

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET**

**BARBARA DAS NEVES**

**A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DOS BENEFÍCIOS FISCAIS  
ESTADUAIS E OS EFEITOS DA “GUERRA FISCAL”**

**CURITIBA  
2016**

**BARBARA DAS NEVES**

**A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DOS BENEFÍCIOS FISCAIS  
ESTADUAIS E OS EFEITOS DA “GUERRA FISCAL”**

**Monografia apresentada como requisito parcial  
para a obtenção do título de Especialista em  
Direito Tributário, pelo Instituto Brasileiro de  
Estudos Tributários - IBET, primeiro semestre  
de 2016.**

**CURITIBA  
2016**

## RESUMO

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias – ICMS, de competência para instituição e cobrança estadual, possui vocação nacional. Pelo Princípio Federativo, cabe a cada estado membro o exercício da competência para instituição e cobrança do imposto, sem que tal faculdade possa conflitar com os interesses de ente diverso. No entanto, o que se observa são legislações que carecem de consenso, de modo a desencadear a chamada “Guerra Fiscal”, na qual cada ente utiliza de artifícios denominados “benefícios fiscais”, procurando atrair investimentos para seus territórios, sem a devida observância dos limites legais às concessões dos incentivos. Tais benefícios possuem diversos objetivos que variam desde o verdadeiro desenvolvimento regional até o aumento da arrecadação estatal. Relações tributárias são criadas, investimentos planejados, complexos industriais instalados, tudo à satisfação dos incrementos arrecadatários e objetivos intrínsecos das unidades federativas. No entanto, após significativas contraprestações por parte dos sujeitos passivos, a segurança jurídica das relações já estabilizadas é prejudicada pelo controle de constitucionalidade de tais exonerações. São diversas as razões políticas para a busca da cobrança de benefícios concedidos por determinados entes federativos. Poucas delas decorrem de razões legítimas, vinculadas à busca da chamada justiça fiscal e distributiva. O sujeito passivo, no entanto, baseado na suposta legalidade dos atos produzidos pelo ente competente, fica prejudicado por acreditar na validade e autenticidade dos atos administrativos produzidos em dado contexto territorial. É neste sentido que se insere o presente estudo, o qual procura analisar os reflexos dos tratamentos tributários concedidos à revelia das disposições constitucionais e legislação complementar.

**Palavras - chave:** ICMS; “Guerra Fiscal”; benefícios fiscais.

## ABSTRACT

The VAT – ICMS, which has the legislative powers delegated by the Constitution to Member States, is a tax with national importance. By the Federative Principle, each State has the duty of charging taxes, without affecting other interests. However, what can be noted are legislations without consensus, resulting in what is known as “Tax War”, in which each State uses its own resources to grant “tax benefits”, aiming investments to their territories without observing the limits to grant these incentives. These benefits have different objectives varying from regional development until the increase in state revenue. Tax obligations are made, planned investments, installed industrial complex, all in order to improve the increment in state revenues and intrinsic objectives of member states. Nevertheless, after significant payments from taxpayers, the judicial security of stabilized relations is affected by the constitutionality review of these incentives. There are different political reasons in search of the payment of benefits granted by different states. Few of them came from legitimate reasons, related to the tax and distributive justice. The taxpayer, however, based on the supposed legality of acts produced by the official entity, becomes affected for believing in the validity and authenticity of administrative acts produced in such territorial context. Is in this perspective that this study inserts the analysis of the reflexes in the tax special treatments granted in contrast to the constitutional dispositions and the complementary legislation.

**Keywords:** State VAT, “Tax War”, tax benefits.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	4
<b>2 NOÇÕES SOBRE O PRINCÍPIO DA FEDERAÇÃO E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA</b> .....	6
<b>3 O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR PARA A INSTITUIÇÃO DO ICMS E A ILEGALIDADE NA INSTITUIÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (“GUERRA FISCAL”)</b> .....	8
<b>4 DOS EFEITOS DAS CONCESSÕES DE BENEFÍCIOS SEM A PRÉVIA DELIBERAÇÃO POR MEIO DE CONVÊNIOS ICMS</b> .....	9
4.1 DA PRESUNÇÃO DE VALIDADE DA NORMA QUE INSTITUI TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO .....	10
4.2 DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA O ICMS.....	11
4.3 DA VEDAÇÃO À GLOSA DO CRÉDITO ICMS PELO ESTADO DE DESTINO DOS PRODUTOS COMERCIALIZADOS .....	12
<b>5 DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE BENEFÍCIOS CONCEDIDOS DE FORMA UNILATERAL</b> .....	17
<b>CONCLUSÃO</b> .....	25
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	28

## 1 INTRODUÇÃO

Embora a competência para instituição e regulamentação do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) seja dos Estados, é evidente a importância da arrecadação deste imposto em nível nacional, de modo que qualquer mudança que afete diretamente os bolsos dos contribuintes se torna um assunto recorrente em termos de discussão política e jurídica acerca das políticas implementadas pelas unidades federativas.

