudicação de benefícios em matéria de ICMS, a fim de aproximar tais concessões à realização dos princípios sociais previstos na norma constitucional:

Tal regime tem gerado obstáculos, em face dos interesses dissonantes e, muitas vezes, contrapostos, dos entes federados. Solução razoável seria reduzir, para esses casos específicos, o quorum de aprovação para dois terços, cumprindo, deste modo, sua função de tornar factível o estímulo para desenvolvimento de Estados menos favorecidos, com conseqüente redução das desigualdades regionais, como desejado pela Constituição de 1988.<sup>31</sup>

Assim, podemos concluir que a doutrina ainda não chegou a uma decisão definitiva acerca da unanimidade de votos na aprovação e ratificação da concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais.

### **3. A guerra fiscal do ICMS**

Guerra fiscal, nada mais é do que uma generalização competitiva entre os Estados-Membros e o Distrito Federal, gerada através da concessão de incentivos e benefícios fiscais para a atração de investimentos privados que fazem com que a economia local seja

---

<sup>30</sup> Ibidem, p. 22

<sup>31</sup> CARVALHO, In: CARVALHO; MARTINS, 2012, p. 57.

aquecida, de modo que o Estado se desenvolva mais e mais fortemente em relação aos outros.

Nesse sentido, podemos conceituar a guerra fiscal como a prática exacerbada de políticas fiscais para a atração de investimentos particulares, em que os Entes Federados disputam, através da concessão de benefícios fiscais, a instalação de empresas que acabam por permitir o desenvolvimento local e a geração de emprego e renda.

Tramontin<sup>32</sup> define guerra fiscal como:

Denomina-se guerra fiscal porque existe inequívoca situação de conflito entre os Estados federados. Fala-se em guerra, porque se trata de ações não harmônicas entre os Estados, pois cada um está agindo sem levar em consideração os efeitos que suas concessões de incentivos podem gerar em outros.

Já para Guilherme Bueno de Camargo<sup>33</sup>, guerra fiscal é: “*conflito este que se dá em decorrência de estratégias não cooperativas dos entes da Federação e pela ausência de coordenação e composição dos interesses por parte do governo central*”.

Nas palavras de Prado e Cavalcanti<sup>34</sup>:

[...] classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas de governos subnacionais adquirem conotações negativas geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais para evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. No caso em questão, essas iniciativas são os de benefícios fiscais com a finalidade de induzir a alocação de investimentos nos territórios locais.

Tendo como base as definições acima expostas, passaremos a uma análise minuciosa do que é a guerra fiscal e de como ela afeta o federalismo brasileiro e quais são as formas de agravá-la.

A guerra fiscal surge do conflito entre os entes tributantes, *in casu*, os Estados e o Distrito Federal, quando decidem conceder incentivos ou benefícios fiscais de forma

---

<sup>32</sup> TRAMONTIN, Odair. Incentivos Públicos a Empresas Privadas e guerra fiscal. Curitiba: 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2002.

<sup>33</sup> CAMARGO, In: CONTI, 2004, p. 203-204

<sup>34</sup> PRADO; CAVALCANTI, 2000, p. 11. Apud CAMARGO, op. cit., p. 203

unilateral, sem a aprovação de convênio do CONFAZ, ou seja, ao arrepio das normas constitucionais, de modo a conceder vantagens a particulares, na maioria das vezes, grandes empresas, para que estes particulares optem por se instalar em seus territórios, gerando, assim, consequências positivas, como a geração de empregos, aquecimento da economia local, entre outros.

Os Estados-Membros ao concederem benefícios fiscais visam gerar emprego e renda para toda a população e o aumento do valor adicionado ao longo das cadeias produtivas, devido à maior transformação industrial, e ainda, ao aumento da receita tributária futura.

Todavia, da mesma forma que a concessão de benefícios fiscais gera efeitos positivos, ela também desencadeia efeitos negativos aos entes da Federação, na medida em que gera conflitos na Federação, aumentando a concorrência entre os estados.

A guerra fiscal, normalmente, se inicia no cenário jurídico-tributário, mas, na realidade, seu poder adentra nas esferas políticas, econômicas e sociais, ao passo que todos os setores daquele Estado são beneficiados com a entrada de uma nova empresa em seu território.

Ao pensar em guerra fiscal a primeira ideia que surge é o aumento da arrecadação do Estado-Membro que concedeu o benefício fiscal, isto porque, mesmo deixando de arrecadar o ICMS total, acaba arrecadando outros impostos de forma indireta.

A guerra fiscal é mais conhecida no âmbito do ICMS porque é neste tributo que ocorrem os maiores e mais expressivos conflitos, isto em razão da sua clara vocação nacional frente a sua competência estadual e seu expressivo poder arrecadatório, tornando-se a principal arma dos Estados para atrair novos investimentos, como a instalação de novas empresas.

Outro ponto que facilita a guerra fiscal no ICMS é o princípio da tributação na origem, eis que por ser considerado como um revés intensificador das disparidades regionais pode, conseqüentemente, acabar por agravar a guerra fiscal.

Com a concessão de benefício fiscal no ICMS, sem qualquer tipo de planejamento ou política orçamentária que abarque a totalidade dos entes federados, abre-se espaço para a competitividade desleal entre os Estados-Membros, afetando, dessa forma, os orçamentos estaduais e colocando o próprio federalismo brasileiro e a segurança jurídica do contribuinte em risco.

É exatamente nesse cenário que surge a guerra fiscal e, por isso, é tão importante a instituição de normas tributárias que, em conjunto com os convênios do CONFAZ, são criadas para evitar esse cenário de guerra entre os entes federativos.

#### **4. Inconstitucionalidade da concessão de benefício fiscal sem convênio do CONFAZ**

Consoante o já demonstrado, vale trazer à baila, mais uma vez, que a concessão de incentivos e benefícios fiscais é condicionada à aprovação unânime do CONFAZ, com base na Lei Complementar nº 24/75.

Entretanto, na prática, não é o que se vê observando na concessão de tais benefícios fiscais, tendo em vista que, por diversas razões, dentre elas a necessidade de aprovação unânime, a legislação supra não é respeitada.

Com mais frequência, os Estados e o Distrito Federal, como forma para atrair investimentos para seus territórios e aquecer sua economia, principalmente em tempos de crise, vêm concedendo, unilateralmente, benefícios fiscais sem a aprovação do CONFAZ, o que acarreta no aumento da guerra fiscal e gera um desequilíbrio no federalismo brasileiro.

Podemos citar como exemplo claro de guerra fiscal a concessão pelos Estados/Distrito Federal de crédito presumido de ICMS. Tal forma de benefício fiscal permite, ao final do período de apuração, a diminuição dos gastos com o ICMS, sem interferir no montante do imposto destacado na nota fiscal.

É como se o contribuinte já desfrutasse de um crédito de ICMS, por isso, é chamado de crédito presumido. Assim, no momento da apuração do imposto devido, é como se o contribuinte tivesse que pagar menos imposto em razão desse crédito já existente, presumido.

Isto significa dizer: o contribuinte que der saída em uma mercadoria de R\$ 100,00 e quando, na realidade, deveria recolher o ICMS de R\$ 12,00 para o Estado de origem, passa a recolher R\$3,00, por força de um crédito presumido na legislação.

Ocorre, no entanto, que o contribuinte ao enviar a mercadoria para o Estado destino, acaba por admitir o crédito integral da mesma (no exemplo acima, de R\$ 12,00) porque a mercadoria teve o ICMS destacado na nota fiscal quando da sua saída do Estado de origem. Isto porque eventual redução na carga tributária se deu em momento posterior, quando da apuração mensal do ICMS (apuração fiscal mensal – conta corrente) da empresa para pagamento do tributo, seguindo a legislação do Estado que deu o incentivo fiscal (e que resultou, por exemplo, no recolhimento de apenas R\$ 3,00).

Desta forma, tal política obriga o Estado de destino da mercadoria a conceder crédito em valor superior àquele que foi efetivamente recolhido pelo contribuinte (o contribuinte pagará somente R\$ 3,00, mas a empresa recebedora da mercadoria no Estado de destino se creditará de R\$12,00) e isto não ocorre por má fé do contribuinte do Estado de origem, mas, sim, por seguir a legislação interna do seu Estado.

