

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

**A CONSTITUCIONALIDADE DA MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS
RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES INTERNAS ANTERIORES À OPERAÇÃO
INTERESTADUAL COM COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO
IMUNES AO IMPOSTO NO ESTADO DE ORIGEM**

MARIA CLARA SOUSA MENESES NAKAMURA

RIO DE JANEIRO

2024

MARIA CLARA SOUSA MENESES NAKAMURA

**A CONSTITUCIONALIDADE DA MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS
RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES INTERNAS ANTERIORES À OPERAÇÃO
INTERESTADUAL COM COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO
IMUNES AO IMPOSTO NO ESTADO DE ORIGEM**

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 orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

Rio de Janeiro

2024

CIP - Catalogação na Publicação

S332c Sousa Meneses Nakamura, Maria Clara
A constitucionalidade da manutenção dos créditos de ICMS relativos às operações internas anteriores à operação interestadual com combustíveis derivados de petróleo imunes ao imposto no Estado de origem. / Maria Clara Sousa Meneses Nakamura. -- Rio de Janeiro, 2024.
65 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2024.

1. Direito Tributário. 2. Direito Financeiro. 3. Direito Constitucional. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

MARIA CLARA SOUSA MENESES NAKAMURA

**A CONSTITUCIONALIDADE DA MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS
RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES INTERNAS ANTERIORES À OPERAÇÃO
INTERESTADUAL COM COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO
IMUNES AO IMPOSTO NO ESTADO DE ORIGEM**

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 Dr. Eduardo Maneira**.

Data da aprovação: __/__/____.

Banca examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2024

Aos meus pais, pelo amor incondicional e pelo apoio em cada etapa desta jornada acadêmica; aos meus professores, cujos ensinamentos e orientações foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho; e aos amigos que, com sua amizade e incentivo, tornaram este caminho mais leve e gratificante.

AGRADECIMENTOS

Aos meus amados pais, Livia, Paulo e Toshio, cujos abraços foram porto seguro, cujo apoio foi sempre cego e incondicional e cujas palavras foram alento nas tempestades desta caminhada; e aos meus avós, presentes e falecidos, mas que com suas histórias e memórias teceram a tapeçaria da minha existência.

Ao meu querido namorado Rodrigo, cujo amor, citando Shakespeare, "é um marco eterno, que não se altera com o tempo". Sua presença e os seus conselhos jurídicos (ou não) trouxeram luz aos meus dias, tornando cada desafio mais leve e cada conquista mais significativa.

Ao professor orientador, Dr. Eduardo Maneira, que guiou toda a minha trajetória no Direito Tributário, sempre com sabedoria e paciência; e aos seus assistentes, Luciana Silveira e Matheus Cruz, que igualmente proporcionaram o apoio necessário à conclusão desta monografia.

Aos queridos amigos Mario e Maria Fernanda, cúmplices de risos e confidências, que tornaram os dias mais leves e as vitórias mais significativas. Sem vocês, os dias na Faculdade teriam sido impossíveis. Muito obrigada.

A todo o corpo docente da UFRJ, mestres que semearam em mim o conhecimento e a paixão pelo aprender, deixando marcas indeléveis em minha jornada acadêmica.

E a todos os profissionais do Direito, que com dedicação e integridade buscam construir um mundo mais justo para todos, inspirando-me a seguir pelo caminho da justiça e da equidade.

RESUMO

Na presente monografia, explora-se a viabilidade da manutenção dos créditos de ICMS provenientes de operações internas que antecedem transações interestaduais envolvendo combustíveis derivados de petróleo, beneficiados pela imunidade tributária no estado de origem. O método empregado abrange uma análise aprofundada da legislação vigente, jurisprudência pertinente e posicionamentos doutrinários. O estudo conclui que a manutenção dos créditos de ICMS nas operações internas anteriores à transação interestadual com combustíveis derivados de petróleo imune ao imposto devido ao estado de origem não é automática, porém reputa-se constitucional. Assim, a interpretação da legislação tributária e o entendimento jurisprudencial desempenham papel fundamental na determinação da possibilidade e extensão dessa manutenção.

Palavras-chave: ICMS, imunidade tributária, operações interestaduais, combustíveis derivados de petróleo, créditos fiscais.

ABSTRACT

In this thesis, we explore the feasibility of maintaining ICMS credits from domestic operations preceding interstate transactions involving petroleum-derived fuels, benefiting from tax immunity in the state of origin. The employed methodology encompasses a thorough analysis of current legislation, relevant case law, and doctrinal positions. The study concludes that the retention of ICMS credits from internal operations preceding interstate transactions with petroleum-derived fuels immune to tax in the state of origin is not automatic but is deemed constitutional. Thus, the interpretation of tax legislation and jurisprudential understanding plays a crucial role in determining the possibility and extent of this maintenance.

Keywords: ICMS, tax immunity, interstate transactions, petroleum-derived fuels, tax credits.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	10
2. O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	11
2.1. ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO IMPOSTO.....	11
2.2. ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO ICMS E PRINCÍPIOS APLICÁVEIS.....	13
3. O REGIME DE CRÉDITOS DE ICMS.....	20
3.1. O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.....	21
3.2. HIPÓTESES DE MANUTENÇÃO E ESTORNO DE CRÉDITOS DE ICMS.....	24
3.3. O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO ICMS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS.....	28
3.4. O CRÉDITO DE ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO.....	36
4. A CONSTITUCIONALIDADE DA MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS NAS OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO.....	39
4.1. A MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS NAS AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS.....	39
4.2. A AUSÊNCIA DE ARRECADAÇÃO NO ESTADO DE ORIGEM.....	42
4.3. A EXIGÊNCIA DE RECOLHIMENTO NO ESTADO DE DESTINO: FUNDAMENTOS JURÍDICOS.....	43
4.4. JURISPRUDÊNCIA RELEVANTE ACERCA DO TEMA.....	47
4.5. ARGUMENTOS FAVORÁVEIS E CONTRÁRIOS À CONSTITUCIONALIDADE.....	51
5. O IMPACTO ECONÔMICO E TRIBUTÁRIO DA MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS.....	57
5.1. CONSEQUÊNCIAS ECONÔMICAS PARA OS ESTADOS DE ORIGEM E DESTINO.....	57
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	60
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS, LEGISLATIVAS E JURISPRUDENCIAIS.....	62

1. INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem como objetivo central analisar a constitucionalidade da manutenção dos créditos de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) nas aquisições de combustíveis derivados de petróleo, que posteriormente são objeto de operações interestaduais. A questão ganha relevo porque, em tais operações, não há incidência de ICMS no estado de origem, em virtude da imunidade tributária prevista no art. 155, §2º, X, "b" da Constituição Federal, sendo o imposto exigido apenas no estado de destino da mercadoria.

A problemática surge da tensão entre o princípio da não cumulatividade, que assegura o direito ao crédito de ICMS nas etapas anteriores de circulação de mercadorias, e a imunidade tributária aplicável ao petróleo e seus derivados quando destinados a outros estados. Essa configuração levanta dúvidas sobre a manutenção dos créditos acumulados nas operações internas anteriores à transação interestadual, principalmente considerando a impossibilidade de arrecadação no estado de origem e a responsabilidade tributária deslocada para o estado de destino.

Nesse contexto, em 14/08/2023, o STF reconheceu a matéria como constitucional e de repercussão geral durante o julgamento do RE no 1.362.742/MG. Avaliou-se a existência do Tema de Repercussão Geral 1.258/STF, que aborda a "possibilidade de manutenção dos créditos de ICMS relativos às operações internas anteriores à operação interestadual com combustíveis derivados de petróleo imune ao imposto devido ao estado de origem."

Em síntese, a Corte entendeu que a natureza constitucional e a relevância da matéria estão evidenciadas, uma vez que a temática afeta as atividades de um setor crucial da economia nacional.

Esse entendimento é corroborado pelo intenso debate ocorrido no julgamento da ADI 4.171/DF, que questionava, entre outros pontos, a invalidade das normas do Convênio ICMS 110/07. Essas normas impunham às distribuidoras o estorno, mediante

recolhimento, do crédito de ICMS relativo ao AEAC, argumentando que as distribuidoras, na realidade, não poderiam realizar tal creditamento devido à imunidade ao ICMS da operação interestadual de saída de gasolina C (art. 155, §2º, inciso X, alínea b, da Constituição Federal), o que exigiria a anulação dos créditos anteriores.

Neste contexto, a pesquisa se propõe a examinar três aspectos principais: *a)* o recolhimento de ICMS no estado de destino das mercadorias e as implicações dessa regra para o regime de créditos; *b)* a possibilidade de aplicação do art. 155, §2º, II, "b" da Constituição em relação aos créditos originados nas operações internas; e *c)* os potenciais conflitos entre a regra do estorno de créditos e os princípios constitucionais da não cumulatividade e da neutralidade tributária, que buscam evitar distorções no sistema tributário e no mercado.

Dessa forma, o presente trabalho busca não apenas contribuir para o entendimento da constitucionalidade dessas operações, mas também discutir os impactos práticos e econômicos que a manutenção ou o estorno de créditos pode gerar, tanto para os estados envolvidos quanto para a economia nacional como um todo.

2. O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

2.1. ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO IMPOSTO

O Código Tributário Nacional de 1934 instituiu o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) que era, contudo, cumulativo, isto é, incidia de forma acumulada em cada etapa da cadeia produtiva, gerando distorções econômicas e elevando o custo final dos produtos e serviços artificialmente, haja vista a inexistência de compensação nas etapas seguintes de circulação mercantil.

Com o crescente processo de industrialização nacional, a estrutura do IVC passou a ser criticada por especialistas e operadores do direito, que consideravam o imposto inadequado para acompanhar a complexidade das operações comerciais. Ademais, a cumulatividade do IVC dificultava a competitividade das mercadorias nacionais,

especialmente nos mercados internacionais, já que o custo embutido dos tributos aumentava os preços de exportação.

Isto posto, sob o advento da Emenda Constitucional 18/1965, foi criado o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), precursor direto do ICMS e da sistemática da não cumulatividade, entendida até hoje como o processo em que, em cada etapa da circulação de mercadorias, o imposto pago deve ser compensado com o imposto cobrado na etapa anterior.

O ICM representou um avanço significativo no sistema tributário brasileiro, refletindo uma modernização na forma de tributar o consumo de bens e mercadorias. Esse tributo foi atribuído aos Estados, o que deu maior autonomia fiscal aos entes federados e consolidou o federalismo fiscal no Brasil. A não cumulatividade foi um princípio fundamental que garantiu maior justiça fiscal, evitando a "tributação em cascata", uma das principais críticas ao antigo IVC.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o ICM foi ampliado para albergar “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, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) **o 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. Dizemos *diferentes*, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.” (CARRAZA, Roque Antônio. ICMS, 2014, p. 41, grifo do autor).

Assim, a CF/1988 reforçou o princípio da não cumulatividade e consolidou de vez a regra de repartição do imposto entre os Estados de origem e destino, especialmente em operações interestaduais.

Outro marco de imensurável significância na história do tributo foi a edição da Lei Complementar 87/1996, conhecida como “Lei Kandir”. Essa lei regulamentou a

aplicação do ICMS, introduzindo uma série de inovações, como a desoneração das exportações de produtos primários e semindustrializados. Além disso, a Lei Kandir teve o objetivo de aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no exterior, ao isentar de ICMS as operações de exportação.

De modo mais notável, todavia, a Lei Kandir trouxe como contribuição principal a maior clareza sobre o regime de créditos do ICMS, permitindo que os contribuintes aproveitassem os créditos acumulados em operações internas e interestaduais. Tal regulamentação foi essencial para garantir a eficácia do princípio da não cumulatividade, um dos pilares do ICMS.

Desde sua criação, portanto, o ICMS se consolidou como principal fonte de receita dos Estados e, certamente por isso, o tributo que suscita mais controvérsias. Salienta Antônio Roque Carrazza, inclusive, que “melhor explicitando, indiscutivelmente, as quantias em jogo, na tributação por meio deste ICMS, são muito mais expressivas do que as que giram em torno da tributação por meio de imposto sobre a renda, de imposto sobre produtos industrializados, de contribuições sociais, e assim avante.” (CARRAZA, Roque Antônio. ICMS, 2014, p. 42).

Dessa maneira, o ICMS, ao longo de sua trajetória, evoluiu de um tributo focado exclusivamente em mercadorias (ICM) para um imposto abrangente, que também incide sobre serviços essenciais. Sua criação, motivada pela necessidade de substituir o inadequado IVC, e seu desenvolvimento ao longo das décadas, são exemplos da constante adaptação do sistema tributário brasileiro às demandas econômicas e sociais do país. As discussões sobre sua reforma, bem como sua aplicação no contexto atual, mostram que o ICMS continua sendo um dos tributos mais relevantes e dinâmicos do Brasil, com impacto direto sobre a economia e a distribuição de receitas entre os Estados.

2.2. ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO ICMS E PRINCÍPIOS APLICÁVEIS

Por óbvio, o ICMS possui diversas características constitucionais que determinam a sua natureza, alcance e aplicação no sistema tributário brasileiro. Como tributo de competência estadual, ele está profundamente relacionado ao federalismo fiscal e, sob a

ótica da tributação de operações com combustíveis líquidos e gasosos, especialmente os derivados de petróleo, este desempenha papel central.

A sistemática de tributação de combustíveis, contudo, é particular e segue uma lógica diferenciada devido à sua relevância econômica e à sua distribuição geográfica. Isto, pois estes, itens de primeira necessidade e insumos essenciais para quase todas as atividades econômicas, são objeto de tratamento especial no ordenamento jurídico-constitucional brasileiro. O que ocorre, destarte, é a aplicação dos princípios que regem o ICMS de maneira diferenciada, é o que abordaremos em seguida.

Por enquanto, faz-se necessário, entretanto, a abordagem dos principais aspectos constitucionais em geral do imposto, destacando as suas bases jurídicas, princípios aplicáveis e regras de competência. É o que se passa a fazer.

O ICMS é tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme previsto no art. 155, inciso II da Constituição Federal. Isso significa que cabe a esses entes federativos a responsabilidade pela instituição, regulamentação e arrecadação do imposto. No entanto, a competência dos Estados para legislar sobre o ICMS é limitada pela própria Carta Magna e pela legislação complementar, especialmente pela supramencionada LC 87/1996 (Lei Kandir).