Os Estados, pretendendo incentivar a instalação de novas entidades em suas delimitações territoriais e atrair novos investimentos que incrementem a atividade arrecadatória, concedem benefícios fiscais aos contribuintes situados em tais regiões de forma unilateral e interventiva. Em última análise, o objetivo desta prerrogativa é o de desestimular operações pelas demais unidades federadas. Porém, há também o aspecto do desenvolvimento regional, por meio de mecanismos extrafiscais que garantem o incremento de determinada atividade, a criação de novos postos de trabalhos e a proliferação industrial.

Dentre os possíveis benefícios, destacam-se o diferimento total/parcial, a suspensão do recolhimento do imposto, isenções, reduções da base de cálculo e o crédito presumido/outorgado de ICMS.

Para a concessão, tais incentivos podem ser atrelados a uma contrapartida por parte do contribuinte, por vezes pela comprovação do investimento, ou serem concedidos de forma genérica por meio de leis, decretos e demais atos legislativos.

Relações tributárias são criadas, investimentos planejados, complexos industriais instalados, tudo à satisfação dos incrementos arrecadatórios e objetivos intrínsecos das unidades federativas.

No entanto, após significativas contraprestações por parte dos sujeitos passivos, a segurança jurídica das relações já estabilizadas é prejudicada pelo controle de constitucionalidade de tais exonerações. São diversas as razões políticas para a busca da cobrança de benefícios concedidos por determinados entes federativos. Poucas delas decorrem de razões legítimas, vinculadas à busca da chamada justiça fiscal e distributiva.

O sujeito passivo, no entanto, baseado na suposta legalidade dos atos elaborados pelo ente competente, fica prejudicado por acreditar na validade e autenticidade dos atos administrativos produzidos em dado contexto territorial.

Mas qual seria a razão, dentro de um contexto tributário que assegura direitos fundamentais aos contribuintes, de se presumir mais conhecimento e precaução do próprio particular do que do ente político responsável pela deliberação dos referidos benefícios?

É neste cenário que se insere o objeto deste estudo, por meio do qual se pretende indicar os princípios que norteiam a relação jurídica tributária, principalmente, em relação à presunção de confiabilidade, legalidade e probidade dos atos emanados pela Administração Pública, sempre em busca do primado constitucional da não-cumulatividade.

Ora, como diria Paulo de Barros Carvalho “quem se dispuser a conhecer o direito positivo não pode aproximar-se dele na condição de sujeito puro, despojado de atitudes axiológicas, como se estivesse perante um objeto da natureza”<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o Princípio da Não Cumulatividade no ICMS. p.01.

## 2 NOÇÕES SOBRE O PRINCÍPIO DA FEDERAÇÃO E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA

O Princípio da Federação pressupõe a ideia de autonomia recíproca entre a União e os Estados diante das disposições constitucionais. O Brasil é uma República “formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”<sup>2</sup>.

Em conjunto com o Princípio da isonomia das pessoas políticas, a federação pressupõe a existência harmônica da União e os Estados, cada qual com competências distintas e autônomas. Também não há hierarquia entre as próprias unidades federativas. Nas palavras de Paulo Eduardo Ribeiro Soares:

Trata-se, assim, de princípio que não pode ser suprimido por lei e tão pouco por Emenda à Constituição Federal. Sua eventual inobservância poderá significar a remota hipótese de uma revolução, a romper com o ordenamento jurídico vigente e instituir uma nova ordem constitucional<sup>3</sup>.

O instituto da Competência Tributária é regulado em conformidade com o Princípio da Federação, na medida em que corresponde à aptidão conferida às pessoas políticas para inovar em matéria tributária, ou seja, para introduzir normas, gerais e abstratas, no ordenamento jurídico para a criação de tributos, descrevendo hipóteses tributárias e prescrevendo consequências.

A competência tributária não se confunde com a capacidade ativa, sendo a última a faculdade de determinado ente em cobrar o tributo instituído. Ou seja, de exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária em levar dinheiro aos cofres públicos em razão da realização de um evento convertido em linguagem jurídica (fato jurídico tributário).

Neste sentido, o detentor da capacidade tributária para instituição de determinado tributo também possui o direito de aumentá-lo ou diminuí-lo, por meio de exonerações, e determinar como os deveres instrumentais de determinado contribuinte serão cumpridos.

---

<sup>2</sup> BRASIL. Constituição (1988). Art. 1º. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 de outubro 1988.

<sup>3</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar; Soares, Paulo Eduardo Ribeiro. **ICMS: Questões Atuais**. P. 259. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

Em relação às características da competência tributária, a doutrina é coerente em afirmar que existe exceção na instituição e deliberação do ICMS. Isto porque, a Constituição Federal adota o modal obrigatório, ao contrário do que ocorre com os demais tributos.