A concessão desses benefícios fiscais de crédito presumido não agrada o Estado de destino da mercadoria, que acaba por receber um valor menor do referido imposto.

Dessa forma, diante da concessão de tal benefício fiscal, o Estado de destino da mercadoria, ao se sentir prejudicado com a concessão do benefício sem convênio do CONFAZ, tenta, de toda forma, anular os efeitos desse benefício fiscal concedido pelo Estado de origem da mercadoria, utilizando-se das mais diversas medidas repressivas, acabando por gerar uma inconstitucionalidade ainda maior do que a concessão do benefício fiscal sem a aprovação do CONFAZ.

Nesse ponto, é importante deixar claro que qualquer concessão ou revogação de incentivo ou benefício fiscal que se dê no arrepio da Lei Complementar nº 24/75, ou seja, que não nasça de um convênio criado no CONFAZ a ser aprovado e ratificado de forma unânime por todos os Estado e Distrito Federal, pode ser considerado inconstitucional.

Assim, caso um Estado crie qualquer tipo de incentivo ou benefício fiscal em matéria de ICMS, independente da modalidade, que pode ser por crédito presumido, redução de alíquota, dentre outros, acabará por criar um benefício fiscal dito como inconstitucional, por violar o quanto previsto na Lei Complementar nº 24/75.

O próprio Supremo Tribunal Federal já possui jurisprudência pacificada sobre o tema e considera inconstitucional a concessão de benefício fiscal sem a aprovação do CONFAZ, conforme excertos abaixo:

INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 11.393/2000, do Estado de Santa Catarina. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Benefícios fiscais. Cancelamento de notificações fiscais e devolução dos correspondentes valores recolhidos ao erário. Concessão. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada "guerra fiscal". Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra "g", da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. **Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.** [Grifos nossos]

(ADI nº 2345, Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Cezar Peluso, julgado em 30/06/2011, publicado no DJe em 05/08/2011)<sup>35</sup>

**ICMS – “GUERRA FISCAL” – CONCESSÃO UNILATERAL DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO COMO PRESSUPOSTO LEGITIMADOR DA OUTORGA, PELO ESTADO-MEMBRO OU PELO DISTRITO FEDERAL, DE TAIS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS – PERFIL NACIONAL QUE QUALIFICA A ESTRUTURA JURÍDICO-NORMATIVA DO ICMS – A EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE EXONERAÇÃO FISCAL DO ESTADO-MEMBRO/DISTRITO FEDERAL EM TEMA DE ICMS – RECEPÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 PELA VIGENTE ORDEM CONSTITUCIONAL – O SIGNIFICADO DA IMPRESCINDIBILIDADE DO CONVÊNIO INTERESTADUAL NA OUTORGA DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS REFERENTES AO ICMS – DOCTRINA – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – INSTITUIÇÃO, PELO ESTADO DE SÃO PAULO,**

<sup>35</sup> Brasil, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2345, Relator Ministro Cezar Peluso, 2011.

DE REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE ICMS QUE CULMINA POR INSTAURAR SITUAÇÃO DE APARENTE “COMPETIÇÃO FISCAL INCONSTITUCIONAL” LESIVA AO ESTADO DO AMAZONAS E A SEU POLO INDUSTRIAL – MEDIDAS QUE SE REFEREM À PRODUÇÃO DE “TABLETS” – POSSÍVEL TRANSGRESSÃO, PELOS DIPLOMAS NORMATIVOS PAULISTAS, AO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO, QUE CONSAGRA O “PRINCÍPIO DA NÃO-DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA” – PRECEDENTE DO STF – MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ICMS – “GUERRA FISCAL” – CONCESSÃO UNILATERAL DE INCENTIVOS E BENEFÍCIOS DE ORDEM TRIBUTÁRIA – INADMISSIBILIDADE – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA CLÁUSULA DE RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO –

A existência de convênios interestaduais celebrados em atenção e em respeito à cláusula da reserva constitucional de convênio, fundada no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição da República, traduz pressuposto essencial legitimador da válida concessão, por Estado-membro ou pelo Distrito Federal, de benefícios, incentivos ou exonerações fiscais em tema de ICMS. –

**Revela-se inconstitucional a concessão unilateral, por parte de Estado-membro ou do Distrito Federal, sem anterior convênio interestadual que a autorize, de quaisquer benefícios tributários referentes ao ICMS, tais como, exemplificativamente, (a) a outorga de isenções, (b) a redução de base de cálculo e/ou de alíquota, (c) a concessão de créditos presumidos, (d) a dispensa de obrigações acessórias, (e) o diferimento do prazo para pagamento e (f) o cancelamento de notificações fiscais.** Precedentes.

INCONSTITUCIONALIDADES NÃO SE COMPENSAM – A outorga unilateral, por determinado Estado-membro, de benefícios de ordem tributária em tema de ICMS não se qualifica, porque inconstitucional, como resposta legítima e juridicamente idônea à legislação de outro Estado-membro que também se revele impregnada do mesmo vício de inconstitucionalidade e que, por resultar de igual transgressão à cláusula constitucional da reserva de convênio, venha a provocar desequilíbrios concorrenciais entre referidas unidades federadas, assim causando gravame aos interesses do Estado-membro alegadamente prejudicado. É que situações de inconstitucionalidade, porque reveladoras de gravíssima transgressão à autoridade hierárquico-normativa da Constituição da República, não se compensam entre si. Precedente. [Grifos nossos]

(ADI nº 4635, Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Celso de Melo, julgado em 11/12/14, publicado no DJE em 12/02/15)<sup>36</sup>

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO FISCAL. ICMS. LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO INTERESTADUAL (CF, ART. 155, § 2º, XII, ‘g’). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. CONCESSÃO DE ISENÇÃO À OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEIS POR OFICIAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, II). DISTINÇÃO DE TRATAMENTO EM RAZÃO DE FUNÇÃO SEM QUALQUER BASE RAZOÁVEL A JUSTIFICAR O DISCRIMEN. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO.

**1. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, §**

<sup>36</sup> Brasil, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4635, Relator Ministro Celso de Melo, 2014.



**2º, XII, ‘g’, da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional.**

2. In casu, padece de inconstitucionalidade formal a Lei Complementar nº 358/09 do Estado do Mato Grosso, porquanto concessiva de isenção fiscal, no que concerne ao ICMS, para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais sem o necessário amparo em convênio interestadual, caracterizando hipótese típica de guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988.

**3. A isonomia tributária (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes “em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida”, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais.** [Grifos nossos]

4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. [Grifos nossos] (ADI nº 4276/MT, Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, relator: Luiz Fux, julgado em 20/08/14, publicado no DJE em 18/09/14)<sup>37</sup>

Além da legislação considerada inconstitucional citada acima, podemos citar como exemplos, diversas outras legislações dos mais variados Estados da federação, tais como Mato Grosso do Sul (Decreto Estadual nº 3.715/2001), Estado do Paraná (lei Estadual nº 13.212/2001 – 7% de crédito presumido), Santa Catarina, cujo crédito presumido admitido é de 4% sobre o valor da operação (Decreto Estadual nº 2.870/2001).

Os Estados-Membros destinos das mercadorias ao se depararem com tal situação acabam por criar estratégias para expurgar os efeitos econômicos da concessão do incentivo ou benefício fiscal inconstitucional. Ao invés de discutir a constitucionalidade do benefício junto ao Poder Judiciário, os Estados preferem determinar o estorno dos créditos fiscais, de forma que o valor creditado pelo contribuinte corresponda ao valor efetivamente recolhido na operação anterior, conforme será demonstrado a seguir.

Dessa forma, ao criarem mecanismos para que os contribuintes somente se creditem do valor efetivamente pago a título de ICMS na operação anterior, os Estados acabam por criar uma nova inconstitucionalidade, acirrando, ainda mais, os efeitos da guerra fiscal.

---

<sup>37</sup> Brasil, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4276, Relator Ministro Luiz Fux, 2014.

## **5. Forma utilizada pelos Estados para combater a concessão de benefícios fiscais inconstitucionais**

Como demonstrado acima, os Estados-Membros destinatários da mercadoria, que teve na etapa anterior da produção algum tipo de incentivo ou benefício fiscal, passaram a adotar por conta própria uma postura de represália à tal concessão, sem levar o referido incentivo ou benefício para análise do Poder Judiciário.