Assim, embora cada Estado tenha a autonomia para instituir o ICMS em seu território, essa autonomia é limitada por um conjunto de regras gerais que visam garantir a uniformidade na aplicação do imposto em todo o território nacional, evitando desequilíbrios fiscais e distorções na competitividade entre Estados, bem como barreiras ao comércio interestadual.

A LC 87/1996, então, entra como verdadeira árbitra normativa no que tange ao conflito entre as legislações estaduais do imposto ao estabelecer regras sobre a não cumulatividade, créditos tributários, hipóteses de incidência, base de cálculo, alíquotas, substituição tributária, entre outros pontos.

Cabe, por conseguinte, explicitar alguns mecanismos não-principiológicos desenvolvidos pela legislação constitucional e complementar a fim de distensionar as

chamadas “**guerras fiscais**”¹, alcunha dada a quando um Estado concede incentivos fiscais ou benefícios tributários, como a redução ou isenção de ICMS, para atrair investimentos.

Primeiramente, cabe-se abordar as **imunidades tributárias**. A Constituição Federal estabelece diversas hipóteses de imunidade ao ICMS, em seu art. 155, §2º, X, isto é, conjunturas de não incidência constitucionalmente qualificadas, independentemente da legislação complementar ou estadual, dentre as quais encontra-se a imunidade sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica (art. 155, §2º, X, “b”).

Sobre tal imunidade, o entendimento consolidado é de que esta possui justificativa ambivalente. Por um lado, tem-se à circunstância de que o combustível é insumo que tem repercussão imediata nos custos comerciais e industriais, que se transferem com rapidez à sociedade. Pelo outro, há a questão da receita tributária dos Estados mais pobres da Federação, que seriam meros receptores do petróleo e seus derivados e da energia elétrica, gerando abismal disparidade de arrecadação.

Neste sentido, surgiu a discussão acerca da possibilidade de não incidência de ICMS restrita apenas ao Estado de origem do combustível. Isto, pois, no caso específico de operações interestaduais, a ambivalência *supra* que levou o legislador a tornar os combustíveis produtos cobertos pela imunidade tributária acabou por gerar contradição sistêmica no regime arrecadatório.

Explica-se. A relevância dos combustíveis como insumos de grave impacto na cadeia econômica, nesse cenário, serviu de argumento principal para que as empresas

¹ “A chamada guerra fiscal consubstancia-se na redução de alíquotas, concessão de créditos presumidos ou outros benefícios por um Estado com vista a atrair os investimentos para o seu território, em detrimento dos demais Estados. No âmbito das operações interestaduais, ocorre quando há pagamentos na origem e no destino, com apuração e compensação de créditos. Os Estados prejudicados, por sua vez, acabam adotando medidas para anular os efeitos dos benefícios concedidos irregularmente, e.g., glosando créditos. O §2º, XII, alínea “g”, é o principal dispositivo constitucional que procura evitar a guerra fiscal, exigindo convênio que estabeleça as práticas legítimas.” (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência, 2017, p. 387).

pleiteantes entendessem pela necessidade de extensão integral da não incidência tributária em todas as etapas de comercialização, inclusive em operações interestaduais. Todavia, os Fiscos Estaduais levantaram o entendimento de que o constituinte garantiu a imunidade tributária sobre combustíveis não com o fim de desonerar a cadeia produtiva, mas de garantir a arrecadação nos Estados de destino de operações interestaduais, ao qual caberiam, portanto, a totalidade do ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo.

Esta última interpretação foi a vencedora, quando do julgamento do RE 198.088/SP pelo Plenário do STF, sob a justificativa de que:

“o art. 155, §2º, X, alínea “b” da CF/1988 estabelece que o ICMS não incide sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados. O STF, em RE 198.088-5/SP, entendeu... que **o dispositivo constitucional representa uma não incidência no Estado de origem, que não alcança o Estado de destino, onde são tributadas todas as operações.** Ademais, a norma estabelece que o princípio do puro destino e os *royalties* pagos aos Estados produtores foram a forma encontrada pelo Constituinte de 88 de compensar a não incidência na origem. A não incidência não se confunde com imunidade... a não incidência do ICMS no Estado de origem acarreta o estorno de crédito do imposto porventura, no momento da operação interestadual, o que não ocorre na hipótese de imunidade. Os dispositivos da LC 87/1996 que tratam da matéria (art. 2º, §1º, III, art. 3º, III e art. 12, XII) estão em sintonia com a jurisprudência do STF.” (ÁVILA, Márcio. O ICMS nas operações interestaduais com petróleo e derivados. *RFDT* 27/85, maio-jun. 2007)

Deste entendimento, surgiram inúmeros desdobramentos acerca do funcionamento da tributação de combustíveis, dentre elas, a que será abordada futuramente neste trabalho, qual seja, a constitucionalidade ou não da manutenção de créditos de ICMS relativos às operações internas anteriores à operação interestadual com combustíveis imunes ao imposto no Estado de origem.

Apesar da abundância de controvérsias acerca do funcionamento prático da imunidade de ICMS sobre combustíveis, fato é que, assim como as demais imunidades explicitadas no art. 155, §2º, X da CF/1988, tal disposição se afigura como limitação ao poder de tributar dos Estados, refletindo diretrizes constitucionais mais amplas, como a proteção à soberania fiscal dos entes federativos e a promoção do desenvolvimento econômico.

Outro mecanismo prático para o desincentivo às “guerras fiscais”, especialmente no que tange à tributação de combustíveis, é o disposto no art. 155, §2º, IV – a **delegação de competência ao Senado Federal** no que tange à fixação de alíquotas interestaduais do ICMS. O objetivo de tal dispositivo é, em suma, evitar que os Estados adotem alíquotas diferenciadas para operações interestaduais, o que gera distorções no comércio entre as unidades federativas e incentiva a redução artificial de alíquotas de ICMS a fim de atrair recursos e diminuir a competitividade entre os Estados da Federação.

A padronização das alíquotas, em tese, garantiria um tratamento tributário equânime em todas as operações que envolvam a circulação de mercadorias ou serviços entre Estados, o que, por sua vez, contribui para a harmonização fiscal e para a manutenção do equilíbrio entre as diferentes regiões do país, evitando a criação de barreiras fiscais.

Outra fundamental regra é a **vedação à concessão de benefícios fiscais de ICMS sem a autorização unânime do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)**, conforme previsto no art. 155, §2º, XII, alínea “g” da CF/1988.

Essa regra impede que um Estado conceda unilateralmente isenções, reduções de base de cálculo ou outros incentivos fiscais para atrair investimentos, prática comum nas “guerras fiscais”. A concessão de benefícios sem a aprovação do CONFAZ mostra-se, assim, inconstitucional, por gerar concorrência desleal e afetar a arrecadação das demais unidades federativas.

Os convênios são, então, invenção brasileira que resulta do princípio da não cumulatividade do ICMS e da necessidade, em uma Federação, de se evitarem as regras díspares, unilateralmente adotadas (concessivas de benefícios, incentivos, isenções, dentre outros), prejudiciais aos interesses coletivos, falseadores da livre concorrência, da competitividade comercial e, sobretudo, desagregadoras da harmonia político-econômica nacional.

A necessidade de autorização do CONFAZ para a concessão de incentivos fiscais é uma das principais medidas adotadas para impedir que os Estados comprometam a uniformidade do ICMS e causem distorções econômicas no mercado interno.

Além dos mecanismos explicitados acima, os princípios tributários possuem funcionalidade prática similar às regras de competência legislativa, sob a perspectiva de dirimir os conflitos normativos insurgentes nas normas estaduais reguladoras do ICMS, conforme se passará a demonstrar.

A seguir, afigura-se válida a tentativa de explicitar os princípios tributários e constitucionalmente postos que regem a tributação do ICMS, com enfoque na tributação de combustíveis e seus derivados. Contudo, importante salientar que a abordagem acerca do princípio da não cumulatividade far-se-á no tópico seguinte, sob o entendimento de que o regime de créditos de ICMS é por ele norteado, o que facilitará o entendimento do leitor acerca da complexa sistemática vigente em território nacional.

Passa-se, desse modo, a discorrer acerca da seletividade e do destino e repartição de receitas, respectivamente.

O art. 155, §2º, III da CF/1988 preconiza a possibilidade² de que o ICMS seja seletivo, ou seja, que as suas alíquotas sejam diferenciadas em função da essencialidade das mercadorias e serviços. Entretanto, adotado o **princípio da seletividade** quando da diferenciação de alíquotas, único critério desta será somente o da essencialidade das mercadorias ou dos serviços sobre os quais o imposto incide.

Neste sentido, a seletividade somente poderá ser adotada pelos Estados como instrumento para a observância da capacidade contributiva, com o fim extrafiscal de utilização do imposto como instrumento de ordenação político-social, tanto favorecendo a realização de operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade, como dificultando a prática de outras, que não se mostrem capazes de ir ao encontro do interesse público.

² Relativamente ao ICMS, a Constituição autoriza a seletividade. Já para o IPI, é imperativa, determinando que seja seletivo em função da essencialidade do produto, conforme se vê do art. 153, §3º, I da CF/1988.

Para mais, sob a perspectiva constitucional, entende-se que o legislador estadual não é livre para identificar ou conceituar o que seria ou não essencial. O sentido jurídico da essencialidade é:

“o de promoção da liberdade, da segurança, do bem-estar, do desenvolvimento, da igualdade e da justiça – ou seja, das finalidades constitucionalmente prescritas. São as mercadorias e serviços destinados à proteção e à manutenção da dignidade humana, à erradicação da pobreza e da marginalização, à educação, à saúde, à alimentação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à proteção à maternidade e à infância, à assistência aos desamparados e à defesa do meio ambiente.” (CANAZARO, Fábio. Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo, 2015, p. 154)

Tem-se, assim, que a seletividade visa garantir que a tributação seja proporcional à capacidade contributiva dos consumidores e que não onere excessivamente bens de primeira necessidade, sob a mera justificativa arrecadatória despótica. Esse aspecto reforça, por si mesmo, o caráter social do ICMS, alinhando-o com o princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, II da Constituição Federal, que exige que a tributação seja realizada de forma justa e equitativa.

Um dos aspectos constitucionais mais relevantes do ICMS diz respeito à **repartição das receitas** nas operações interestaduais. A Constituição Federal estabelece que, nas operações que envolvem a circulação de mercadorias entre Estados, o ICMS deve seguir o **princípio do destino**, isto é, o imposto deve ser recolhido no Estado de destino da mercadoria ou serviço.

Tal princípio, consagrado no art. 155, §2º, VII, alínea “b”, determina *ipsis literis* que as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, o imposto pertencerá ao Estado de destino. Essa regra visa distribuir de maneira o mais equitativa possível as receitas de ICMS entre os Estados, especialmente em operações interestaduais em que o consumo ocorre em um Estado diferente daquele em que a mercadoria foi produzida.

Aliado à imunidade tributária dos combustíveis, o princípio do destino evita a concentração da arrecadação de ICMS nos Estados produtores de petróleo, buscando equilibrar a distribuição da receita tributária entre os Estados consumidores, conforme entendimento do STF supramencionado em sede de RE 198.088/SP. Assim, a imunidade

consagrada pelo art. 155, §2º, X, alínea “b” passou a ser aplicada apenas com relação aos Estados de origem, preservando a arrecadação da porção total de ICMS, alíquota interestadual e diferencial interno do destino, ao Estado receptor de petróleo e seus derivados.

Em outras palavras, a EC 87/2015 reformulou o art. 155, §2º, VII, alínea “b” para que, no caso de operações interestaduais, quando destinada a mercadoria ao consumidor final, contribuinte ou não de ICMS, aplica-se a alíquota interestadual, definida por Resolução do Senado Federal, nos termos do art. 155, §2º, IV da Constituição Federal. Mas, ao Estado do destinatário, caberá a diferença de alíquota entre a interestadual (menor) e a sua alíquota interna (maior), ressalvados os casos do art. 155, §2º, X, alínea “b” da CF/1988. O recolhimento dessa diferença, desse modo, fica sob responsabilidade do destinatário, quando este for contribuinte do imposto, e sob a responsabilidade do remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto, nos termos do inciso VIII, também dado com a redação da EC 87/2015.

Desta forma, a regra de repartição do ICMS interestadual é particularmente importante para preservar o equilíbrio econômico entre os Estados. Isto, pois, haja vista sua esquematização após o advento da EC 87/2015, esta garante que o imposto seja apropriado pelo Estado onde a mercadoria ou o serviço é efetivamente consumido, em vez de ser totalmente retido pelo Estado de origem da mercadoria, como acontecia sob a vigência do Protocolo ICMS 21, que orientava que cabia exclusivamente ao Estado de origem a totalidade do ICMS nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final.

3. O REGIME DE CRÉDITOS DE ICMS

O regime de créditos no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é uma característica essencial do imposto, estruturada pelo princípio da não cumulatividade. Esse regime, por conseguinte, visa garantir que o ICMS seja recolhido de forma isonômica, sem incidência repetida sobre as mesmas operações ao longo da cadeia de circulação produtiva.

Passa-se, então, a detalhar os aspectos centrais do regime de crédito do ICMS, com a abordagem do seu conceito, fundamentos, hipóteses de manutenção e estorno, além do tratamento específico para combustíveis derivado de petróleo, com enfoque nas operações interestaduais.

3.1. O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Conforme anteriormente mencionado, o **princípio da não cumulatividade** é um dos pilares fundamentais do ICMS, e está previsto na CF/1988, especificamente no artigo 155, §2º, inciso I, ao estabelecer que o referido imposto deve ser calculado de forma que o valor pago nas etapas anteriores da cadeia de produção e circulação de mercadorias ou serviços seja deduzido do montante devido nas etapas subsequentes.

Desse modo, o princípio da não cumulatividade assegura que o ICMS não incida repetidamente sobre o mesmo bem ou serviço à medida que ele passa por diferentes fases de produção e comercialização. Em outras palavras, ele impede a chamada "tributação em cascata", que ocorreria se o imposto fosse cobrado integralmente em cada fase da cadeia produtiva. Ao permitir que o valor do ICMS recolhido nas fases anteriores seja utilizado como crédito nas fases subsequentes, o princípio da não cumulatividade garante que o imposto seja efetivamente cobrado apenas sobre o valor agregado em cada etapa.

Na prática, a aplicação do princípio funciona da seguinte forma: uma empresa que compra insumos ou mercadorias para revenda paga ICMS sobre essas aquisições. Quando essa mesma empresa vende seus produtos ou presta serviços, ela recolhe ICMS sobre o valor total da venda, mas pode deduzir o valor do imposto que pagou ao adquirir os insumos. Assim, a diferença entre o ICMS recolhido na venda e o ICMS pago na aquisição é o valor que efetivamente será repassado ao fisco.

Já o fundamento desse princípio está diretamente ligado à justiça fiscal e à eficiência econômica. Ao permitir que o ICMS incida apenas sobre o valor agregado nas diversas etapas da cadeia produtiva, o princípio da não cumulatividade evita que o tributo se torne um elemento de distorção de preços. Caso o imposto fosse cobrado cumulativamente, ele acabaria por encarecer significativamente os produtos finais,

distorcendo a competitividade e onerando o consumidor final, como ocorria com o seu antecessor, o IVC.

Além disso, o princípio da não cumulatividade visa promover a **neutralidade tributária**, conceito fundamental no direito tributário que preconiza que os tributos devem interferir o mínimo possível nas decisões econômicas. Ao não incidir cumulativamente, o ICMS evita influenciar a estrutura de preços dos produtos e serviços, mantendo a competitividade entre os diferentes setores econômicos. Neste sentido,

“A Constituição de 1988, como se percebe pela singela leitura dos arts. 153, §3º e 155, §2º, I, não autoriza que o ICMS onere o contribuinte de *iure*. Ao contrário, por meio do princípio da não cumulatividade, garante-se que o contribuinte nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores. A Lei Fundamental somente se concilia com um só entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo direito de crédito, correspondente ao imposto suportado em suas aquisições, então a ordem jurídica supõe que sofra a repercussão jurídica do tributo. [...] Assim, o princípio da não cumulatividade deve conferir, ao ICMS, neutralidade, não podendo tais tributos ferir as leis da livre concorrência e da competitividade, que norteiam os mercados. [...] A seletividade, que autoriza o legislador a distinguir em razão da essencialidade dos produtos, diz respeito exatamente ao consumidor, que deve suportar o encargo tributário. Foi exatamente com esses princípios que adotamos tributos plurifásicos e não cumulativos.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Abreu Machado. Bens do ativo fixo – direito de crédito em tema de ICMS. *RDDT* 116/129, maio 2005)

Torna-se, portanto, imperativa a não cumulatividade para o contribuinte, que é o que se depreende justamente da necessidade de creditamento como dever para a ordem jurídica objetiva, tanto que não lhe é possível renunciar ao lançamento do crédito do imposto, ainda quando isto fosse conveniente. Nem a lei poderia, para tanto, autorizar tal faculdade, sob pena de inconstitucionalidade³.

Reforça-se o já explanado anteriormente e que, em síntese, se delineia como controvérsia a ser dirimida pelo STF em Tema de Repercussão Geral 1.258.

O regime de créditos de ICMS sobre combustíveis derivados de petróleo nas operações interestaduais é tema complexo, haja vista a imunidade constitucional que

3 Nesse sentido, ver RE 111.757/SP, excerto do voto do Min. Célio Borja, *RTJ* 126/715-721.

impede a incidência do imposto no Estado de origem. Daí, surge a questão do tratamento a ser dado aos créditos de ICMS acumulados nas etapas anteriores, quando o imposto foi efetivamente pago nas aquisições internas (dentro de um mesmo Estado) e a mercadoria, posteriormente, é destinada a outra unidade federativa, onde a operação é imune.

A dúvida central é, assim, se os contribuintes estariam autorizados a manter os créditos de ICMS obtidos nas operações anteriores à transação interestadual ou se esses créditos devem ser estornados.

A combinação entre o princípio da não cumulatividade e a imunidade nas operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, por conseguinte, tem importantes impactos econômicos e fiscais. Por um lado, a imunidade garante que os Estados consumidores tenham a oportunidade de recolher o ICMS sobre o consumo de combustíveis, o que é particularmente importante para o equilíbrio federativo. Por outro lado, a preservação dos créditos de ICMS acumulados nas etapas anteriores assegura que as empresas não sofram perdas financeiras desnecessárias em razão da imunidade, respeitando o princípio da neutralidade tributária.

No entanto, o regime de imunidade também levanta desafios para a repartição de receitas entre os Estados, especialmente em um contexto de disparidades econômicas entre as regiões produtoras e consumidoras de petróleo e seus derivados. Isso faz com que as discussões sobre a reforma do ICMS e sobre a alocação de receitas fiscais continuem sendo um tema central no federalismo fiscal brasileiro.

Mesmo com tamanha controvérsia a ser enfrentada, contudo, fato é que o princípio da não cumulatividade do ICMS é um dos pilares da tributação justa e eficiente, assegurando que o imposto incida apenas sobre o valor agregado em cada fase da produção e comercialização de bens e serviços. No caso dos combustíveis derivados de petróleo, o tratamento específico concedido pela imunidade constitucional nas operações interestaduais reflete a preocupação em distribuir equitativamente a arrecadação do ICMS entre os Estados de origem e de destino. Ao mesmo tempo, a preservação dos créditos de ICMS nas etapas anteriores, mesmo em operações imunes,

garante que o princípio da não cumulatividade seja respeitado, promovendo a neutralidade econômica e evitando prejuízos injustos aos contribuintes.

3.2. HIPÓTESES DE MANUTENÇÃO E ESTORNO DE CRÉDITOS DE ICMS

A imunidade tributária, nos termos preconizados pela CF/1988, cria cenário particular em que a incidência de ICMS, nos casos de operações interestaduais de combustíveis derivados de petróleo, não ocorre no Estado de origem (produtor), mas apenas no Estado de destino (consumidor), levando a um debate sobre o mantimento ou estorno dos créditos do imposto pago nas fases anteriores à operação interestadual.

Todavia, importante serem tecidas algumas explicações e considerações acerca do sistema de créditos de ICMS, desenhado pela Carta Magna e Legislações Complementares, e das hipóteses de manutenção e estorno aplicáveis a essas operações.

Conforme anteriormente mencionado, o princípio da não cumulatividade estabelece que o ICMS deve incidir apenas sobre o valor agregado nas operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços. Assim, as empresas têm direito a compensar o imposto recolhido nas fases anteriores da cadeia produtiva, por meio de um sistema de créditos e débitos de ICMS.

Em termos mais claros, a cada compra de insumos, matérias-primas ou mercadorias, o ICMS é recolhido pelo fornecedor e, em última instância, repassado ao Estado. Em seguida, o valor do ICMS pago na compra de insumos é registrado pela empresa como um crédito, que deverá ser utilizado para compensar o ICMS devido nas próximas etapas de comercialização ou produção. Já quando a empresa vende seus produtos ou presta serviços, ela recolhe ICMS sobre o valor total da venda. O imposto é calculado com base na alíquota interna ou interestadual, dependendo do destino do produto ou serviço. Assim, no momento do pagamento do ICMS sobre a venda dos produtos ou serviços, a empresa deduz o valor do ICMS que já foi pago nas aquisições anteriores (compra de insumos, matérias-primas, ou mercadorias) – o crédito de ICMS. O valor final que será recolhido ao Estado é, nesses termos, a diferença entre o ICMS devido na venda e o crédito acumulado com as aquisições anteriores, que será repassado ao Fisco Estadual.

Ilustra-se. Uma empresa X compra insumos de fornecedor por R\$ 10.000,00, com ICMS à 18%. O ICMS pago será, então de R\$ 1.800,00 – valor registrado como crédito. Já na venda, a empresa X utiliza esses insumos para a fabricação de produto vendido a R\$ 20.000,00. Com a utilização da alíquota supramencionada, o ICMS sobre a venda será totalizado em R\$ 3.600,00. No momento de recolhimento de ICMS sobre a venda, a empresa deverá deduzir o crédito de R\$ 1.800,00 (ICMS pago na compra de insumos) do valor total de R\$ 3.600,00. Haverá, por conseguinte, o recolhimento apenas da diferença, qual seja, R\$ 3.600,00 (ICMS sobre a venda) menos R\$ 1.800,00 (crédito acumulado), resultando em R\$ 1.800, 00 repassados ao Fisco.

No caso de operações interestaduais de combustíveis derivados de petróleo, a sistemática altera-se, justamente pela latência da imunidade constitucional prevista no art. 155, §2º, X, "b", da Constituição Federal que estabelece que o ICMS não incide sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo. A imunidade constitucional cria, então, uma peculiaridade no tratamento de créditos de ICMS para combustíveis derivados de petróleo. A questão central que surge é: **os créditos de ICMS acumulados nas operações internas (anteriores à operação interestadual imune) podem ser mantidos ou devem ser estornados?**

Os créditos de ICMS são utilizados, normalmente, em situações de compra de insumos e mercadorias para revenda, aquisição de insumos utilizados na produção e/ou importação de mercadorias ou serviços. Há, entretanto, situações em que, mesmo que a operação seja isenta ou imune, a legislação permite a manutenção dos créditos de ICMS.

Assim, manutenção de créditos de ICMS ocorre quando, mesmo nas operações subsequentes onde não há incidência de ICMS, o contribuinte mantém o direito de utilizar os créditos acumulados nas etapas anteriores. Tal mecanismo é fundamental para evitar que a imunidade ou isenção na operação final resulte em prejuízo econômico para o contribuinte que já recolheu o imposto nas fases iniciais da cadeia de circulação, ou seja, a manutenção de créditos atua para mitigar a inversão de efeitos nos casos em que a isenção ou imunidade visa estimular setores econômicos em específico.

Um exemplo clássico de manutenção de créditos de ICMS ocorre nas exportações. Embora as exportações sejam imunes ao ICMS, conforme o artigo 155, §2º, X, alínea "a" da Constituição, o crédito de ICMS acumulado nas operações anteriores é mantido, podendo ser utilizado pelo contribuinte.

No caso de combustíveis derivados de petróleo, o STF possui jurisprudência no sentido da manutenção dos créditos de ICMS nas operações interestaduais, mesmo quando estas estão sujeitas à imunidade. Alguns precedentes asseguram que a imunidade tributária nas operações interestaduais não prejudica o direito de o contribuinte manter os créditos acumulados em operações internas, ou seja, na aquisição de insumos dentro do Estado de origem. O raciocínio seria, então, semelhante ao que já ocorre com as exportações, em que a imunidade não impede a manutenção dos créditos tomados anteriormente pelo contribuinte.

Outra hipótese de manutenção de créditos ocorre quando uma isenção é concedida com o benefício expresso da manutenção de créditos, conforme o disposto na LC 87/1996 (Lei Kandir). Isso garante que o contribuinte não seja prejudicado nas operações subsequentes, mesmo em situações de isenção ou imunidade tributária.

Em contrapartida, há situações em que a legislação exige o estorno dos créditos de ICMS, ou seja, o contribuinte torna-se obrigado a anular o crédito acumulado em operações anteriores em vez de utilizá-lo para compensação nas operações seguintes. O estorno de créditos ocorre, principalmente, em operações isentas ou não tributadas em que a legislação não permite a manutenção dos créditos acumulados.

Tal glosa de créditos se deve, principalmente, ao fato de alguns benefícios de isenção serem concedidos sem a expressa previsão de manutenção dos créditos acumulados, caso em que o contribuinte é obrigado a retornar os créditos obtidos nas etapas anteriores de circulação de mercadorias ou serviços. Neste sentido, veja-se algumas leis estaduais sobre a questão:

De acordo com o Art. 37, I, do Decreto nº 27.427 de 17 de novembro de 2000, "O contribuinte efetuará o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento: I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;" (Rio de Janeiro, RJ, 2000)

De acordo com o Art. 32, I, da Lei nº 6.763 de 26 de dezembro de 1975, “O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento: I - for objeto de operação ou prestação subsequente não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou do bem ou da utilização do serviço;” (Belo Horizonte, MG, 1975)

De acordo com o Art. 29, I, da Lei nº 11.580 de 14 de novembro de 1996, “O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou bem entrados no estabelecimento: I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou bem ou da utilização do serviço;” (Curitiba, PR, 1996)

De acordo com o Art. 32, II, da Lei nº 10.259 de 27 de janeiro de 1989, “O contribuinte procederá ao estorno do imposto de que se tenha creditado: II - quando as operações ou as prestações subseqüentes forem beneficiadas por isenção, não-incidência ou qualquer outra forma de exoneração tributária;” (Recife, PE, 1989)

Além disso, nas operações onde não há incidência de ICMS, como na circulação de mercadorias entre Estados que não gera a obrigação de recolhimento do imposto, o contribuinte pode ser obrigado a estornar os créditos acumulados. No entanto, como mencionado anteriormente, o STF possui posicionamentos anteriores fixados no sentido de que a imunidade nas operações interestaduais de combustíveis de petróleo não implica automaticamente no estorno dos créditos de ICMS.

Destarte, o sistema de créditos de ICMS afigura-se como ferramenta essencial para a garantia da justiça tributária e meio de evitar a “tributação em cascata”. O princípio da não cumulatividade assegura que o ICMS incida apenas sobre o valor agregado em cada etapa da produção e comercialização de mercadorias e serviços. Por meio desse sistema, as empresas garantem o seu direito/dever de compensar o imposto pago nas aquisições com o imposto devido nas vendas, garantindo um recolhimento mais justo e eficiente.

As regras de manutenção e estorno de créditos, nesse âmbito, variam conforme a operação e devem ser analisadas caso a caso, a fim de proteger a neutralidade econômica e garantir que o ICMS seja recolhido de maneira equitativa.

3.3. O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO ICMS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

Conforme anteriormente mencionado, o ICMS desempenha fundamental papel na arrecadação dos Estados e Distrito Federal, sendo cobrado em diversas operações, incluindo a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte e comunicação. Assim, por óbvio, em se tratando de operações de cunho interestadual, o tratamento tributário do ICMS envolve uma série de regras específicas, que buscam equilibrar a arrecadação entre os Estados de origem e destino, respeitar o princípio do destino, além de garantir que não haja barreiras fiscais ou distorções no comércio interestadual.

Fulcral, portanto, abordar os principais aspectos do tratamento tributário do ICMS em tais operações, explicando os mecanismos de aplicação das alíquotas, o seu respectivo diferencial (DIFAL), a partilha da arrecadação e as exceções previstas para determinados produtos e conjunturas jurídicas.