Os Estados ao entenderem que houve algum tipo de benefício fiscal acabam por impor restrições à utilização integral do crédito do ICMS, determinando que o valor do crédito a ser aproveitado deva ser exatamente igual ao valor do crédito pago na etapa anterior.

Por exemplo, se na etapa anterior houve a concessão de um benefício fiscal que previa crédito presumido de ICMS no patamar de 9% (nove por cento) e a alíquota interestadual do ICMS devida era de 12% (doze por cento), o contribuinte, na realidade, só realizou o pagamento de 3% (três por cento) do imposto, de modo que o Estado destino só autoriza o creditamento de 3% (três por cento) do imposto, glosando os 9% (nove por cento) declarados pelo contribuinte.

Vários Estados do Brasil já editaram comunicados vedando o aproveitamento integral do crédito oriundo de mercadoria remetida por estabelecimentos localizados em outros Estados que sejam beneficiados por incentivos fiscais não aprovados em convênios do CONFAZ, tais como São Paulo (CAT nº 36), Paraná (Decreto Estadual nº 2.183/03), Ceará (Instrução Normativa nº 14/04), Mato Grosso do Sul (Decreto Estadual nº 989/03), Bahia (Decreto Estadual nº 8.511/03) e Minas Gerais (Resolução da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais nº 3.166/01).

Contudo, ao realizar tal glosa de crédito, o Estado destino acaba por incorrer em outra inconstitucionalidade, uma vez que não houve uma decisão judicial declarando o benefício fiscal anteriormente concedido como inconstitucional.

Assim, o Estado destino acaba por prejudicar o contribuinte que adquiriu aquela mercadoria, eis que ele em nada foi beneficiado, tendo somente se creditado do valor que está destacado na nota fiscal da compra.

Importante ressaltar que ainda não há jurisprudência pacífica nos tribunais superiores, sendo que o Recurso Extraordinário nº628.075, que houve repercussão geral reconhecida, aguarda julgamento no Supremo Tribunal Federal, ocasião na qual será resolvido se a glosa do crédito de ICMS decorrente de benefício fiscal inconstitucional, isto é, sem a aprovação do CONFAZ, deve ser realizada ou não pelos Estados destinos da mercadoria.

## **CAPÍTULO IV –INCONSTITUCIONALIDADE DA GLOSA DE CRÉDITO DE ICMS ORIUNDO DE BENEFÍCIO FISCAL INCONSTITUCIONAL**

### **1.Noções preliminares**

O objetivo do presente capítulo é demonstrar a inconstitucionalidade praticada pelos Estados de destino das mercadorias, que na etapa anterior tiveram algum tipo de benefício fiscal inconstitucional, ao glosarem o crédito de ICMS.

Nesse sentido, cuidaremos de exhibir os motivos pelos quais a inconstitucionalidade na glosa do crédito de IMCS não deve ser justificada com a inconstitucionalidade na concessão dos benefícios fiscais sem a aprovação de convênio do CONFAZ.

Vale ressaltar que, conforme demonstrado acima, qualquer tipo de incentivo ou benefício fiscal que se dê sem a aprovação unânime de convênio do CONFAZ pode ser considerado inconstitucional, por meio de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade. No entanto, os reflexos dessa inconstitucionalidade não devem afetar o consumidor adquirente da mercadoria.

Assim, os principais aspectos da inconstitucionalidade da glosa de crédito são: incompetência do Estado para declarar a inconstitucionalidade da legislação que concedeu o benefício fiscal; presunção de validade da lei que instituiu o benefício fiscal; violação ao princípio da não cumulatividade; e, a violação ao princípio da segurança jurídica.

Passaremos agora a análise de cada um desses aspectos, de forma a concluir que, de fato, a glosa de crédito pelo Estado-Membro que se sentiu prejudicado com a instituição do benefício fiscal é claramente inconstitucional.

## 2. Competência para declarar a inconstitucionalidade do benefício fiscal

O princípio da separação dos poderes, previsto no artigo 2<sup>o</sup><sup>38</sup>, da Constituição Federal, determina que compete exclusivamente ao Poder Judiciário a aferição de validade das leis.

Nesse sentido, para agir da maneira correta, o Estado destino da mercadoria deveria questionar junto ao Poder Judiciário aquilo que entende ilegal/inconstitucional e não simplesmente editar uma Lei ou Decreto listando quais seriam os eventuais atos normativos editados por outros entes que não estariam amparados pelos ditames da legalidade/constitucionalidade.

Nesse aspecto, a Constituição Federal é clara ao outorgar ao Supremo Tribunal Federal, em seu artigo 102<sup>39</sup>, a competência para declarar a (in)constitucionalidade das

---

<sup>38</sup> Constituição Federal. Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

<sup>39</sup> Constituição Federal. Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

b) nas infrações penais comuns, o Presidente da República, o Vice-Presidente, os membros do Congresso Nacional, seus próprios Ministros e o Procurador-Geral da República;

c) nas infrações penais comuns e nos crimes de responsabilidade, os Ministros de Estado e os Comandantes da Marinha, do Exército e da Aeronáutica, ressalvado o disposto no art. 52, I, os membros dos Tribunais Superiores, os do Tribunal de Contas da União e os chefes de missão diplomática de caráter permanente; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 23, de 1999)

d) o habeas corpus, sendo paciente qualquer das pessoas referidas nas alíneas anteriores; o mandado de segurança e o habeas data contra atos do Presidente da República, das Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, do Tribunal de Contas da União, do Procurador-Geral da República e do próprio Supremo Tribunal Federal;

e) o litígio entre Estado estrangeiro ou organismo internacional e a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Território;

f) as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta;

g) a extradição solicitada por Estado estrangeiro;

h) (Revogado pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

i) o habeas corpus, quando o coator for Tribunal Superior ou quando o coator ou o paciente for autoridade ou funcionário cujos atos estejam sujeitos diretamente à jurisdição do Supremo Tribunal Federal, ou se trate de crime sujeito à mesma jurisdição em uma única instância; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 22, de 1999)

j) a revisão criminal e a ação rescisória de seus julgados;

l) a reclamação para a preservação de sua competência e garantia da autoridade de suas decisões;

m) a execução de sentença nas causas de sua competência originária, facultada a delegação de atribuições para a prática de atos processuais;

normas jurídicas. Por esse motivo, os Estados-Membros que se sentirem prejudicados com a concessão de benefício fiscal sem convênio do CONFAZ devem buscar satisfazer sua pretensão através deste meio.

Não se admite assim, que qualquer Estado da Federação, declare a inconstitucionalidade de leis concessivas de benefícios fiscais emanadas de outros Estados Federados ou do Distrito Federal, por suposta violação a artigo da Constituição Federal ou até mesmo da Lei Complementar nº 24/75, que estabelece vedações à apropriação de créditos concedidos ao arrepio do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.

Se ocorrer a violação, deve o Estado que se sentir ofendido, socorrer-se ao Poder Judiciário, ajuizando Ação Direta de Inconstitucionalidade, conforme previsto na própria Constituição Federal. Do contrário, estar-se-ia ferindo o princípio da separação de poderes,

---

n) a ação em que todos os membros da magistratura sejam direta ou indiretamente interessados, e aquela em que mais da metade dos membros do tribunal de origem estejam impedidos ou sejam direta ou indiretamente interessados;

o) os conflitos de competência entre o Superior Tribunal de Justiça e quaisquer tribunais, entre Tribunais Superiores, ou entre estes e qualquer outro tribunal;

p) o pedido de medida cautelar das ações diretas de inconstitucionalidade;

q) o mandado de injunção, quando a elaboração da norma regulamentadora for atribuição do Presidente da República, do Congresso Nacional, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, das Mesas de uma dessas Casas Legislativas, do Tribunal de Contas da União, de um dos Tribunais Superiores, ou do próprio Supremo Tribunal Federal;

r) as ações contra o Conselho Nacional de Justiça e contra o Conselho Nacional do Ministério Público; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

II - julgar, em recurso ordinário:

a) o habeas corpus, o mandado de segurança, o habeas data e o mandado de injunção decididos em única instância pelos Tribunais Superiores, se denegatória a decisão;

b) o crime político;

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;

c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.

d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

§ 1.º A arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente desta Constituição, será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei. (Transformado do parágrafo único em § 1º pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

que veda que os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário venham a se imiscuir nas competências previamente delimitadas uns dos outros.