Nas operações interestaduais, a arrecadação do ICMS é regida por um conjunto específico de normas constitucionais e legais que visam equilibrar o poder arrecadatário entre o Estado de origem (onde a mercadoria é vendida ou o serviço é prestado) e o Estado de destino (onde a mercadoria será consumida ou o serviço será usufruído).

Torna-se essencial, desse modo, a definição clara dos papéis de ambos os Estados na arrecadação de ICMS, a fim de garantir que a tributação seja equilibrada, ou seja, sem a concentração desproporcional a arrecadação do imposto.

Anteriormente, explicitamos o funcionamento do princípio de destino, que estabelece a necessidade de apropriação predominante do imposto pelo Estado de destino, com o intuito de assegurar a promoção de equilíbrio entre os Estados mais industrializados, que produzem e exportam grandes volumes de mercadorias, e os Estados consumidores.

Isto, pois, historicamente, o princípio de origem previa que o ICMS fosse integralmente arrecadado no Estado de origem da mercadoria ou serviço, o que

resultava em concentração da arrecadação nos Estados mais industrializados, gerando distorção federativa que prejudicava os Estados consumidores, que não recebiam parcela significativa da arrecadação, embora fossem responsáveis pelo consumo final dos insumos a eles direcionados.

Com a promulgação da CF/1988, consolidou-se o princípio do destino, que busca evitar esse desequilíbrio ao garantir que o Estado de destino receba parte da arrecadação do ICMS nas operações interestaduais, o que contribui para uma distribuição equitativa da arrecadação tributária entre os Estados, culminando na concepção de justiça fiscal e no fortalecimento do pacto federativo.

O Estado de origem é aquele onde a mercadoria é produzida ou onde o serviço é prestado e faturado. Em operações interestaduais, o Estado de origem tem o papel de arrecadar o ICMS com base na alíquota interestadual estabelecida pelo Senado Federal, que pode ser de 7% ou 12%⁴, dependendo da região do país envolvida na transação.

A função do Estado de origem é, neste sentido, recolher essa alíquota reduzida (7% ou 12%) sobre a operação interestadual. Contudo, nas operações interestaduais para consumidores finais não contribuintes do ICMS, o Estado de origem tem uma participação ainda mais limitada na arrecadação, conforme será discutido no tópico acerca do Diferencial de Alíquotas (DIFAL).

Embora o Estado de origem ainda participe da arrecadação do ICMS, sua participação foi reduzida em prol do Estado de destino, que é quem detém o direito à parcela mais expressiva da arrecadação, sobretudo nas operações para consumidores finais.

Já o Estado de destino é aquele onde a mercadoria será consumida ou onde o serviço será utilizado. O seu papel nas operações interestaduais de ICMS é cada vez mais relevante, por este se beneficiar do DIFAL, a diferença entre a alíquota interna do ICMS no Estado de destino e a alíquota interestadual aplicada pelo Estado de origem.

⁴ De acordo com a Resolução do Senado Federal 22/89, alíquota de 12%: nas operações entre Estados das regiões Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo); e alíquota de 7%: Nas operações entre Estados do Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo) e Estados das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Espírito Santo.

Isto é, nas operações interestaduais com consumidores finais contribuintes (empresas que recolhem o ICMS), o Estado de destino recebe a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Por exemplo, se a alíquota interna do ICMS no Estado de destino é de 18% e a alíquota interestadual aplicável é de 12%, o Estado de destino recolherá a diferença de 6%, garantindo uma participação significativa na arrecadação do imposto.

Nas operações interestaduais com consumidores finais não contribuintes (como pessoas físicas, em casos de *e-commerce*, por exemplo), o DIFAL também se aplica, mas a repartição entre o Estado de origem e o Estado de destino segue um cronograma. Desde a EC 87/2015, o Estado de destino passou a receber integralmente o diferencial de alíquotas sobre essas operações, o que garantiu um reequilíbrio federativo.

Desse modo, o tratamento do ICMS em operações interestaduais e a distribuição de receitas entre os Estados de origem e os Estados de destino são temas centrais para a manutenção do equilíbrio fiscal no Brasil. O princípio do destino, por conseguinte, assegura que o Estado onde o consumo final ocorre participe de forma justa da arrecadação do imposto, o que se torna crucial para a equidade federativa.

Por outro lado, o papel do Estado de origem, embora ainda relevante, foi diminuído nas operações interestaduais para garantir uma distribuição mais justa da receita tributária. A aplicação de alíquotas interestaduais e a introdução do DIFAL ajudam, nesses termos, a balancear as arrecadações entre os Estados de origem e destino, embora ainda haja diversos desafios decorrentes de distorções provocadas pela aplicação de benefícios fiscais indevidos pelos Estados (guerras fiscais).

Assim, o sistema atual reflete uma tentativa de promover justiça fiscal entre os Estados, assegurando que os recursos tributários sejam distribuídos de maneira equitativa e proporcional ao consumo final das mercadorias e serviços.

As operações interestaduais de combustíveis são objeto de um regime específico dentro do sistema tributário brasileiro, dada a relevância econômica e fiscal desses produtos, além das particularidades da sua cadeia de circulação e consumo. O

tratamento do ICMS em operações interestaduais de combustíveis, especialmente os derivados de petróleo, difere do tratamento geral aplicável a outros tipos de mercadorias, em razão de disposições constitucionais e legais que visam equilibrar a arrecadação entre os Estados produtores e os Estados consumidores.

Essas operações são reguladas por princípios especiais, como a imunidade constitucional prevista no artigo 155, §2º, inciso X, alínea "b" da Constituição Federal de 1988, que estabelece a não incidência de ICMS nas operações interestaduais de determinados combustíveis. A incidência de ICMS sobre combustíveis derivados de petróleo segue, portanto, regime especial baseado na premissa de que “o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo” (art. 155, §4º, inciso I da CF/1988). Para viabilizar isso, a Constituição imuniza as operações interestaduais, ou seja,

“concede imunidade as ‘operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica’ (art. 155, §2º, X, b). Estabelece, ainda, que “§5º As regras necessárias à aplicação do disposto no §4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g” (art. 155, §5º, da CF, incluído pela EC 33/2001). Trata da matéria o Convênio CONFAZ 110/2007, que procura concentrar a tributação nas refinarias, como contribuintes e como substitutas tributárias. É estabelecida uma câmara de compensação para viabilizar os recolhimentos e a destinação constitucional. Os detalhes desse regime estão sendo analisados pelo STF na ADI 4171. Mas o art. 155, § °, XII, h, da CF, incluído pela EC 33/2001, disse caber à Lei Complementar ‘definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade’, disciplina essa que sobreveio com a edição da LC 192/2022, abrangendo gasolina e etanol anidro combustível, diesel e biodiesel e gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado do gás natural.” (PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo, 2023, p. 827)

Tem-se, então, que a principal especificidade das operações interestaduais de combustíveis está na imunidade concedida pela Constituição Federal que possui, como principal objetivo, a mitigação da concentração de arrecadação de ICMS apenas nos Estados produtores de petróleo e seus derivados, como o Rio de Janeiro, São Paulo e Espírito Santo, que possuem grandes refinarias e produzem a maior parte do combustível consumido no Brasil. Sem essa imunidade, os Estados de origem (produtores) arrecadariam uma parcela desproporcional do imposto, em detrimento dos Estados consumidores, que são as unidades federativas onde os combustíveis são efetivamente utilizados.

Dessa forma, a imunidade constitucional busca garantir uma distribuição mais equitativa da arrecadação de ICMS, favorecendo os Estados consumidores, que recebem o imposto quando o combustível é comercializado dentro de suas fronteiras para o consumidor final.

Por isso que, embora as operações interestaduais de combustíveis sejam imunes no Estado de origem, o ICMS incide normalmente no Estado de destino, ou seja, onde o combustível será consumido. Tal regra é uma exceção ao tratamento geral do ICMS em operações interestaduais, que segue o princípio do destino apenas parcialmente, permitindo que o Estado de origem também participe da arrecadação com alíquota reduzida (7% ou 12%). **No caso dos combustíveis derivados de petróleo, o Estado de origem não participa da arrecadação nas operações interestaduais, sendo o Estado de destino o único arrecadador de ICMS.**

Além da imunidade, outro fator que distingue as operações interestaduais de combustíveis derivados de petróleo é a complexidade da cadeia de circulação desses produtos. A produção e distribuição de combustíveis envolvem diversas etapas, desde a extração do petróleo, seu refino, transporte até as distribuidoras, e, por fim, a comercialização nos postos de combustível para o consumidor final.

E, em virtude dessa complexidade, as operações com combustíveis são geralmente reguladas pelo regime da substituição tributária, previsto no art. 150, §7º da CF/1988 e regulamentadas pela LC 87/1996 (Lei Kandir). A sua função, dentro da cadeia produtiva do petróleo e seus derivados, é concentrar a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS em um único contribuinte, geralmente o produtor, importador ou distribuidor, que recolhe o imposto antecipadamente em nome de todos os participantes subsequentes da cadeia.

Assim, no regime de substituição tributária, o ICMS é recolhido de forma antecipada sobre o preço presumido ou estimado que o produto atingirá na venda ao consumidor final, o que simplifica o processo de arrecadação e fiscalização, garantindo maior controle sobre o recolhimento do imposto em um setor de alta rotatividade e essencial para a economia.

O recolhimento antecipado de ICMS sobre combustíveis ocorre, destarte, no momento da saída do produto da refinaria ou no desembaraço aduaneiro, no caso de importações. O contribuinte substituto (geralmente o refinador ou importador) recolhe o imposto não apenas sobre a sua própria operação, mas também em nome dos distribuidores e revendedores que participarão da cadeia subsequente de comercialização.

Os impactos econômicos de tal dinâmica de tributação, sob o regime de recolhimento antecipado, se tornam extremamente relevantes para os agentes envolvidos na cadeia de combustíveis. Isto, porque enquanto o sistema de substituição tributária facilita o controle do fisco e evita a evasão fiscal, este concomitantemente representa custo elevado para os distribuidores e revendedores, que recebem o produto já tributado e devem arcar com o imposto antes de realizar suas vendas.

Sob a ótica da imunidade constitucional, ainda, tal tratamento implica na diferenciação de impactos econômicos em escala ainda mais elevada em relação às operações internas de combustíveis, uma vez que, nas operações internas, o ICMS incide normalmente e é recolhido pelo próprio Estado em que ocorre a circulação de mercadoria; enquanto, nas operações interestaduais, o imposto é recolhido apenas pelo Estado de destino, como forma de garantir sua apropriação pelo Estado onde o consumo ocorre.

Daí o entendimento de que a dinâmica das operações interestaduais de combustíveis no Brasil é marcada por um tratamento tributário específico, que inclui a imunidade constitucional do ICMS no Estado de origem e a aplicação do imposto no Estado de destino. O uso da substituição tributária para antecipação do recolhimento também se afigura como característica fundamental que visa, em suma, simplificar a arrecadação e combater a evasão fiscal em um setor de grande relevância econômica.

E, apesar de tais regras, as operações interestaduais de combustíveis continuam a enfrentar desafios, como a aplicação de incentivos fiscais indevidos pelos Estados e a necessidade de ajustes no cálculo da substituição tributária. Essas particularidades tornam, por conseguinte, o tratamento tributário dos combustíveis um tema complexo, mas fundamental para a estrutura federativa e fiscal do Brasil.

A harmonização da arrecadação tributária entre os Estados é tema central no federalismo fiscal, especialmente em países com grande diversidade econômica e social, como o Brasil. A desigualdade na capacidade arrecadatória foi entendida como principal fator histórico no que tange às disparidades regionais que afetaram o desenvolvimento econômico e social de algumas regiões em detrimento de outras. É, nesta perspectiva, crucial analisar os instrumentos utilizados para equilibrar a arrecadação entre os Estados, visando a promoção da equidade fiscal e o desenvolvimento nacional homogêneo.

Mais do que isso, a harmonização fiscal busca evitar a concorrência tributária prejudicial entre os Estados, que resultaram em diversas “guerras fiscais” desde a promulgação da Constituição Cidadã, onde as jurisdições, em suma, competem pela atração de investimentos através de incentivos fiscais, reduzindo suas bases de arrecadação e prejudicando a prestação de serviços públicos.

Dentre os principais instrumentos para o equilíbrio da arrecadação entre os Estados, temos: *a)* a criação de Fundos de Participação; *b)* as transferências governamentais; *c)* a instituição da competência do CONFAZ; *d)* a equalização fiscal e, como medida final e mais recente, *e)* a reforma tributária dos impostos indiretos.

O Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) são instrumentos constitucionais essenciais para a redistribuição de receitas tributárias no Brasil, preconizados pelo art. 159, inciso I da Constituição Federal, visando reduzir as disparidades regionais e promover o equilíbrio socioeconômico entre as unidades federativas. Em breve síntese, tem-se que uma parcela da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é destinada a tais fundos, que são, então, distribuídos aos Estados e municípios com base em critérios objetivos como população e renda *per capita*, a fim de reduzir as disparidades fiscais e proporcionar recursos adicionais às regiões menos desenvolvidas.

Já as transferências governamentais são repasses de recursos financeiros do governo federal para os Estados e municípios, que podem ser de natureza constitucional,

legal ou voluntária. As transferências constitucionais são obrigatórias e estão constitucionalmente postas, a exemplo do FPE e FPM, enquanto as transferências legais decorrem de leis infraconstitucionais e as voluntárias dependem de convênios ou contratos específicos. De todo modo, tais transferências se afiguram como essenciais para o equilíbrio das finanças subnacionais e, para além, permitem que os Estados com menor capacidade arrecadatória possam financiar suas despesas públicas.

O CONFAZ, conforme já mencionado, é órgão que reúne os Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, com o objetivo de promover a coordenação das políticas fiscais. Por meio de convênios e protocolos, o CONFAZ busca harmonizar a legislação do ICMS, evitando distorções e práticas desleais entre os Estados. A atuação do CONFAZ é fundamental para uniformizar alíquotas e isenções fiscais, contribuindo para a estabilidade do sistema tributário nacional.