Retirar-lhes a presunção de legitimidade da lei que concedeu o benefício fiscal configura, no mínimo, usurpação de competência que somente pode ser exercida pelo Poder Judiciário e, ao máximo, nítida violação ao princípio da separação dos Poderes, porquanto não cabe ao Executivo invadir competência privativa da Suprema Corte, para dirimir conflitos entre Estados, conforme estabelece o artigo 102, inciso I, alínea “f”, da Constituição Federal.

Nessa esteira, o Superior Tribunal de Justiça pacificou sua jurisprudência, no sentido de que se um Estado considera indevido benefício fiscal concedido por outro ente da federação, deve procurar a via jurídica pela Ação Direta de Inconstitucionalidade, em vez de glosar o benefício com base em decreto. O entendimento é do Ministro Castro Meira<sup>40</sup>, conforme abaixo elencado:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AO FORNECEDOR NA ORIGEM. PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO DE LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM. DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. LEI. AUTORIZAÇÃO. AUSÊNCIA.

1. O mandamus foi impetrado contra ato do Secretário de Estado da Fazenda, com o objetivo de afastar a exigência do Fisco de, com base no Decreto Estadual 4.504/04, limitar o creditamento de ICMS, em decorrência de incentivos ou benefícios fiscais concedidos pelo Estado de origem da mercadoria. Deve-se destacar que a

discussão travada na lide não diz respeito à regularidade do crédito concedido na origem, mas à possibilidade de o ente estatal de destino obstar diretamente esse creditamento, atuando o contribuinte que agiu de acordo com a legislação do outro ente federativo.

2. Admite-se o mandado de segurança quando a impugnação não se dirige contra a lei em tese, mas contra os efeitos concretos derivados do ato normativo, o qual restringe o direito do contribuinte de efetuar o creditamento do ICMS.

3. Na hipótese, o Secretário de Estado da Fazenda possui legitimidade para figurar no feito, porquanto, nos termos do art. 22 da Lei Complementar Estadual nº 14/92, compete-lhe proceder à arrecadação e à fiscalização da receita tributária, atribuições que se relacionam diretamente com a finalidade buscada na ação mandamental.

4. O benefício de crédito presumido não impede o creditamento pela entrada nem impõe o estorno do crédito já escriturado quando da saída da mercadoria, pois tanto a CF/88 (art. 155, § 2º, II) quanto a LC 87/96 (art. 20, § 1º) somente

---

<sup>40</sup> Brasil. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 31.714/MT, Ministro Relator Carlos Meira, publicação no Diário Oficial em 19 de setembro de 2011.

restringem o direito de crédito quando há isenção ou não-tributação na entrada ou na saída, o que deve ser interpretado restritivamente. Dessa feita, o creditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária.

5. Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado - como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon - e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território. Vide ainda: ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau. DJ. 09.03.07 e ADI 3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ. 23.06.06).

6. A compensação tributária submete-se ao princípio da legalidade estrita. Dessa feita, não havendo lei autorizativa editada pelo ente tributante, revela-se incabível a utilização desse instituto. Precedentes.

7. Recurso ordinário em mandado de segurança provido em parte. [Grifos não constam do original]

(Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 31.714/MT, Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, Ministro Relator Carlos Meira, publicação no Diário Oficial em 19 de setembro de 2011)

Além disso, em julgamento ocorrido junto a 1ª Seção de Julgamento, o Superior Tribunal de Justiça<sup>41</sup> ratificou o seu entendimento anterior.

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. GUERRA FISCAL. TENSÃO CRIADA ENTRE OSSISTEMAS TRIBUTÁRIOS DOS ESTADOS FEDERADOS DO BRASIL. CONFAZ. NECESSIDADE DE SOLUÇÃO PELA VIA JURISDICIONAL, COM AFASTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. RECURSO PROVIDO.

1. A impropriamente denominada guerra fiscal é um mecanismo legítimo dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro, para tornar atraentes as operações econômicas com as empresas situadas em seus territórios; a exigência de serem as Resoluções do CONFAZ aprovadas por unanimidade dá aos Estados centrais o poder de veto naquelas deliberações, assim criando a tensão entre os sistemas tributários dos Estados Federados do Brasil.

2. Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis.

3. Recurso provido.

(Recurso em Mandado de Segurança nº 38.041/MG, Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, Relator: Ministra Eliana Calmon, Relator p/ acórdão: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, publicação no Diário de Justiça no dia 04 de novembro de 2013)

Assim, a competência para declarar a inconstitucionalidade do benefício fiscal é exclusiva do poder judiciário, não podendo os Estados-Membros editarem leis ou decretos determinando a glosa de crédito.

<sup>41</sup>Brasil, Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, Recurso em Mandado de Segurança nº 38.041/MG, Relator: Ministra Eliana Calmon, Relator para acórdão: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, publicação no Diário de Justiça no dia 04 de novembro de 2013



Caso os Estados editem essas leis ou decretos estarão incorrendo em uma nova inconstitucionalidade, vez que não possuem competência para glosar o crédito decorrente de benefício fiscal dito inconstitucional.

### **3. Presunção de validade do benefício fiscal**

Importante acrescentar aos argumentos até aqui expostos o fato de que a legislação editada pelo Estado que concedeu o benefício fiscal, desde a sua publicação, goza de presunção de validade, que se exprime na presunção de constitucionalidade da lei e na presunção de validade dos atos administrativos com base nela emitidos.

Atos administrativos que, nos termos da lei, configuram atos jurídicos perfeitos e que estão diretamente ligados à cláusula constitucional da segurança jurídica, resguardada pelo artigo 5º, inciso XXXVI, da Carta Magna.

Dessa forma, a lei ou decreto que instituiu o benefício fiscal tem que ter presunção de validade e só pode ser considerada inconstitucional pelo órgão competente para tanto, conforme determinado na Constituição Federal.

Nesse sentido, Sacha Calmon<sup>42</sup> entende que:

Para começar, os Estados-membros da Federação, seus atos normativos, gozam da presunção de legitimidade (atos administrativos). Logo os contribuintes adquirentes destituídos de quaisquer instrumentos para aferir a constitucionalidade das leis e a legitimidade dos atos administrativos que formalizam as isenções ilegais e outros estímulos fiscais envolvendo os seus atos mercantilistas, jamais poderão ser responsabilizados pelos erros das autoridades que representam as pessoas jurídicas de Direito Público.

O diploma legal nasce válido e capaz de produzir seus efeitos. Desse modo, toda e qualquer legislação editada por um Estado, desde a sua publicação, goza da presunção de validade que se exprime na presunção de constitucionalidade da lei e na presunção de

---

<sup>42</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Declaração de Inconstitucionalidade de Isenção e Redução de Imposto – Coisa Julgada – Direito de Creditamento. In: ROCHA, 2013, p. 312

validade dos atos administrativos com base nela emitidos. Caso assim não o fosse, o Estado Democrático de Direito estaria comprometido.

Nesse sentido, chegamos à conclusão de que a norma jurídica de um Estado, que concedeu benefício fiscal a um contribuinte situado em seu território, será considerada, para todos os efeitos, válida, independentemente de estar lastreada em convênio autorizador e assim permanecerá até que retirada do ordenamento jurídico.

Isto se dá porque a lei se originou de autoridade competente submetida a um processo legislativo previsto no ordenamento jurídico vigente.

Assim, mesmo que a lei tenha sido criada desobedecendo ao mandamento constitucional previsto no artigo 155 §2º, inciso XII, alínea “g”, não há como afastar, sem o devido processo legal, a sua validade e eficácia.

Aceitar que um Estado, ao se sentir lesado pela concessão unilateral de benefício fiscal de ICMS, possa, por conta própria, decretar a invalidade da norma editada por outros Estados-Membros, é aceitar a invasão de competência do Poder Judiciário<sup>43</sup>, o que é claro que não se pode aceitar.

Portanto, concluímos que as normas editadas por um determinado Estado gozam de presunção de constitucionalidade, sendo válidas desde seu nascimento, ou seja, sua publicação, e tendo eficácia desde sua entrada em vigor. A sua exclusão do ordenamento jurídico depende de manifestação do órgão competente para tal, sob pena de se violar o pacto federativo e a separação dos poderes.