Em paralelo, a equalização fiscal envolve mecanismos que ajustam as capacidades fiscais dos Estados, considerando suas necessidades de gasto e potencial de arrecadação. Por meio de fórmulas que levam em conta indicadores socioeconômicos, recursos adicionais são direcionados aos Estados com menor capacidade financeira, o que permite que todas as unidades federativas possam oferecer um nível básico de serviços públicos, promovendo a equidade entre regiões.

Por fim, as reformas no sistema tributário vêm sendo implementadas a fim de simplificar a estrutura fiscal e reduzir as desigualdades na arrecadação. A criação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) nacional, por exemplo, unificará, quando devidamente regularizado, diversos tributos, com a eliminação de distorções causadas pelas diferentes legislações estaduais.

Apesar dos mecanismos explicitados, persistem desafios significativos na harmonização da arrecadação tributária. A resistência política de alguns Estados em ceder parte de suas receitas, a complexidade do sistema tributário brasileiro e a falta de consenso sobre as reformas necessárias são obstáculos a serem superados. É fulcral, assim, que haja um esforço coordenado entre os diferentes níveis de governo para aprimorar os instrumentos de equilíbrio fiscal. A transparência na distribuição de

recursos, a revisão dos critérios de repasse e a busca por um sistema tributário mais justo e eficiente são passos essenciais para alcançar a harmonização desejada.

Em suma, os mecanismos de harmonização da arrecadação tributária são cruciais para promover a coesão nacional e reduzir as desigualdades regionais. A análise e aprimoramento dos instrumentos utilizados devem ser contínuos, garantindo que o sistema fiscal brasileiro atenda aos princípios de equidade, eficiência e justiça social.

Daí o entendimento de que as soluções do desequilíbrio fiscal entre entes federativos não perpassam o contencioso tributário, como tem sido hábito em todo o território nacional, com o aumento crescente de julgamentos com fundo orçamentário pelos Tribunais Superiores.

Os desafios como as guerras fiscais são fruto da falta de coordenação orçamentária entre Estados, gerando intensa competição por investimentos e concessão de benefícios fiscais sem a devida aprovação do CONFAZ. A harmonização tributária depende, portanto, não apenas dos instrumentos legais e institucionais, mas também da disposição dos Estados em colaborar mutuamente, priorizando o interesse coletivo e o fortalecimento do pacto federativo. Somente assim será possível garantir uma arrecadação do ICMS que seja justa, equilibrada e promotora do desenvolvimento sustentável em todas as regiões do país.

3.4. O CRÉDITO DE ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO

O crédito de ICMS sobre combustíveis derivados de petróleo é um tema complexo e de grande relevância no sistema tributário brasileiro, em especial devido às especificidades das regras constitucionais que tratam da imunidade tributária em operações interestaduais e à forma como o crédito do imposto é gerido ao longo da cadeia de circulação dessas mercadorias.

A questão central do crédito de ICMS sobre combustíveis derivados de petróleo envolve a articulação entre o princípio da não cumulatividade, que rege o ICMS de forma geral, e a imunidade constitucional prevista para operações interestaduais com

combustíveis. Daí a necessidade de análise minuciosa acerca das implicações jurídicas e particularidades das operações com combustíveis derivados de petróleo.

Conforme anteriormente mencionado, o princípio da não cumulatividade é a base do regime de créditos de ICMS, assegurando que o imposto pago em cada etapa da circulação de mercadorias ou serviços possa ser compensado com o valor de ICMS devido nas etapas subsequentes, o que impede a cobrança em cascata do imposto e garante a sua incidência apenas sobre o valor agregado em cada fase da cadeia produtiva e comercial.

Esse princípio, previsto na Constituição Federal, em seu art. 155, §2º, I, permite, por conseguinte, que o contribuinte, ao recolher o ICMS nas operações internas, aproveite o valor pago nas operações anteriores como crédito. Assim, a cada nova etapa de circulação, o contribuinte deduz o imposto pago nas fases anteriores do montante a ser recolhido ao Estado.

Porém, no caso dos combustíveis derivados de petróleo, há uma peculiaridade importante em relação ao ICMS: a imunidade nas operações interestaduais. Conforme o art. 155, §2º, X, alínea “b” da CF/1988, o ICMS não incide sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo, assim como energia elétrica.

Configura-se a imunidade, então, mecanismo de garantia de justa distribuição da arrecadação entre os Estados. Nas operações internas com combustíveis, o ICMS é cobrado normalmente, mas, nas operações interestaduais, não há incidência do imposto no Estado de origem (produtor), sendo o imposto recolhido apenas no Estado de destino (consumidor final), sob o fundamento de que os Estados produtores de petróleo e derivados não podem concentrar a arrecadação tributária, em detrimento dos Estados consumidores.

A imunidade constitucional nas operações interestaduais de combustíveis derivados de petróleo gera, dessa maneira, uma questão jurídica complexa em relação ao crédito de ICMS: o contribuinte que adquiriu combustíveis ou insumos tributados no mercado interno (operações internas) tem o direito de manter o crédito acumulado nas

operações anteriores, ou deve estorná-lo devido à imunidade da operação interestadual subsequente?

A jurisprudência do STF tem fixado o entendimento, em cenários diferentes ao da imunidade de combustíveis derivados de petróleo, de que o princípio da não cumulatividade deve prevalecer, de modo que o contribuinte não seja penalizado pela imunidade nas operações interestaduais, uma vez que o imposto foi devidamente recolhido nas etapas anteriores. Esse entendimento visa proteger o contribuinte de eventuais prejuízos financeiros e garantir que o ICMS funcione de forma neutra em relação às decisões empresariais, evitando que a imunidade das operações interestaduais impeça o aproveitamento legítimo de créditos acumulados nas operações internas.

Por outro lado, há dispositivos legais, como o artigo 20, §3º, inciso II da LC 87/1996 (Lei Kandir), que preveem o estorno de créditos de ICMS quando as mercadorias ou serviços forem utilizados em operações subsequentes isentas ou não tributadas. Assim, algumas decisões judiciais e administrativas (por exemplo, nos Tribunais de Justiça e nas Câmaras Fazendárias Estaduais) defendem que, em razão da imunidade nas operações interestaduais, o contribuinte deve estornar os créditos acumulados nas etapas anteriores. O argumento para o estorno dos créditos se baseia no fato de que, como a operação de saída (interestadual) não é tributada, não há como compensar os créditos acumulados com débitos de ICMS, inviabilizando o aproveitamento desses créditos. Esse entendimento segue a lógica de que a não cumulatividade pressupõe a existência de um débito tributário subsequente, que justifique a compensação dos créditos.

Outro ponto relevante no tratamento do crédito de ICMS sobre combustíveis derivados de petróleo é o regime de substituição tributária. Nesse regime, utilizado amplamente no setor de combustíveis, o primeiro elo da cadeia produtiva (normalmente o refinador ou o distribuidor) é responsável por recolher o ICMS de toda a cadeia de circulação do produto, antecipadamente. Esse mecanismo visa facilitar a arrecadação e reduzir a evasão fiscal, mas ele também afeta o tratamento dos créditos de ICMS.

Nas operações em que se aplica a substituição tributária, o ICMS é recolhido de forma antecipada pelo responsável tributário (normalmente o refinador), e as empresas

nas fases subsequentes não recolhem o imposto diretamente. Nesses casos, os créditos de ICMS sobre combustíveis derivados de petróleo podem ser limitados à operação inicial de recolhimento antecipado do imposto, sem a possibilidade de novos créditos ao longo da cadeia.

Em suma, a imunidade nas operações interestaduais de combustíveis derivados de petróleo, associada ao tratamento dos créditos de ICMS, tem importantes implicações econômicas e federativas. Por um lado, a imunidade busca evitar a concentração da arrecadação nos Estados produtores, favorecendo uma distribuição mais equitativa da receita tributária. Por outro, a manutenção dos créditos de ICMS acumulados nas operações internas protege o equilíbrio econômico das empresas, garantindo que elas não sejam oneradas indevidamente pela imunidade nas operações subsequentes.

Contudo, o tratamento desses créditos também gera disputas entre os Estados, especialmente em relação à guerra fiscal. Alguns Estados tentam utilizar o regime de créditos de ICMS para atrair investimentos, concedendo benefícios fiscais que impactam a distribuição das receitas entre os entes federados.

Daí a conclusão de que o crédito de ICMS sobre combustíveis derivados de petróleo é uma questão complexa, devido à articulação entre o princípio da não cumulatividade e a imunidade constitucional nas operações interestaduais. Por isso, a aplicação do regime de créditos de ICMS em combustíveis derivados de petróleo envolve uma série de equilíbrios tributários e econômicos, impactando tanto a arrecadação dos Estados quanto a competitividade das empresas que operam nesse setor. O desafio é garantir a justiça fiscal sem gerar distorções na aplicação do imposto ao longo da cadeia produtiva e nas operações entre os Estados federados.

4. A CONSTITUCIONALIDADE DA MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS NAS OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO

4.1. A MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS NAS AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS

A questão da manutenção dos créditos de ICMS nas aquisições de combustíveis derivados de petróleo em operações interestaduais está no centro de um complexo debate jurídico e econômico. Isso, pois o tema envolve o confronto entre o princípio da não cumulatividade e a imunidade tributária nas operações interestaduais de combustíveis, conforme previsto no art. 155, §2º, alínea “b” da Constituição Federal. Daí a necessidade de análise direta do tema, que é o que se passa a fazer.

O princípio da não cumulatividade, garantido pelo art. 155, §2º, I da Constituição permite que os contribuintes deduzam o ICMS pago em etapas anteriores da cadeia produtiva do valor devido nas operações subsequentes. Esse mecanismo, por sua vez, evita a supramencionada tributação em cascata, garantindo que o imposto incida apenas sobre o valor agregado em cada etapa de circulação de mercadorias.

Nas operações com combustíveis derivados de petróleo, entretanto, esse princípio encontra um obstáculo nas operações interestaduais, pois a imunidade impede a incidência de ICMS no Estado de origem. Dessa forma, surge a dúvida o contribuinte que adquiriu combustíveis para revenda ou uso industrial tem o direito de manter crédito do ICMS pago nas operações internas, mesmo que a saída subsequente seja imune?

Entretanto, o art. 155, §2º, X, alínea “b” da CF/1988 determina a imunidade do ICMS sobre as operações interestaduais que destinam petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo a outros Estados. Essa imunidade foi estabelecida com o intuito de assegurar uma distribuição equitativa da arrecadação entre os Estados, garantido que o imposto seja apropriado no Estado de destino, onde ocorrerá o consumo, e não no Estado de origem, onde se dá a produção.

A imunidade gera, assim, uma limitação ao poder de tributar dos Estados produtores, evitando que estes concentrem a arrecadação do ICMS sobre produtos essenciais. Contudo, ao impedir a incidência do imposto no Estado de origem, a imunidade cria verdadeiro vácuo tributário, o que implica a ausência de débitos subsequentes para compensar os créditos acumulados, potencialmente exigindo o seu estorno.

Neste sentido, a jurisprudência do STF tem sido consolidada em torno de uma visão que favorece o direito ao crédito com base na não cumulatividade, ao entender que a imunidade não impediria o aproveitamento dos créditos de ICMS obtidos nas etapas anteriores.

Em suma, a imunidade somente seria aplicável a saída interestadual, mas não afeta as operações internas anteriores, nas quais o ICMS foi devidamente recolhido. Portanto, em respeito ao princípio da não cumulatividade, os créditos acumulados nas operações internas poderiam ser mantidos, mesmo que a operação interestadual subsequente seja imune.

Haja vista a relevância do tema, o mesmo STF proferiu acórdão, nos autos do RE 1.362.742/MG, em que reconheceu a existência de Tema de Repercussão Geral 1.258, reforçando a importância da questão da manutenção dos créditos de ICMS nas operações internas anteriores à operação interestadual com combustíveis derivados de petróleo imune.

A não cumulatividade como garantia constitucional é, inclusive, abordada por Roque Antônio Carrazza e Luciano Amaro, uma vez que:

“o princípio da não cumulatividade garante, ao contribuinte, o pleno aproveitamento dos créditos de ICMS e tem o escopo de evitar que a carga econômica do tributo (i) distorça as formações dos preços das mercadorias ou dos serviços de transporte transmunicipal e de comunicação, e (ii) afete a competitividade das empresas.” (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS - Comentários à Lei Complementar 87/96, 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 2019)

A manutenção dos créditos de ICMS, segundo os autores, deve ser garantida para evitar que o custo tributário seja repassado ao consumidor final de forma exacerbada, o que distorceria o mercado.

A imunidade seria pensada, então, para proteger o federalismo fiscal, mas não para anular o direito ao crédito, que é essencial para garantir a justiça fiscal, uma vez que a não cumulatividade é, para além, espécie de direito subjetivo dos contribuintes e, como tal, deve ser preservado em todas as etapas de circulação.

Conclui-se, destarte, que a questão da manutenção dos créditos de ICMS nas operações interestaduais de combustíveis envolve uma tensão entre o direito do contribuinte à não cumulatividade e a limitação tributária imposta pela imunidade. A jurisprudência majoritária, incluindo decisões recentes do STF, favorece a manutenção dos créditos, em respeito ao princípio da não cumulatividade e para evitar distorções fiscais que penalizem o contribuinte.

A doutrina, de maneira geral, reforça essa visão, defendendo que a manutenção dos créditos é essencial para garantir que o ICMS cumpra seu papel de forma justa e eficiente. Por outro lado, os argumentos contrários levantam preocupações legítimas sobre a distribuição da arrecadação entre os Estados e a interpretação literal das regras de estorno na Lei Kandir.

Essa discussão demonstra a complexidade do ICMS e a necessidade de um equilíbrio entre a proteção dos contribuintes e a autonomia dos Estados na arrecadação. A análise do STF e as interpretações doutrinárias apontam para uma solução que respeite tanto o federalismo quanto os direitos dos contribuintes, promovendo um sistema fiscal que seja justo e economicamente viável.

4.2. A AUSÊNCIA DE ARRECADAÇÃO NO ESTADO DE ORIGEM

O que se pode questionar, neste contexto, é o seguinte: qual o sentido da discussão acerca da possibilidade de manutenção de créditos de ICMS relativos às operações interestaduais, se não há o recolhimento do imposto no Estado de origem, com a inexistência de crédito a ser apropriado?