Dessa forma, não cabe a um Estado-Membro, por meio da edição de uma lei ou decreto, entender como inconstitucional uma lei que goza de presunção de constitucionalidade e eficácia, eis que não tem competência constitucional para tanto.

---

<sup>43</sup> MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre a glosa de créditos. 1ª Ed. São Paulo: Editora MP, 2010, p. 153.

#### 4. Violação ao princípio da não cumulatividade

O mecanismo utilizado pelos Estados-Membros que se sentem prejudicados com a concessão de benefício fiscal sem convênio do CONFAZ, por meio do qual ocorre a glosa de crédito enseja em plena violação ao art. 155, §2º, inciso I<sup>44</sup>, da Constituição Federal, que disciplina o princípio da não cumulatividade.

Como se sabe, o ICMS está adstrito ao princípio da não cumulatividade, insculpido no artigo 155, §2º, I, da Constituição Federal e balizado na legislação federal, mormente nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, sendo defeso ao legislador infraconstitucional ou o administrador público imputar-lhe novos contornos, aumentando ou diminuindo a sua eficácia.

O único ensinamento que se pode tirar desta afirmativa constitucional é a de que toda vez que o contribuinte adquirir uma mercadoria ou um serviço, havendo a incidência do ICMS, passa a ter em seu favor um crédito fiscal, constituindo um direito-dever de compensar este crédito com o débito do imposto nas operações mercantis posteriores.

O contribuinte ao adquirir uma mercadoria deve se valer da metodologia aplicada ao ICMS para se creditar dos valores debitados nos documentos fiscais relativos às operações anteriores, as quais são regulares e respaldadas por documentos fiscais plenamente idôneos, sem se preocupar em analisar se na operação anterior houve algum tipo de benefício fiscal.

Há uma razão lógica à manutenção do crédito. A lógica está no fato que o valor do ICMS se encontra embutido no preço de venda da mercadoria e o destaque do imposto no campo ICMS da nota fiscal é meramente um indicativo de seu valor para efeitos de crédito por parte do adquirente.

---

<sup>44</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao 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;

Ocorre que esta metodologia jamais pode ser afetada pelo fato de o Estado de origem da mercadoria conceder ao fornecedor da mercadoria um crédito presumido, pois, esse crédito presumido não afeta em nada a apuração e cálculo do ICMS lançado na nota fiscal de venda da mercadoria.

Ademais, não cabe ao contribuinte, adquirente dos produtos, averiguar se o alienante das mercadorias dispõe de algum regime incentivado em seu Estado de origem, bastando aferir se os documentos fiscais emitidos pelo alienante preenchem as formalidades legais e possam ser considerados como idôneos.

Com efeito, não pode ser imposto ao contribuinte um exercício de um dever para o qual ela não é a destinatária da norma que outorga o suposto benefício e sequer possui os meios necessários para aferir se aquele documento fiscal idôneo e emitido de acordo com os requisitos legais embute algum benefício “disfarçado”.

Cabe lembrar, ainda, as possibilidades de se vedar o aproveitamento do crédito decorrente da operação anterior estão expressamente previstas na Carta Magna e na legislação federal que rege ao ICMS, e se referem unicamente às hipóteses de saída posterior abarcada pela isenção ou não incidência (artigo 155, parágrafo segundo, inciso II da Constituição Federal e artigo 21 da Lei Complementar nº 87/96), conforme amplamente demonstrado no capítulo acima.

A Constituição Federal não permite que simples Lei ou Decreto Estadual impeça a utilização dos créditos de ICMS, regularmente destacados nas notas fiscais de entrada, como faz os atos normativos editados pelos Estados destinados às mercadorias. Inadmissível, igualmente, a criação de normas de restrição ao creditamento do ICMS, em desacordo com o artigo 155, parágrafo segundo, inciso II, da Constituição Federal.

Dessa forma, é inadmissível a autuação fiscal que tem por objetivo a glosa do crédito pelo simples fato que o Estado em que situado o fornecedor da mercadoria supostamente teria concedido incentivo fiscal ao mesmo.

Como já amplamente demonstrado, o contribuinte que recebe a mercadoria em nada se beneficia da alegada benesse supostamente concedida unicamente ao seu fornecedor. O contribuinte pagou o preço que lhe foi cobrado, estando destacado em nota fiscal o valor do ICMS. Mesmo que se admitisse o questionamento, não pode ser acolhida a restrição ao princípio da não cumulatividade, obstaculizando o creditamento do ICMS.

A diretriz da segurança jurídica está implícita em todos os princípios e garantias constitucionais, tanto os que regem a tributação quanto os que resguardam os cidadãos e os contribuintes, sendo que, desse modo, não pode o Estado destino utilizar a sua competência para legislar sobre o ICMS e desrespeitar os direitos e garantias do contribuinte anulando ao seu talante os créditos advindos de mercadorias adquiridas de outra Unidade da Federação.

Nesse sentido, cumpre destacar as palavras de Antonio Roque Carazza<sup>45</sup>, ao prefaciar a obra de Klaus Eduardo Rodrigues Marques:

Negar o direito de crédito ao contribuinte implica também em enriquecimento sem causa do Estado de destino, que, estará indevidamente expandindo os lindes de sua competência tributária, já que, por vias transversas, cobrará o tributo, por operações realizadas fora de seu território e; imputação, ao contribuinte, do ônus de suportar os efeitos emergentes de perença jurídica a ele de toda estranha, já que da exclusiva alçada dos Estados envolvidos em episódio da denominada 'guerra fiscal', bem como, derrubada da presunção de legitimidade de que gozam as normas instituidoras de benefícios fiscais ou financeiros, em matéria de ICMS, que só pode ser afastada pelo Poder Judiciário, observados os mecanismos consagrados pelo sistema jurídico.

Rogério Pires da Silva<sup>46</sup>, em artigo sobre a Guerra Fiscal travada entre os Estados da Federação, deixa claro o seu posicionamento sobre o tema:

O creditamento do imposto não pode ser obstado pelo Estado de destino da mercadoria se o imposto foi integralmente destacado na nota fiscal – ainda que no Estado de origem o contribuinte tenha tido sua carga tributária reduzida por incentivo fiscal.

No mesmo sentido, nas palavras do emérito professor José Eduardo Soares de Melo, por mais que o incentivo concedido pelo Estado-Membro tenha sido feito à revelia do

---

<sup>45</sup> MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito - São Paulo: MP Ed., 2010

<sup>46</sup> SILVA Rogério Pires da, "Guerra Fiscal e Represálias dos Estados contra os Contribuintes", Repertório IOB de Jurisprudência n° 6/00, caderno 1, 2ª quinzena de março de 2000, p. 156

CONFAZ, “a Constituição Federal de 1988 não veda o direito a crédito no caso de concessão de incentivo sem amparo em convênio”<sup>47</sup>, o que denota a impropriedade do acórdão recorrido e a necessidade de sua reforma.

Mas não é só. Novamente o professor Carraza<sup>48</sup>, ainda caminhando no mesmo sentido dos demais doutrinadores já citados, ensina que:

[...] é certo que benefícios fiscais (isenções, remissões, anistias, reduções de bases de cálculo ou de alíquotas, concessão de créditos presumidos, concessão de parcelamentos etc.) e financeiros (subvenções, financiamentos para aquisição de bens a serem incorporados ao ativo permanente, empréstimos, "a fundo perdido", para o recolhimento do próprio tributo etc) só podem advir de convênios, celebrados e ratificados por todos os Estados-membros e pelo Distrito Federal, como, de resto, determina o art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição Federal. Todavia, é igualmente certo que, tendo amparo em documentos formalmente em ordem, quem adquire mercadorias (ou contrata serviços de transporte transmunicipal ou de comunicação em outras unidades federadas, não pode ter negado o direito ao crédito de ICMS, pela pessoa política que se julgue prejudicada”.

Dessa forma, conclui-se que o contribuinte em verdade, é apenas uma vítima da guerra fiscal travada pelos Estados da Federação, uma guerra que não lhe condiz, uma vez que a concessão de benefícios fiscais não pode representar empecilho ao pleno exercício do direito de abatimento assegurado pelo princípio constitucional da não cumulatividade.