A ausência de arrecadação do ICMS no Estado de origem nas operações com combustíveis derivados de petróleo é tema complexo que envolve interpretações constitucionais, princípios tributários e a aplicação prática das normas fiscais. A questão central gira em torno da possibilidade de manutenção dos créditos de ICMS pelo adquirente no Estado de destino, mesmo quando não houve recolhimento do imposto no Estado de origem.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, § 2º, inciso X, alínea "b", dispõe que o ICMS sobre operações relativas a combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo será devido ao Estado onde ocorrer o consumo. Isso significa que a arrecadação do imposto se desloca do Estado de origem para o Estado de destino, alterando a dinâmica tradicional de tributação das operações interestaduais. Adicionalmente, o princípio da não cumulatividade, consagrado no artigo 155, § 2º, I, assegura ao contribuinte o direito de compensar o ICMS devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Essa garantia visa evitar a incidência em cascata do imposto, preservando a neutralidade tributária.

Já a doutrina diverge quanto à possibilidade de manutenção dos créditos de ICMS nessas operações.

Alguns autores defendem que, na ausência de recolhimento do imposto no Estado de origem, não haveria crédito a ser apropriado, uma vez que o princípio da não cumulatividade pressupõe a existência de débito anterior. É a posição de Hugo de Brito Machado, que sustenta que “não havendo incidência do ICMS na operação anterior, não há que se falar em crédito a ser aproveitado pelo adquirente”⁵. Para o autor, a cumulatividade, então, depende da efetiva cobrança do imposto em etapa anterior.

Por outro lado, Roque Antônio Carrazza defende que:

“O direito ao crédito independe do efetivo recolhimento do imposto pelo fornecedor, bastando que a operação anterior seja tributável.

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

Em suma, 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’.

Lamentavelmente, porém, empresas estão sendo ‘punidas’ com a perda de créditos de ICMS, apenas por haverem adquirido, em outras Unidades Federadas, mercadorias comercializadas sob a égide de incentivos fiscais, que entrariam em testilhas com o disposto no art. 155, § 2º, XII, ‘g’, da CF. E, tudo, nada obstante as operações interestaduais estarem documentadas em notas fiscais formalmente em ordem.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. ICMS, 15ª ed., São Paulo: Malheiros, 2020.

A mesma sanção tem alcançado empresas que contratam serviços de transporte transmunicipal ou de comunicação em Unidades Federadas que, sem base em convênios, concedem, a seus contribuintes, benefícios fiscais ou financeiros.

Nada disso se sustenta, ao lume de nosso direito positivo.

II - Com efeito, os adquirentes de mercadoria têm o direito de aproveitar por inteiro os créditos de ICMS advindos de operações (ou prestações) interestaduais, independentemente de os fornecedores estarem, ou não, sendo alvo de incentivos fiscais concedidos em consonância com o disposto no art. 155, § 2º, XII, "g", da Carta Suprema." (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS: *Comentários à Lei Complementar 87/96*. 14ª ed.. São Paulo: Malheiros. 2019. p. 404-405)

Já a jurisprudência dos tribunais superiores tem se inclinado a favor da manutenção dos créditos de ICMS pelo adquirente no Estado de destino, mesmo na ausência de recolhimento no Estado de origem.

Isto, pois o STJ, no REsp 1.125.187/SP, firmou o entendimento de que "a falta de recolhimento do ICMS pelo vendedor não impede o aproveitamento do crédito fiscal pelo comprador de boa-fé"⁶. Essa decisão reforçou ainda mais a ideia de que o adquirente não pode ser penalizado pela inadimplência fiscal do fornecedor.

Já o STF, no julgamento do RE 628.075, decidiu que "é inconstitucional a restrição ao creditamento do ICMS quando a operação anterior não tiver sido tributada em razão de benefício fiscal concedido unilateralmente pelo Estado de origem"⁷. Assim, embora o caso trate de benefícios fiscais, a decisão ressalta a importância da não cumulatividade como princípio constitucional.

Importante salientar que a manutenção de créditos de ICMS pelo adquirente no Estado de destino tem implicações significativas quanto: (i) a neutralidade fiscal, uma vez que garante que o imposto não se torne cumulativo, preservando a lógica do sistema tributário; (ii) a segurança jurídica, por proteger o adquirente de boa-fé, que não pode ser responsabilizado pela ausência de recolhimento pelo fornecedor; (iii) ao equilíbrio federativo, embora possa impactar a arrecadação dos Estados, a solução de manutenção dos créditos busca respeitar a distribuição de competências tributárias estabelecidas constitucionalmente.

⁶ STJ, REsp 1.125.187/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 01/07/2010.

⁷ STF, RE 628.075, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 17/04/2016.

O que se entende, desse modo, é que a ausência de arrecadação do ICMS no Estado de origem em operações com combustíveis derivados de petróleo não deve obstar a manutenção dos créditos fiscais pelo adquirente no Estado de destino. Isto, porque a análise aprofundada da ausência de arrecadação do ICMS no Estado de origem revela que a manutenção dos créditos fiscais pelo adquirente no Estado de destino é uma medida que respeita os princípios constitucionais e assegura a coerência do sistema tributário brasileiro. Pode-se ainda afirmar que a doutrina e a jurisprudência convergem nesse sentido, reforçando a importância da não cumulatividade e da proteção ao contribuinte de boa-fé.

4.3. A EXIGÊNCIA DE RECOLHIMENTO NO ESTADO DE DESTINO: FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Conforme anteriormente mencionado, a tributação do ICMS em operações envolvendo combustíveis derivados de petróleo possui características específicas que a diferenciam das demais operações sujeitas a esse imposto. Uma dessas peculiaridades é a exigência de recolhimento do ICMS no Estado de destino, em vez do Estado de origem.

A Constituição Federal de 1988 estabelece, no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea "b", que "o imposto não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica." (BRASIL, 1988, art. 155)

Contudo, o mesmo dispositivo prevê que o ICMS será devido ao Estado onde ocorrer o consumo desses produtos. Assim, há uma excepcionalidade na regra geral de incidência do ICMS, deslocando a competência tributária do Estado de origem para o Estado de destino nas operações com combustíveis derivados de petróleo. A LC 87/1996 (Lei Kandir), por sua vez, reforça essa determinação constitucional, detalhando os procedimentos para o recolhimento do imposto nessas situações específicas.

Ademais, o princípio do destino se afigura como alicerce fundamental para a exigência do recolhimento do ICMS no Estado de destino, já que determina que o

imposto deve ser recolhido onde ocorre o consumo final da mercadoria ou serviço, promovendo uma distribuição equitativa da arrecadação entre os entes federativos.

"A opção constitucional pelo princípio do destino nas operações com combustíveis derivados de petróleo visa equilibrar as finanças públicas estaduais, evitando que apenas os Estados produtores se beneficiem da arrecadação do ICMS sobre esses produtos." (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS – Comentários à Lei Complementar 87/96. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 215)

"A transferência da arrecadação para o Estado de destino tem por objetivo evitar disparidades regionais e fortalecer o pacto federativo, garantindo recursos para Estados que não são produtores de combustíveis." (MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 98)

O *ratio* diferenciado se dá uma vez que os combustíveis derivados de petróleo são considerados bens estratégicos para a economia nacional. A tributação no Estado de destino reconhece, assim, a importância desses produtos para o desenvolvimento regional, permitindo que a arrecadação do ICMS seja utilizada em prol da comunidade local que consome esses recursos.

Além disso, a regra constitucional evita a "guerra fiscal" entre Estados, uma vez que impede que Estados produtores utilizem benefícios fiscais para atrair investimentos em detrimento dos Estados consumidores.

"A incidência do ICMS no Estado de destino nas operações com combustíveis é uma medida que coíbe práticas deletérias de guerra fiscal, promovendo uma concorrência leal entre os entes federativos." (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 452)

Em concordância, o STF tem consolidado entendimento favorável à exigência de recolhimento do ICMS no Estado de destino com combustíveis derivados de petróleo e há, neste sentido, ampla jurisprudência a fim de justificar a regra especial de incidência. É o que se depreende, por exemplo, do fixado em sede de RE 198.088/RS, ao afirmar que "A Constituição Federal, ao estabelecer a não incidência do ICMS nas operações interestaduais com petróleo e seus derivados, determina que o imposto seja recolhido no Estado de destino, onde ocorrerá o consumo, em respeito ao princípio do destino e ao

equilíbrio federativo.”⁸ Ou na ADI 2.377⁹, em que teve a oportunidade de solidificar a constitucionalidade da exigência.

Nesses termos, o STJ decidiu igualmente que “É legítima a cobrança do ICMS pelo Estado de destino nas operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, conforme previsto na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/1996.”¹⁰

Isto, pois a exigência se encontra plenamente respaldada pela Constituição, que estabelece expressamente a incidência do ICMS no Estado de destino para operações com combustíveis derivados de petróleo. Ademais, tal conduta coaduna com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, uma vez que direciona a arrecadação para onde ocorre o consumo e, conseqüentemente, a manifestação da riqueza.

Embora haja debates sobre a manutenção dos créditos de ICMS nessas operações, a jurisprudência tem entendido que o princípio da não cumulatividade deve ser preservado, garantindo o direito ao crédito mesmo quando o imposto é recolhido no destino.

Em suma, os fundamentos jurídicos para a exigência de recolhimento do ICMS no Estado de destino nas operações com combustíveis derivados de petróleo são sólidos e encontram respaldo na Carta Magna, na legislação infraconstitucional, na doutrina e na jurisprudência. Tal exigência, como supramencionado, atende ao princípio do destino, promove o equilíbrio federativo, reconhece a natureza estratégica dos combustíveis e previne a guerra fiscal entre os Estados. Além disso, a manutenção do princípio da não cumulatividade assegura a neutralidade tributária e protege o contribuinte de boa-fé.

4.4. JURISPRUDÊNCIA RELEVANTE ACERCA DO TEMA

⁸ STF, RE 198.088/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 18/12/1998

⁹ "A legislação estadual que prevê o recolhimento do ICMS no Estado de destino nas operações com combustíveis está em consonância com a Carta Magna, não havendo violação aos princípios da legalidade e da não cumulatividade." (STF, ADI 2.377, Rel. Min. Eros Grau, DJ 16/06/2006).

¹⁰ STJ, REsp 841.818/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 05/11/2007

A questão central deste trabalho, qual seja, a existência ou não do direito do adquirente de combustíveis ao crédito de ICMS, mesmo quando não houver incidência ou recolhimento do imposto na etapa anterior devido às peculiaridades da tributação desses produtos é tema de grande relevância no direito tributário brasileiro. Embora a jurisprudência específica sobre combustíveis seja limitada, os tribunais superiores têm estabelecido entendimentos que podem ser aplicados a esse contexto, especialmente em relação ao princípio da não cumulatividade.

É o caso do RE 174.478 /MG, que tratou da possibilidade de creditamento do ICMS relativo à energia elétrica utilizada no processo de industrialização, mesmo quando a operação anterior foi isenta ou não tributada. Nessa ocasião, o STF decidiu que o contribuinte tem direito ao crédito do ICMS referente à energia elétrica consumida no processo produtivo, ainda que não tenha havido incidência ou recolhimento do imposto na etapa anterior, em decorrência do princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, §2º, inciso I da Constituição Federal.

Ademais, foi reforçada a tese de que o direito creditório do ICMS não está condicionado ao efetivo recolhimento do imposto na operação anterior, ou seja, mesmo em casos de isenção ou não incidência na etapa anterior, o contribuinte tem direito ao crédito para assegurar a não cumulatividade e evitar os efeitos da “tributação em cascata”. A decisão ressaltou também que a não cumulatividade, ao garantir o crédito do ICMS, faz com que o sistema tributário não interfira nas decisões econômicas das empresas, preservando a competitividade no mercado.

“Consigne-se, inicialmente que o princípio da não-cumulatividade, a consubstanciar garantia constitucional do contribuinte. É observado de forma global, ou seja, não diz respeito, em si, à mesma mercadoria. A razão é muito simples: a não ser assim, dificilmente ter-se-iam parâmetros objetivos para chegar-se à viabilização efetiva do tributo porquanto na maioria das vezes dá-se a modificação do produto, já que uma certa mercadoria ingressa no estabelecimento, para, mediante a industrialização, dar ensejo ao surgimento de outra diversa, processo este no qual se consome aquela inicialmente adquirida. Por isso mesmo, o modo de observância do importante princípio mencionado está na existência de uma conta de créditos e débitos, a ensejar acerto em épocas próprias. Por outro lado, para efeito da técnica tributária e suas implicações, toma-se a figura da isenção como se o imposto tivesse sido efetivamente pago. É o que se depreende da lição de Rubens de Gomes de Souza, transcrita em sentença prolatada nos autos do processo que deu ensejo ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 115.152-8/SP, pela Primeira

Turma, reproduzida que foi no voto condutor do julgamento, da lavra do ministro Néri da Silveira:

‘(...) se recorde o preceito elementar de que a não-incidência (ou isenção) equivalem, para todos os efeitos legais (salvo, é claro, o de produzirem receita), ao pagamento efetivo do imposto. Logo, além de isenção ao dispensar o pagamento, evidentemente considere o imposto como se estivesse efetivamente pago.’

A razão de ser desse enfoque é muito simples. É possível que um certo produto esteja isento, mas que aquele resultante da industrialização pela qual passou não esteja. Ora, caso não se viesse a assim entender, ter-se-ia, como muito bem exposto na inicial do mandado de segurança que deu origem a este extraordinário, a transgressão do princípio da não-cumulatividade. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços seria satisfeito quando da entrada do produto no estabelecimento, deixando de sê-lo na saída da mercadoria produzida, para vir a ser considerado, novamente e sem o crédito referente à primeira operação, na subsequente, em que comercializada mercadoria a partir daquela objeto da isenção. Atente-se para a circunstância de não haver limite à circulação, ou seja, não se poder, adredemente, fixar um termo final para os atos de comércio que a consubstanciem, tampouco podendo-se afirmar, também *a priori*, que em certa fase dar-se-á o consumo final.

A par dessas premissas, tem-se outra: é tradição no direito pátrio somente conceber-se a mitigação do princípio da não-cumulatividade mediante dispositivo constitucional. A boa procedência desse enfoque levou o legislador da Emenda Constitucional nº 23, de 1º de dezembro de 1983, a inserir, no inciso II do artigo 23, preceito de inegável temperamento ao princípio da não-cumulatividade. [...]