Como se vê, não há sustentação jurídica para manter a limitação do crédito pretendida pelo Estado de destino. O Estado-Membro não detém competência para balizar o direito assegurado tanto pela Constituição Federal, quanto pela Lei Complementar nº 87/96, ao contribuinte de creditar-se integralmente do montante de ICMS recolhido na operação precedente. Muito menos por não se tratar de hipótese de isenção ou não incidência, que, repita-se à exaustão, são as únicas exceções ao integral creditamento do imposto.

---

<sup>47</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2006. pg. 243

<sup>48</sup> CARRAZA, Roque Antônio. ICMS, São Paulo: Malheiros Editores, 14ª ed., pg. 358-361

## 5. Violação do Princípio da Segurança Jurídica

Inicialmente, é importante ressaltar que o princípio da segurança jurídica tem o intuito de trazer estabilidade para as relações jurídicas

A diretriz da segurança jurídica está implícita em todos os princípios e garantias constitucionais, tanto os que regem a tributação quanto os que resguardam os cidadãos e os contribuintes, sendo que, desse modo, não pode um Estado utilizar a sua competência para legislar sobre o ICMS e desrespeitar os direitos e garantias do contribuinte anulando a sua vontade os créditos advindos de mercadorias adquiridas de outra Unidade da Federação.

O Estado de Direito, por ter uma ampla gama de objetivos, é um sobreprincípio<sup>49</sup>, que se correlaciona com vários outros princípios que incorporam seus fins. Entre esses princípios está o da segurança jurídica, indispensável à concretização do Estado de Direito.

A segurança jurídica pode ser analisada em duas dimensões a objetiva e a subjetiva. Na dimensão objetiva, a segurança recai sobre a ordem jurídica objetivamente considerada, importando a irretroatividade e a previsibilidade dos atos estatais, assim como o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. Já a dimensão subjetiva é vista a partir do ângulo dos cidadãos em face dos atos do Poder Público.

A segurança jurídica deve estar atrelada à promoção da justiça. A idéia de segurança jurídica a rigor compõe o ideal de justiça, na medida em que objetiva pelo direito garantir a todos a previsibilidade no que concerne ao exercício dos valores fundamentais dos seres humanos, notadamente a liberdade e a igualdade.

No direito tributário, o princípio constitucional da segurança jurídica possui uma estreita ligação com o princípio da legalidade. O princípio da legalidade, na matéria tributária, manifesta-se em virtude de suas próprias características, com maior especificidade, ou seja, a pretensão estatal em exigir o tributo poderá efetivar-se apenas e tão-somente quando os elementos da relação jurídica tributária (hipótese de incidência,

---

<sup>49</sup> Expressão usada pelo prof. Luiz Guilherme Marinoni - MARINONI, Luiz Guilherme. Coisa Julgada Inconstitucional: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada: a questão da relativização da coisa julgada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

base de cálculo, alíquota, etc.) estiverem descritos em Lei, material e formalmente considerada.

Assim, a segurança jurídica acaba por desembocar no princípio da confiança da lei fiscal/tributária, que se traduz, praticamente, na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei.

Percebe-se claramente que a noção do “justo” em matéria tributária encontra-se indissociavelmente ligado ao princípio da segurança jurídica, o qual confere certeza e igualdade às relações tributárias, visto que o contribuinte só poderá se submeter a uma imposição fiscal pautada nos estritos comandos legais.

O Estado ao cometer a inconstitucionalidade de glosar o crédito de ICMS decorrente de benefício fiscal inconstitucional está violando diretamente o princípio da segurança jurídica, eis que o contribuinte acredita e confia que ele possui direito àquele crédito, tendo em vista que ao realizar o creditamento está cumprindo estritamente os termos da legislação em vigência.

Dessa forma, vale trazer ao presente estudo o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4.481, por meio da qual o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a Lei nº 14.985/06, do Paraná, que concedia benefícios fiscais do ICMS, sem respaldo em convênio do CONFAZ<sup>50</sup>.

I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. **MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS.**

1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75.

2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.

3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia

---

<sup>50</sup> Brasil, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481.



da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica.

4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento. [Grifos nossos]

Na ocasião, o STF acabou por escrever mais um importante capítulo nas discussões relacionadas ao tema, na medida em que, buscando preservar a segurança jurídica, determinou, de forma inédita, a modulação dos efeitos desta decisão, convalidando a utilização do benefício paranaense até a data do julgamento, 11 de março de 2015.

Adicionalmente, é importante registrar que, ao decidir pela modulação dos efeitos da decisão, o STF levou em consideração o fato de que a lei ora julgada inconstitucional vigorou por oito anos, surtindo seus regulares efeitos e sendo largamente aplicada no âmbito do estado.

Assim, em juízo de ponderação entre a ofensa à exigência constitucional de convênio interfederado para concessão de benefícios e a segurança jurídica, boa-fé e estabilidade das relações constituídas ao amparo da legislação declarada inconstitucional, optou por modular os efeitos da decisão.

Tal decisão foi inédita, tendo em vista que o STF não tem como costume proferir decisões com a modulação de efeitos.

Sendo assim, o posicionamento adotado na ADI nº 4.481 tem especial importância, pois (i) indica que os benefícios utilizados no período em que as leis concessivas dos incentivos estavam em vigor (e, pois, gozavam de presunção de legalidade) devem ser mantidos, sob pena de ofensa à segurança jurídica; e (ii) poderá, em cada um dos casos concretos, legitimar os créditos de ICMS no destino durante o período anterior à declaração de inconstitucionalidade, uma vez que o benefício deve ser considerado válido até a data do julgamento.

Conclui-se, portanto, que o princípio da segurança jurídica é extremamente importante nos casos de guerra fiscal e, por isso, deve ser sempre considerado quando da análise da glosa de crédito do benefício fiscal dito inconstitucional.

## 6. Posição do STJ e STF

Por fim, mais não menos importante, para agregar o presente trabalho é importante trazer as posições mais atuais do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da glosa de crédito de ICMS decorrente de benefício fiscal inconstitucional.

Com relação ao STJ, quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.125.188/MT, restou decidido pela impossibilidade da cobrança nos moldes como pretendiam os Estados de destino das mercadorias e optando também pelo respeito ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS e argumentando que o contribuinte não poderia ser punido por ter seguido estritamente à lei de regência do Estado de origem.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. REDUÇÃO DO DESCONTO DA ALÍQUOTA INTERESTADUAL (ICMS/ST) PELO ESTADO DE DESTINO EM FACE DE INCENTIVO FISCAL (CRÉDITO PRESUMIDO) CONCEDIDO PELO ESTADO DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 8º, § 5º, DA LC 87/96. RETENÇÃO DAS MERCADORIAS COMO FORMA DE COERÇÃO AO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO INDEVIDO. NÃO CABIMENTO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO EVIDENCIADO.

1. Recurso especial no qual se discute o percentual a ser deduzido do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços em Regime de Substituição Tributária - ICMS/ST devido ao estado de destino (Mato Grosso), na medida em que o estado de origem (Mato Grosso do Sul) concede benefício fiscal na forma de crédito presumido de 60% do valor do imposto apurado na operação de saída.

2. Emerge dos autos que o recorrido, Estado de Mato Grosso, apreende a mercadoria da recorrente, retendo seus caminhões na fronteira, ao fundamento de que a empresa não recolhe a diferença de ICMS/ST tal como determinado no Decreto Estadual 4.540/2004, que, segundo o consignado pela sentença, permite, apenas, que a contribuinte se credite da alíquota de 2% do valor devido na operação anterior.

3. As instâncias ordinárias reconheceram a ilegitimidade do mencionado decreto para conceder parcialmente a segurança, permitindo à impetrante que ela descontasse da operação de entrada no Estado de Mato Grosso o percentual de 4,8%, ao fundamento de que, em razão de benefício fiscal concedido pelo estado de Mato Grosso do Sul, essa é a fração efetivamente recolhida na origem.

4. Dispõe o § 5º do art. 8º da LC 87/96: "O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto".

5. Para solucionar a presente controvérsia, à luz do princípio da legalidade estrita, que é norteador à interpretação das normas de direito tributário, mostra-se imprescindível diferenciar as expressões "valor do imposto devido" e "imposto efetivamente recolhido".

6. No caso concreto, impõe-se reconhecer que o imposto devido junto ao estado de origem corresponde à totalidade da alíquota de 12% (doze por cento) relativa à substituição tributária nas operações interestaduais. Isso porque o creditamento concedido pelo Estado de Mato Grosso do Sul pressupõe a existência de imposto devido; ou, por outro prisma, não é possível creditar-se de algo que não é devido.

7. A hipótese de creditamento difere substancialmente dos casos de isenção ou não-incidência, pois nessas situações não há, de fato, "imposto devido".

8. Assim, constatado que o benefício fiscal concedido pelo estado de origem não altera o cálculo do imposto devido, mas, apenas, resulta em recolhimento a menor em face da concessão de crédito presumido, deve ser descontado o percentual de 12% do ICMS/ST devido ao estado destinatário. Pensar diferente resultaria, no caso concreto, na possibilidade de o estado de destino, em prejuízo ao contribuinte, apropriar-se da totalidade do incentivo fiscal concedido pelo estado de origem, tornando-o sem efeito, situação essa que conspira contra a autonomia fiscal dos entes federados, que só pode ser regulada por norma de caráter nacional.

9. A presente impetração não busca provimento mandamental de caráter normativo, mas providência judicial que lhe assegure a não apreensão de mercadoria como forma de coerção ao pagamento de diferenças de ICMS previstas em decreto estadual cuja imperatividade, inclusive, já fora afastada pelas instâncias ordinárias.

Assim, mostra-se perfeitamente possível conceder a presente ordem no sentido de determinar que a autoridade coatora se abstenha de apreender as mercadorias da impetrante como instrumento de cobrança de diferenças de ICMS determinadas pelo Decreto estadual 4.540/2004, podendo proceder livremente à fiscalização e à autuação fiscal se encontradas outras irregularidades eventualmente praticadas pela contribuinte.

10. Recurso especial provido. [Grifos nossos]

(Recurso Especial nº 1.125.188/MT, 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 18 de maio de 2010)<sup>51</sup>

Especificamente a respeito da glosa dos créditos, frise-se que a atual e pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que o contribuinte tem direito ao crédito do valor integral do ICMS incidente em operações interestaduais, ainda que haja a concessão de benefícios fiscais no estado de origem das mercadorias. Segundo a jurisprudência daquele tribunal superior, a ADI é o único meio judicial de que deve se valer o estado lesado para obter a declaração de inconstitucionalidade da lei que concede benefício fiscal sem autorização do CONFAZ.

Além disso, ressalta-se que o Superior Tribunal de Justiça também já se posicionou nesse sentido em outras ocasiões, inclusive pela sua 1ª Seção, deixando claro que somente medidas judiciais poderão solucionar eventuais conflitos entre Estados na denominada “guerra fiscal”, conforme abaixo:

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. GUERRA FISCAL. TENSÃO CRIADA ENTRE OS

<sup>51</sup> Brasil, Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.125.188/MT, Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 18 de maio de 2010.

SISTEMAS TRIBUTÁRIOS DOS ESTADOS FEDERADOS DO BRASIL. CONFAZ. NECESSIDADE DE SOLUÇÃO PELA VIA JURISDICIONAL, COM AFASTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. RECURSO PROVIDO.

1. A impropriamente denominada guerra fiscal é um mecanismo legítimo dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro, para tornar atraentes as operações econômicas com as empresas situadas em seus territórios; a exigência de serem as Resoluções do CONFAZ aprovadas por unanimidade dá aos Estados centrais o poder de veto naquelas deliberações, assim criando a tensão entre os sistemas tributários dos Estados Federados do Brasil.

2. Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis.

3. Recurso provido.

(Recurso em Mandado de Segurança nº 38.041/MG, Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, Relator: Ministra Eliana Calmon, Relator p/ acórdão: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, publicação no Diário de Justiça no dia 04 de novembro de 2013)<sup>52</sup>

Com efeito, estes não são os únicos precedentes do Superior Tribunal de Justiça, o qual vem reiteradamente ressaltando a impossibilidade do Estado de destino das mercadorias proceder com a glosa de créditos decorrentes de benefícios fiscais provenientes de outros Estados da Federação sem se valer do meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade, conforme se extrai das ementas dos julgados abaixo:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. RESOLUÇÃO 3.166/2001 DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DE MINAS GERAIS. RESTRIÇÃO AO CREDITAMENTO DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL (ICMS) PELO ESTADO DE DESTINO EM FACE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELO ESTADO DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. DIFERENCIAÇÃO ENTRE IMPOSTO DEVIDO E RECOLHIDO.

1. Discute-se neste recurso ordinário se o estado de destino pode, com base em ato normativo por ele expedido (Resolução 3.166/2001 da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais), glosar o crédito de ICMS relativo a entrada de mercadoria vinda de outra Unidade da Federação que deixa de recolher o imposto na origem em face da concessão de benefício fiscal.

2. Não é o caso de aplicação da Súmula 266/STF, haja vista que a impetração busca, de forma preventiva, evitar novas autuações relativas à glosa de créditos de ICMS.

3. Deve ser reconhecida a legitimidade passiva do Secretário de Fazenda, pois, na espécie, a violação do direito líquido e certo vindicado pela impetrante decorre diretamente de ato de responsabilidade dessa autoridade (Resolução 3.166/2001 da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais), emitido no intuito de mitigar os efeitos de denominada "guerra fiscal", porquanto "veda a apropriação de crédito de ICMS nas entradas, decorrentes de operações interestaduais, de mercadorias cujos remetentes estejam beneficiados com incentivos concedidos em desacordo com a legislação de regência do imposto", gerando, portanto,

<sup>52</sup> Brasil, Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 38.041, Relator Ministra Eliana Calmin, publicação no Diário Oficial em 04 de novembro de 2013.

efeitos concretos imediatos em relação ao creditamento do ICMS nas operações interestaduais.

4. Reza o art. 155, § 2º, I, da Constituição que o ICMS "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". "A expressão montante cobrado, contida na segunda parte do art. 155, § 2º, I, da CF, deve ser juridicamente entendida como montante devido e, não, como montante efetivamente exigido (CARRAZZA, Roque Antonio, in ICMS, 13ª ed., Malheiros, São Paulo: 2009, pg. 358-361). Assim, nos casos em que o benefício fiscal concedido não importa isenção ou não-incidência, o contribuinte faz jus o crédito integral do ICMS devido junto ao estado de origem.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.312.486/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17/12/2012; EDcl no RMS 32.937/MT, Rel.

Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 09/03/2012; RMS 31.714/MT, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 19/09/2011; RMS 32.453/MT, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 10/06/2011; REsp 1.125.188/MT, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 28/05/2010.

5. "Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis" (RMS 38.041/MG, Rel. p/ Acórdão Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, DJe 04/11/2013).

6. Agravo regimental não provido.

(Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança nº 44.350/MG, Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Benedito Gonçalves, publicação no Diário de Justiça Eletrônico em 03 de dezembro de 2014)<sup>53</sup>

Na mesma linha, o STF se manifestou no sentido de que é necessário que a declaração de inconstitucionalidade da norma seja buscada diretamente junto ao Poder Judiciário pelo Estado interessado, bem como deveria respeitar o princípio da não cumulatividade do ICMS previsto na Constituição Federal.

Para exemplificar, vale trazer o voto da Ministra Rosa Weber no julgamento do Agravo Regimental na Ação Cautelar nº 2.611/MG<sup>54</sup>. Veja-se:

[...] Ainda que o benefício tenha sido concedido pelo Estado de Goiás sem autorização suficiente em Convênio, mostra-se bem fundada a alegação de que a glosa realizada pelo Estado de Minas Gerais não se sustenta. Isso porque a incidência da alíquota interestadual faz surgir o direito à apropriação do ICMS destacado na nota, forte na sistemática de não cumulatividade constitucionalmente assegurada pelo art. 155, § 2º, I, da Constituição e na alíquota estabelecida em Resolução do Senado, cuja atribuição decorre do art. 155, § 2º, IV. Não é dado ao Estado de destino, mediante glosa à apropriação de

<sup>53</sup>Brasil, Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança nº 44.350/MG, Relator Ministro Benedito Gonçalves, publicação no Diário Oficial em 03 de dezembro de 2014.