Vale dizer que o afastamento do crédito apenas restou previsto, em sede constitucional, como cabia, quando a isenção diz respeito não à circulação subsequente, mas, à anterior. Ora, a partir do momento em que se tem a mitigação do princípio da não-cumulatividade como fato de caráter excepcional, não há como patrocinar a inversão dos elementos contidos na exceção constitucional. A Emenda nº 23 apenas alijou do cenário jurídico-constitucional o crédito em se tratando de hipótese de isenção ou não-incidência na operação antecedente e cobrança do tributo nas operações subsequente. A toda evidência, porquanto assentado o raciocínio em regras de hermenêutica e aplicação do direito, mister se faz reconhecer não restar albergado pela disposição constitucional caso como o dos autos, em que houve, na operação antecedente, o pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, e a isenção na subsequente. Confira-se o preceito constitucional decorrente da Emenda nº 23/83 interpretação estrita, como convém em toda e qualquer hipótese na qual o intérprete se defronte com norma que encerre verdadeira exceção. Mais se reforça esse enquadramento quando se constata que o legislador de 1988 adotou a exceção resultante da Emenda nº 23, elastecendo-a para, salvo determinação em contrário da legislação, também impedir o crédito relativo às operações anteriores em que, obviamente, efetuou-se o pagamento do tributo.

[...] Resista-se à tentação de enveredar-se pela lógica matemática, potencializando-se o fato de, na operação imediatamente posterior àquela que deu origem ao pagamento do tributo, não se ter a incidência do imposto e, por via de consequência, não se contar com o valor do tributo a ser alvo do abatimento. Reitera-se o que já foi dito anteriormente: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços tem como base o princípio da não-cumulatividade em razão da premissa segundo a qual a circulação da mercadoria não se esgota em duas fases, podendo mostrar-se múltipla. Assim,

o raciocínio matemático não se mostra pertinente, mesmo porque a ciência do Direito não é exata.” (STF, RE 174.478/MG, Rel. Min Ilmar Galvão, DJ 05/03/1999)

Daí a necessidade de proteção ao contribuinte de boa-fé, que não poderia ser penalizado pela ausência de tributação na operação anterior, já que a implementação de óbices à manutenção dos créditos nessas circunstâncias violaria princípios constitucionais como a segurança jurídica e a legalidade.

Desse modo, apesar do caso tratar especificamente sobre energia elétrica, o entendimento do STF é aplicável por analogia às operações com combustíveis derivados de petróleo utilizados como insumos na produção. Isto, porque a decisão reforça o direito ao crédito do ICMS como meio para evitar a cumulatividade do imposto e garantir a neutralidade tributária.

Outro caso notável foi a ADI 2.777/ES que questionou a constitucionalidade de legislação estadual que impedia o creditamento do ICMS nas operações com combustíveis derivados de petróleo. Nessa toada, o STF declarou a inconstitucionalidade das normas que vedavam o crédito do ICMS, afirmando que tais restrições violavam o princípio da não-cumulatividade e a competência estabelecida pela Constituição.

Em outras palavras, a decisão fixou o entendimento que os Estados, ao editar normas que limitem o crédito de ICMS a ser mantido pelo adquirente, proferem verdadeiros atos de confisco que, por sua vez, são inconstitucionais.

"O excesso de cobrança é visível, assim quando o fato gerador presumido não ocorra em sua totalidade, como quando ocorra em valor inferior ao preestimado. O Estado não tem legitimidade para se apropriar da quantia paga mas indevida, de modo que, se o fizer, utilizará o tributo 'com efeito de confisco' (art. 150, IV, da CF).

[...] O art. 155, § 2º, XII, 'h', outorga à lei complementar competência para 'definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b'." (STF, ADI 2.777/ES, Rel. Min. Cezar Peluso, DJ 30/06/2017)

Pode-se auferir, portanto, que questões analógicas, quando submetidas à exame pelo STF, foram decididas sob a ótica da supremacia do princípio da não-

cumulatividade, ao assegurar que o contribuinte possa compensar o ICMS devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

Para além, as decisões destacam a importância de proteção da boa-fé, que não pode ser penalizada pela ausência de recolhimento do imposto em etapas anteriores, especialmente quando a legislação estabelece peculiaridades na tributação de determinados produtos, como combustíveis derivados de petróleo.

Por fim, a jurisprudência também reforça que os Estados não podem estabelecer restrições que conflitem com as disposições constitucionais sobre competência tributária e distribuição de receitas, garantindo o equilíbrio federativo e a segurança jurídica nas relações tributárias.

4.5. ARGUMENTOS FAVORÁVEIS E CONTRÁRIOS À CONSTITUCIONALIDADE

A discussão acerca da possibilidade de manutenção dos créditos de ICMS nas operações com combustíveis derivados de petróleo, quando há imunidade tributária no Estado de origem, envolve a interpretação de princípios constitucionais, como a não cumulatividade e o equilíbrio federativo, além de implicações práticas para contribuintes e entes federativos. Neste capítulo, serão, assim, apresentados os argumentos favoráveis e contrários à manutenção desses créditos, com base na doutrina e jurisprudência, a fim de averiguar-se qual a solução jurídico-constitucional mais adequada ao tema em foco.

O principal argumento favorável à manutenção dos créditos de ICMS é a observância do princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, §2º, I da Constituição Federal. Seria, por conseguinte, necessário assegurar que o imposto devido em cada operação seja compensado com o montante cobrado nas operações anteriores, evitando a “tributação em cascata” e garantindo a neutralidade fiscal.

Neste viés, Roque Antonio Carrazza defende que a não cumulatividade é um princípio constitucional que não pode ser restringido por legislação infraconstitucional.

“A não cumulatividade é uma garantia constitucional do contribuinte, que visa impedir a incidência repetida do imposto sobre a mesma base econômica. Portanto, o direito ao crédito independe do efetivo recolhimento do imposto na etapa anterior.” (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS – Comentários à Lei Complementar 87/96. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 220)

Ademais, a manutenção dos créditos protege o contribuinte de boa-fé, que não pode ser penalizado pela ausência de recolhimento do imposto no Estado de origem devido à imunidade constitucional. Impedir o creditamento, nessas circunstâncias, acarretaria prejuízos ao adquirente da cadeia de petróleo, que não contribuiu para a falta de arrecadação.

Logicamente, então, sem o direito ao crédito, o imposto incidente nas operações subsequentes seria calculado sobre uma base que já inclui tributos anteriores, resultando em cumulatividade tributária, o que contraria os objetivos constitucionais.

Por outro lado, a LC 87/1996 (Lei Kandir) possui previsão legal para o crédito fictício, isto é, aquele que o adquirente de mercadorias ou serviços pode aproveitar, mesmo quando não houve recolhimento efetivo do imposto na operação anterior.

“Art. 19. Para a compensação a que se refere o inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal [princípio da não cumulatividade], é assegurado ao estabelecimento que tenha recebido mercadorias com isenção ou não incidência o direito de creditar-se do valor do imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores.” (BRASIL, 1996, Art. 19)

Esse dispositivo, então, garante que, mesmo quando a mercadoria é adquirida com isenção ou não-incidência, o contribuinte tem o direito de creditar-se do imposto relativo às operações anteriores. Tamanho é o detalhamento desta regra que, mais a frente, a própria Lei Kandir especifica as hipóteses estritas de restrições ao direito ao crédito, reforçando a intenção de preservação da não-cumulatividade, portanto.

“Art. 20. (...)

§ 3º É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para utilização ou consumo final do estabelecimento, salvo se se tratar de mercadoria destinada ao uso na produção ou na prestação de serviços;

II - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou for isenta do imposto.” (BRASIL, 1996, Art. 20)

A existência do chamado “crédito fictício”, assim, assegura que o contribuinte no Estado de destino possa abater do ICMS devido o valor correspondente ao imposto que, em condições normais, teria sido pago na operação anterior. Isso preserva o princípio da não cumulatividade, evitando que o imposto seja cobrado sobre o valor total da mercadoria, sem deduções.

Para além, ao permitir o crédito fictício, evita-se que o contribuinte no Estado de destino suporte uma carga tributária maior devido à não incidência na origem. Isso mantém a neutralidade fiscal e evita distorções econômicas entre os Estados.

"A não cumulatividade do ICMS deve ser assegurada, mesmo nas hipóteses em que a operação anterior não tenha sido tributada por força de imunidade, isenção ou não incidência. O crédito fictício é instrumento necessário para evitar a cumulatividade indesejada do imposto." (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS – Comentários à Lei Complementar 87/96, 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 2019, p. 230)

"A adoção do crédito fictício nas operações com combustíveis derivados de petróleo é essencial para manter a coerência do sistema tributário, garantindo que o contribuinte não seja onerado indevidamente pela ausência de tributação na etapa anterior." (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 14ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 470)

Em outra perspectiva o STF entendeu pela necessidade de tutelar o direito à restituição de ICMS pago a maior, sob o regime de substituição tributária para frente, em sede de julgamento do RE 593.849/MG, uma vez que, “o que justifica a exigência antecipadamente feita é o evento que ocorrerá posteriormente; não ocorrendo este evento o recolhimento perde seu fundamento, sua justificação, e o excesso recolhido deve ser restituído”¹¹. Destarte, é possível extrair da mesma *ratio decidendi* que os excessos pagos pelo contribuinte, em uma cadeia complexa como a de combustíveis, apesar da imunidade constitucional apenas no Estado de origem, se qualificam como excesso do poder estatal de tributar que, por sua vez, caracterizam indébito a ser restituído na forma de créditos.

¹¹ STF, RE 593.849, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 19/10/2016)

É, inclusive, o entendimento do STF sobre o tema, como se denota do julgamento do RE 628.075/SP, em que foi analisada a possibilidade de creditamento de ICMS em operações anteriores beneficiadas por incentivos fiscais concedidos unilateralmente por Estados, que resultavam em redução do imposto recolhido. Foi fixado o entendimento de que

“(…) a jurisprudência desta Suprema Corte é firme e consistente ao assentar que o princípio da não cumulatividade em matéria de ICMS deve ser interpretado no sentido de que o crédito a ser dado na operação posterior equivale ao valor efetivamente suportado pelo contribuinte nas etapas anteriores.” (STF, RE 628.075/SP, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 18/05/2016)

Embora o caso não trate especificamente de combustíveis, o entendimento é aplicável ao crédito fictício, pois enfatiza a importância da não cumulatividade e da manutenção do crédito mesmo quando não houve recolhimento integral na etapa anterior.

Apesar da previsão legal, há controvérsias quanto à aplicação do crédito fictício, especialmente em relação à necessidade de previsão expressa na legislação estadual e à possibilidade de Estados imporem restrições. Isto, pois alguns Estados tentam limitar o direito ao crédito fictício por meio de legislações estaduais ou decretos, alegando impactos na arrecadação. No entanto, tais restrições têm sido questionadas judicialmente, uma vez que apenas lei complementar pode estabelecer limitações ao princípio da não cumulatividade.

Dessa maneira, embora a jurisprudência majoritária dos tribunais superiores seja favorável ao crédito fictício, existem decisões isoladas que negam esse direito, fundamentando-se no raciocínio matemático da ausência de recolhimento do imposto na etapa anterior.

“APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES DE OUTROS ESTADOS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS. ARTIGO 155, § 2º, X, b, DA CR. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. PREVISÃO CONSTITUCIONAL. NECESSIDADE DE ESTORNO DO CRÉDITO COM OS ACRÉSCIMOS LEGAIS NOS TERMOS DO ARTIGO 21, I, DA LC 87/96. MODIFICAÇÃO EX OFFICIO DO CRITÉRIO DE FIXAÇÃO DOS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA, SEGUNDO OS

PERCENTUAIS PREVISTOS NO § 3º C/C §5º, AMBOS DO ART. 85 DO CPC. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. 01. A questão posta em análise por meio de Ação Anulatória de Débito fiscal cinge-se em verificar o direito ao crédito utilizado pela empresa autuada em decorrência das aquisições de combustíveis e lubrificantes de outros Estados, quando dos serviços de transportes interestaduais, e sua compensação, sob a alegativa de que se trata, na verdade de operação interna. 02. Sobre o tema, há hipótese de não incidência do ICMS prevista no art. 155, § 2º, X, b, da CF/88. 03. Situação retratada dos autos em que a própria requerente reconhece sua condição de compradora localizada em unidade da Federação diferente do vendedor. 04. O art. 155, § 2º, II, “a” e “b”, da CR, dispõe que quando for caso de isenção ou não-incidência, fica impossibilitada a compensação, sendo anulados os créditos atinentes às operações que antecederam àquele sobre a qual não há incidência ou operação isenta 05. Assim, nas hipóteses da não-incidência previstas no artigo 155, § 2º, X, b, da CR, o sujeito passivo do ICMS fica obrigado, nos termos do artigo 21, I, da LC 87/96, a proceder o estorno do imposto que tiver creditado. 06. **Em suma, sem necessidade de maiores dilações, se se trata de hipótese de não-incidência de ICMS, não há crédito a ser compensado.** 07. Recurso de apelação cível conhecido, mas desprovido.” (TJCE, Apelação Cível nº 0197399-41.2013.8.06.0001, Rel. Des. Francisco Luciano Lima Rodrigues, DJe 03/04/2023)

Em conclusão, a previsão legal do crédito fictício na Lei Complementar nº 87/1996, aliada ao respaldo doutrinário e jurisprudencial, fortalece a possibilidade de manutenção dos créditos de ICMS nas operações com combustíveis derivados de petróleo, mesmo quando há imunidade no Estado de origem. Contudo, haja vista a inexistência de entendimento sumulado sobre a matéria, alguns tribunais estaduais têm optado pela denegação do direito de manutenção dos créditos fictícios pelo contribuinte.

Nessa perspectiva, o argumento contrário à constitucionalidade da manutenção de créditos de ICMS mais robusto descansa, justamente, na lógica matemática de que, se não houve incidência nem recolhimento do ICMS na etapa anterior, não há crédito a ser apropriado pelo adquirente, pois o princípio da não cumulatividade pressuporia a existência de imposto cobrado na operação anterior.

"Não havendo incidência do ICMS na operação anterior, em virtude de imunidade ou isenção, inexistente imposto a ser compensado, e, consequentemente, não há que se falar em crédito fiscal." (MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 105)

Ademais, conceder créditos de ICMS sem previsão legal específica seria violação ao princípio da legalidade tributária, uma vez que benefícios fiscais devem ser expressamente previstos em lei, em consonância com o art. 150, §6º da CF/1988. Todavia, conforme leciona Roque Antônio Carrazza, tal sustentação é extremamente

frágil devido ao pressuposto equivocado de que a concessão de créditos de ICMS é benefício.