<sup>54</sup>Brasil, Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental na Ação Cautelar nº 2.611/MG, Relatora Ministra Rosa Weber

créditos nas operações interestaduais, negar efeitos aos créditos apropriados pelos contribuintes.

Conforme já destacado na decisão recorrida, o Estado de Minas Gerais pode arguir a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sendo certo que este Supremo Tribunal tem conhecido e julgado diversas ações envolvendo tais conflitos entre Estados, do que é exemplo a ADI 2.548, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 15.6.2007.

Mas a pura e simples glosa dos créditos apropriados é descabida, porquanto não se compensam as inconstitucionalidades, nos termos do que decidiu este tribunal quando apreciou a ADI 2.377-MC, DJ 7.11.2003, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence. [...]

3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam.[Grifos nossos]

Assim, conforme visto, o próprio STF já apresentou posicionamento no sentido de que o contribuinte faz jus à manutenção integral dos créditos do ICMS nas hipóteses de operações interestaduais provenientes de estados que concedem benefícios fiscais, em respeito à não-cumulatividade do imposto estadual e dada a inadequação dos meios utilizados unilateralmente pelos estados para questionar tais benefícios.

Entretanto, a discussão sobre o tema na Corte Suprema somente deverá ser definitivamente decidida na ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 628.075/RS, o qual já teve repercussão geral declarada

Dessa forma, no último dia 21 de outubro do corrente ano, o ministro relator Edson Fachin determinou a suspensão de todos os processos que versem sobre a (in)constitucionalidade da glosa de crédito de ICMS decorrente de benefício fiscal inconstitucional, com base no parágrafo quinto do artigo 1.035 do Código de Processo Civil<sup>55</sup>.

Assim, todas as ações que tramitam nos tribunais *a quo* deverão ser suspensas até a análise do referido Recurso Extraordinário, que deverá ocorrer em breve.

---

<sup>55</sup> Código de Processo Civil. Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecurável, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo. [...]

§ 5º Reconhecida a repercussão geral, o relator no Supremo Tribunal Federal determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional.

## Capítulo V - Conclusões finais

O presente trabalho teve como objetivo investigar a luz da legislação, da doutrina e da jurisprudência nacional, a inconstitucionalidade da glosa de crédito de ICMS decorrente de benefício fiscal inconstitucional, por não ter sido aprovado por meio de convênio unânime do CONFAZ.

Para tanto, verificamos, inicialmente, as particularidades do imposto sobre circulação de mercadoria e prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, principalmente, em relação ao princípio constitucional da não cumulatividade, posteriormente, passamos à análise do que é um benefício fiscal e como ele é concedido para, finalmente, analisarmos a inconstitucionalidade da glosa do crédito do ICMS.

Dessa forma, chegamos à conclusão de que os Estados-Membros ao se sentirem prejudicados com a concessão de um benefício fiscal sem a aprovação de convênio do CONFAZ acabam por editar leis ou decretos vedando a utilização do crédito integral destacado na nota fiscal, pelo contribuinte, que em nada usufruiu daquele benefício. Contudo, ao editarem tais leis ou decretos, acabam por gerar uma inconstitucionalidade ainda maior do que a inconstitucionalidade praticada pelo Estado-Membro que concedeu tal benefício, tendo em vista que afeta diretamente um contribuinte que não tem qualquer relação com o benefício fiscal.

Em outras palavras, o fato de a conduta de um Estado estar maculada com vício de inconstitucionalidade, não pode autorizar que o outro, com o intuito de reprimi-la, incorra também em vício de inconstitucionalidade.

Podemos, ao nosso juízo, considerar a inconstitucionalidade da glosa do crédito maior do que a inconstitucionalidade na concessão do benefício fiscal sem a aprovação unânime de convênio do CONFAZ.

É possível se chegar a tal conclusão através da análise das conseqüências geradas com a impossibilidade de aproveitamento do crédito de ICMS pelo contribuinte que

adquiriu a mercadoria, isto em razão da violação direta ao princípio da não cumulatividade, bem como ao princípio da segurança jurídica, além do fato de que o Estado não é competente para declarar a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido pelo outro Estado ao impedir o aproveitamento do crédito.

Assim, o Estado que se sentir prejudicado deve questionar a constitucionalidade do benefício fiscal através do meio adequado, ou seja, através do ajuizamento de uma ação judicial questionando a validade daquele benefício e, não, repassando o ônus fiscal ao contribuinte.

É importante perceber que a guerra fiscal no Brasil é, até agora, uma guerra sem fim, eis que os Estados-Membros tentam, a todo custo, se beneficiar com a chegada de novas empresas em seu território como fonte de arrecadação e desenvolvimento econômico e social. Assim, os Estados-Membros utilizam, equivocadamente, o ICMS como principal arma para essa guerra, isto em razão do caráter nacional e extrafiscal do imposto.

Esperamos que daqui alguns anos esse panorama político econômico de “guerra fiscal”, por meio do qual se busca sempre a maior arrecadação, direta ou indiretamente, se modifique e os Estados-Membros passem a respeitar a Lei nº 24 de 1975, concedendo benefícios fiscais somente com a aprovação de convênios do CONFAZ, de modo que nenhum Estado possa ser prejudicado.

Entretanto, enquanto tal questão não for solucionada, entendemos que o STF, em linha do quanto já praticado no julgamento da ADI nº 4.481, deve aplicar os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança aos efeitos das decisões judiciais declaratórias de inconstitucionalidade da concessão unilateral de benefícios fiscais, de modo a preservar o direito dos contribuintes por meio da aplicação de modulação e diferimento dos efeitos das decisões, conferindo a estas eficácia *ex nunc*, ao invés de seguir a regra geral da eficácia retroativa.

Isto é a partir da decisão (ou de momento futuro designado pelo Tribunal, no caso do diferimento dos efeitos) há o impedimento à continuidade de aproveitamento dos benefícios concedidos, assim como há o impedimento de novas concessões unilaterais. Todavia, ao



nãoretroagirem os efeitos da decisão sobre os efeitos das concessões declaradas irregulares, há a preservação destes efeitos, não permitindo ao Estado que cobre do contribuinte algo que ele mesmo concedeu.

O futuro da inconstitucionalidade da glosa de crédito de ICMS está nas mãos do Supremo Tribunal Federal, que, em breve, irá proferir uma decisão definitiva sobre o tema na ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 628.075, que já teve repercussão geral reconhecida.

Nesse sentido, em recente decisão, o ministro Edson Fachin, relator do referido RE, determinou a suspensão de todos os processos em trâmite que tratam da possibilidade de concessão de crédito de ICMS nos casos em que a operação tributada é proveniente de estado que concede, unilateralmente, benefício fiscal.

A suspensão de todos os processos, em âmbito nacional, até a decisão final do STF sobre a matéria foi implementada pelo relator com base no artigo 1.035, parágrafo 5º, do novo Código de Processo Civil<sup>56</sup>.

Dessa forma, a matéria em análise no presente trabalho só terá uma conclusão definitiva após o julgamento do aludido Recurso Extraordinário pelo Supremo Tribunal Federal, o que deve ocorrer no próximo ano.

---

<sup>56</sup> Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecurável, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 5º Reconhecida a repercussão geral, o relator no Supremo Tribunal Federal determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **IPTU: progressividade**. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, 1990.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia X centralização. In: CONTI, José Maurício. (Org.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Granda da Silva. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Ver. E atual. Riode Janeiro: Forense, 2012.

CONTI, José Maurício. (org.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004.

GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 35. ed.. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **ICMS. Regime especial de tributação. Natureza jurídica**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 115, p. 128-132, 2005.

MARTINS, Ives Granda da Silva. O ICMS e a Guerra Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre a glosa de créditos**. 1ª Ed. São Paulo: Editora MP, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2006.

MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 1ª Ed. São Paulo; Noeses 2010.

OLIVEIRA, José Jayme de Mâcedo, **Tributos Estaduais**, Ed. LumenJuris. Rio de Janeiro. 1999.

SILVA Rogério Pires da, "**Guerra Fiscal e Represálias dos Estados contra os Contribuintes**", Repertório IOB de Jurisprudência nº 6/00, caderno 1, 2ª quinzena de março de 2000.

TRAMONTIN, Odair. **Incentivos Públicos a Empresas Privadas e guerra fiscal**. Curitiba: 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2002.