"O direito ao crédito de ICMS não é um favor ou um benefício fiscal concedido pelo Estado, mas um direito público subjetivo do contribuinte, decorrente diretamente do princípio constitucional da não cumulatividade." (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS – Comentários à Lei Complementar 87/96. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 200)

Assim, sólida é a perspectiva de que o direito ao crédito de ICMS é inerente ao sistema de tributação do imposto e visa garantir a neutralidade fiscal, não podendo ser caracterizado como benefício fiscal, pois não representa uma renúncia de receita pelo Estado, mas sim a aplicação de um princípio constitucional.

Sob viés de análise econômica, tem-se a preocupação de que a manutenção dos créditos sem a correspondente arrecadação no Estado de origem poderia reduzir a receita do Estado de destino, comprometendo a capacidade financeira do ente federativo para cumprir suas obrigações. Em raciocínio similar, a permissão ao creditamento nessas condições poderia criar verdadeiro estímulo aos Estados na orientação de concessão de benefícios fiscais, fomentando a guerra fiscal e prejudicando a harmonia federativa.

Novamente, tais argumentos não merecem guarida, haja vista que a manutenção dos créditos não implica necessariamente em perda de receita, pois o imposto é devido no consumo final. Além disso, respeitar o princípio da não cumulatividade contribui para a estabilidade fiscal e econômica entre os entes federativos. Em sentido contrário, inclusive, a manutenção dos créditos pode, na verdade, desestimular a guerra fiscal, ao impedir que Estados utilizem a restrição ao creditamento como forma de atrair investimentos ou prejudicar outros entes federativos.

A análise dos argumentos favoráveis e contrários à manutenção dos créditos de ICMS nas operações com combustíveis derivados de petróleo imunes ao imposto no Estado de origem evidencia a complexidade do tema. O princípio da não cumulatividade emerge como elemento central na defesa do direito ao crédito, sendo amplamente respaldado pela doutrina e pela jurisprudência. Por outro lado, os argumentos contrários, embora relevantes, não têm prevalecido nos tribunais superiores,

que enfatizam a importância de proteger o contribuinte de boa-fé e assegurar a coerência do sistema tributário.

Assim, conclui-se que a manutenção dos créditos de ICMS nessas operações é juridicamente sustentada e contribui para a efetividade dos princípios constitucionais, promovendo a justiça fiscal e a segurança jurídica no âmbito tributário.

5. O IMPACTO ECONÔMICO E TRIBUTÁRIO DA MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS

A manutenção dos créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo é um tema que transcende o âmbito jurídico, impactando significativamente as finanças públicas dos Estados e a dinâmica econômica do setor de combustíveis. Sob a perspectiva da constitucionalidade, é essencial analisar como essa manutenção afeta os entes federativos, a competitividade empresarial e possíveis distorções fiscais. Este capítulo abordará o impacto econômico e tributário dessa prática, destacando suas consequências e alinhando-as aos princípios constitucionais que regem o ICMS.

5.1. CONSEQUÊNCIAS ECONÔMICAS PARA OS ESTADOS DE ORIGEM E DESTINO

A Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, inciso X, alínea "b", determina que o ICMS sobre operações com combustíveis derivados de petróleo não incidirá nas saídas interestaduais, sendo devido apenas no Estado de destino. Essa disposição visa equilibrar a distribuição de receitas entre os Estados, mas gera implicações econômicas significativas.

Dentre as mais notáveis, está a perda de receita, uma vez que os Estados de origem, especialmente os produtores de petróleo e seus derivados, não arrecadam o ICMS nas operações interestaduais com combustíveis. A título exemplificativo tem-se o Estado do Rio de Janeiro, que registrou R\$ 1,28 bilhão a menos em repasses de

arrecadação de ICMS¹² no ano de 2022, grande parte em decorrência justamente da aprovação da LC 194/2022, que definiu o limite de 18% para a alíquota que incide sobre combustíveis, telecomunicações e energia.

Ademais, a ausência de arrecadação é fator determinante ao desestímulo dos investimentos no setor de refino e distribuição de combustíveis nos Estados produtores, o que impacta negativamente o desenvolvimento econômico local e nacional. A Agência Nacional de Petróleo (ANP), constatou, por exemplo, o encerramento do ano de 2023 com apenas 251 blocos (nomenclatura dada às áreas sob contrato de pesquisa para detecção de combustíveis sob contrato: 13 sob o regime de partilha de produção e 238 sob o regime de concessão, queda de 44 blocos em relação aos dois anos anteriores¹³.

Para além, a reforma tributária acena para aumento dos impactos negativos sob a arrecadação estadual sob os combustíveis, já que, segundo cálculos do Instituto Brasileiro de Petróleo e Gás (IBP), o Imposto Seletivo cobrado no setor deve impactar em uma receita anual de R\$ 7 bilhões, pois a cada real pago como seletivo será um real a menos em participações especiais nos no FPE (Fundo de Participação dos Estados) e no FPM (Fundo de Participação dos Municípios).

Assim, tem-se cenário em que a ausência de arrecadação gera desestímulo aos investimentos estatais nos setores de refino e distribuição de petróleo nos Estados de origem, o que afeta diretamente na geração de empregos e arrecadação de demais tributos pela desaceleração da economia local.

Já os Estados de destino, beneficiários da arrecadação de ICMS sobre combustíveis derivados de petróleo, em caso de reconhecimento da possibilidade de manutenção dos créditos de ICMS relativos às operações internas anteriores à operação interestadual com combustíveis derivados de petróleo imune ao imposto devido ao

¹² O GLOBO. Rio perde R\$ 1,28 bilhão em arrecadação com ICMS em 2022. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/rio/noticia/2023/02/rio-perde-r-128-bilhao-em-arrecadacao-com-icms-em-2022.ghtml>.

¹³ AGÊNCIA BRASIL. ANP prevê investimento de R\$ 10 bi na exploração de gás e petróleo. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2024-09/anp-preve-investimento-de-r-10-bi-na-exploracao-de-gas-e-petroleo>

estado de origem, se encontrarão em situação de déficit econômico ainda mais agravado do que o atual.

FIGURA I – GRÁFICO DA PARTICIPAÇÃO DO ICMS NA ARRECADAÇÃO DOS ESTADOS



FONTE: MINISTÉRIO DA FAZENDA (2023, p. 105)

Isto, pois, ao permitir que os contribuintes mantenham os créditos do ICMS, o Estado de destino pode ver sua receita líquida reduzida, pois o imposto a recolher será compensado com os créditos apropriados. A perspectiva, então, a agravação do cenário corrente, em que os Estados arrecadaram, em 2023, a menor proporção da sua receita de ICMS em tributação sobre combustíveis desde 2020 (apenas 118,6 bilhões)¹⁴.

Contudo, há de se salientar também que a manutenção dos créditos pode incentivar o consumo e a circulação de mercadorias, estimulando a atividade econômica no Estado de destino, além de atrair a competitividade dos Estados de destino do que

¹⁴ PODER 360. Estados arrecadam menos com ICMS dos combustíveis em 2023. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/economia/estados-arrecadam-menos-com-icms-dos-combustiveis-em-2023/>

tange a cadeia de produção e comercialização de petróleo e seus derivados, uma vez que a carga tributária efetiva menor serviria de fator de atração de investimentos.

Já para o setor de combustíveis, as vantagens econômicas da possibilidade de manutenção de créditos são evidentes. Isto, pois a manutenção dos créditos de ICMS assegura que o imposto incida apenas sobre o valor agregado, o que diminuiria significativamente o custo da cadeia produtiva. Ademais, as empresas de diferentes Estados passarão a operar em condições tributárias similares, evitando vantagens competitivas indevidas.

Inegável também o aumento da segurança jurídica uma vez que a existência de precedente de observância obrigatória oferece, por óbvio, previsibilidade tributária às empresas, permitindo planejamento financeiro mais precisos e estimulando investimentos nos setores de petróleo e gás natural.

O julgamento precedente será igualmente benéfico à população, haja vista a influência tremenda dos custos jurídico-operacionais nos preços dos combustíveis. A manutenção de créditos poderá, assim, gerar redução nos custos da cadeia produtiva, refletindo em preços mais competitivos para o consumidor final. Em termos de *compliance*, a aplicação uniforme das regras de crédito evita distorções que poderiam favorecer determinadas empresas ou regiões, promovendo uma concorrência leal.

Assim, a manutenção dos créditos de ICMS, além de constitucional, é necessária para promover um ambiente econômico saudável, competitivo e justo, atendendo aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil de garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades regionais, conforme o artigo 3º da Constituição Federal.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou analisar a constitucionalidade da manutenção dos créditos de ICMS nas aquisições de combustíveis derivados de petróleo, tema que desafia a estrutura do federalismo fiscal brasileiro e envolve interpretações complexas de princípios constitucionais como a não cumulatividade e a imunidade tributária. Ao

longo da pesquisa, ficou claro que o sistema de ICMS, especialmente para combustíveis, visa a equilibrar a arrecadação entre os Estados de origem e destino, protegendo o direito dos contribuintes de compensarem o imposto pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva.

O princípio da não cumulatividade, sendo um dos pilares da estrutura do ICMS, evita a tributação em cascata e busca assegurar que o imposto incida apenas sobre o valor agregado. Entretanto, a imunidade nas operações interestaduais de combustíveis, prevista no artigo 155, §2º, X, “b” da Constituição Federal, desvia-se do princípio geral para estabelecer que o ICMS seja apropriado apenas pelo Estado de destino, visando reduzir as desigualdades regionais e impedir a concentração de arrecadação nos Estados produtores.

Essa imunidade, embora bem-intencionada, suscita discussões intensas quanto ao direito dos contribuintes de manterem os créditos acumulados em operações internas. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como visto no RE 198.088/SP, tem sido favorável à manutenção dos créditos, com fundamento na não cumulatividade, reafirmando que a imunidade na operação de saída interestadual não deve obrigar o contribuinte a estornar créditos válidos obtidos nas operações internas.

Ademais, o STF, por meio do reconhecimento do Tema de Repercussão Geral 1.258, reforça a relevância econômica e jurídica da questão.

Será necessário, então, o prevalecimento do princípio da não cumulatividade, pois penalizar o contribuinte com o estorno dos créditos acumulados seria contraditório aos próprios objetivos do sistema tributário. Tal posicionamento tomado neste trabalho reflete uma interpretação moderna e pragmática, que considera as necessidades da justiça fiscal e da neutralidade econômica, buscando evitar impactos negativos para o setor de combustíveis e para a economia nacional como um todo.

Contudo, a aplicação desse entendimento não é isenta de controvérsias, especialmente entre os Estados, que enfrentam o desafio de manter a arrecadação sem comprometer a competitividade e a equidade fiscal. A resistência de algumas unidades federativas em aceitar essa manutenção de créditos decorre de suas preocupações com a

perda de receitas, um ponto que demonstra a necessidade contínua de reforma e harmonização no sistema tributário brasileiro.

Em conclusão, a análise desta pesquisa sugere que a manutenção dos créditos de ICMS nas operações interestaduais de combustíveis derivados de petróleo é uma medida que respeita a lógica constitucional da não cumulatividade, promovendo justiça fiscal e protegendo o contribuinte de onerações desproporcionais. O caminho futuro, no entanto, deve incluir esforços coordenados entre Estados e União para reformular o ICMS e criar uma estrutura que equilibre as receitas de forma equitativa, respeitando tanto as necessidades dos entes federados quanto os direitos dos contribuintes.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

ATALIBA, Geraldo. **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS): natureza e função constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

BECHO, Renato Lopes. **ICMS – Teoria e Prática do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 6 nov. 2024.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 87, de 16 de abril de 2015. Altera a Constituição Federal para dispor sobre o ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 abr. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 6 nov. 2024.

BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre Operações Relativas à Circulação de

Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm. Acesso em: 6 nov. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 198.088/SP. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em: 24 mar. 2001. Diário da Justiça, Brasília, DF, 18 maio 2001. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br>. Acesso em: 6 nov. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 174.478/SP. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgado em: 2 out. 1996. Diário da Justiça, Brasília, DF, 21 nov. 1996. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br>. Acesso em: 6 nov. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 628.075/MG (Tema 346). Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 17 jun. 2015. Diário da Justiça, Brasília, DF, 3 jul. 2015. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br>. Acesso em: 6 nov. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.362.742/MG (Tema 1.258). Relator: Min. Edson Fachin. Julgado em: 14 ago. 2023. Diário da Justiça, Brasília, DF, 6 set. 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br>. Acesso em: 6 nov. 2024.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A Hermenêutica do Princípio da Não Cumulatividade e o ICMS**. In: Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2014.

FERREIRA, Marcos da Silva. **A Controvérsia em Torno da Manutenção de Créditos de ICMS nas Operações Interestaduais com Combustíveis Derivados de Petróleo.** Revista Brasileira de Direito Tributário, São Paulo, v. 30, p. 75-92, 2015.

FREITAS, Rafael J. Cunha. **Análise do Princípio da Não Cumulatividade no ICMS e a Questão da Substituição Tributária.** Revista de Direito Fiscal e Tributário, São Paulo, v. 11, p. 45-63, 2019.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Teoria e Prática.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

LOPES, José Roberto Vieira. **A Imunidade Tributária no ICMS sobre Combustíveis e Energia Elétrica.** Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 25, n. 3, p. 237-256, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário Nacional.** São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELLO, Regina Helena Costa. **ICMS e a Constituição.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

OLIVEIRA, Ricardo Lobo Torres. **Direito Financeiro e Tributário.** 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência.** 14. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **A Não Cumulatividade dos Tributos Indiretos.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Princípios de Direito Tributário.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SENADO FEDERAL. Resolução n. 22, de 19 de maio de 1989. Alíquotas do ICMS nas operações e prestações interestaduais. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 maio 1989. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/603015/Resolu%C3%A7%C3%A3o22.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2024.

SOUZA, Ana Paula de Barros. **O Papel do Princípio do Destino no ICMS e as Operações Interestaduais.** Revista de Direito Público, São Paulo, v. 14, n. 4, p. 102-115, 2017.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica.** São Paulo: Saraiva, 2006.