Dai a razão em se afirmar que o ICMS é um imposto com vocação nacional. Para Paulo de Barros Carvalho esta característica é ainda mais evidente na medida em que:

[...] os conceitos de operação interna, interestadual e de importação; de consumidor final, contribuinte, responsável e substituto tributário; de compensação do imposto, base de cálculo e alíquota, bem como o de isenção e de outros benefícios fiscais, estão diretamente relacionados com diplomas normativos de âmbito nacional, válidos, por mecanismos de integração, para todo o território brasileiro<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o Princípio da Não Cumulatividade no ICMS. p.672.

### **3 O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR PARA A INSTITUIÇÃO DO ICMS E A ILEGALIDADE NA INSTITUIÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (“GUERRA FISCAL”)**

Por ser um imposto que afeta diretamente o consumo e tem repercussão econômica direta no consumidor final, é inegável a importância da regulamentação das diretrizes gerais do ICMS em nível nacional. Por outro lado, trata-se de tema que envolve a própria relação entre as Unidades Federadas em âmbito estadual, com inegável importância à própria organização do Estado Brasileiro.

De fato, por ter suas bases principiológicas no texto constitucional, tem-se a conclusão que o ICMS deveria ser um tributo outorgado à competência da própria União, de modo a evitar que os estados concorram entre si e ignorem garantias tributárias inerentes aos contribuintes em busca de favorecimentos unilaterais. Porém, não é o que ocorre na prática.

Neste contexto, a Constituição Federal, em uma tentativa de adotar critérios nacionais para a instituição e cobrança do imposto, disciplinou que benefícios e incentivos fiscais somente podem ser concedidos em conformidade com regras estabelecidas em Lei Complementar. É o que dispõe o art. 155, inciso XII, alínea “g” do texto constitucional ao determinar que cabe à Lei Complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Trata-se da Lei Complementar nº 24/75.

Em seu art. 2º, a LC dispõe que “a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados [...]”<sup>5</sup>. São os chamados Convênios ICMS, publicados pelo CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), os quais são celebrações entre os Estados e o Distrito Federal, com a participação do Ministério da Fazenda, para a concessão de exonerações e incentivos ao imposto.

Ocorre que as unidades federadas têm editado decretos, leis e atos administrativos em que outorgam vantagens financeiras, fiscais, creditícias e operacionais aos contribuintes do ICMS que realizem determinadas operações em seus territórios, sem a prévia autorização de Convênio concessivo. É o que se convencionou denominar “Guerra Fiscal”.

---

<sup>5</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 24, 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 07 janeiro 1975.

#### **4 DOS EFEITOS DAS CONCESSÕES DE BENEFÍCIOS SEM A PRÉVIA DELIBERAÇÃO POR MEIO DE CONVÊNIOS ICMS**

Como visto, a validade da concessão de benefícios e incentivos fiscais por determinado estado está condicionada ao cumprimento dos requisitos dispostos pela Lei Complementar nº24/75. Ou seja, depende de deliberação pelas demais unidades federativas e ratificação por meio da legislação interna.

A chamada “Guerra Fiscal” envolve uma disputa entre os estados, por meio da busca de melhores investimentos e, em especial, arrecadação aos cofres públicos. Os estados com maior arrecadação dificilmente concedem tais benefícios, pois possuem outras vantagens regionais que independem dos incentivos tributários, a exemplo do estado de São Paulo que naturalmente angaria inúmeros contribuintes.

Nesta lógica, estados considerados grandes arrecadadores reclamam dos incentivos concedidos pelos chamados menos desenvolvidos, os quais buscam tratamentos tributários diferenciados com o objetivo de criarem motivos adicionais para a criação de empresas em seus limites regionais.

Por esta razão, é inegável que a “Guerra Fiscal” possui também aspectos positivos, na medida em que resulta no desenvolvimento de regiões antes não consideradas atrativas, com aumento de postos de trabalhos, incrementos arrecadatários ao Estado, por vezes com técnicas associadas à extrafiscalidade, com a aplicação dos recursos em políticas públicas, além do melhor controle sobre os valores arrecadados. Para Paulo de Barros Carvalho:

[...] a “guerra fiscal” tem seu lado positivo, manifestado no empenho que as entidades tributantes realizam para atrair investimentos, buscando por esse meio acelerar o desenvolvimento econômico e social, com benefícios significativos para a Administração e para os administrados<sup>6</sup>.

Uma das técnicas da extrafiscalidade é reduzir a carga tributária incidente em certos setores ou para determinados sujeitos passivos, estimulando o desenvolvimento de determinado produto, geração de empregos diretos, o que por si só já compensa possíveis reduções na arrecadação aos cofres públicos. Mas não é só, nas palavras de Rosiris Paula

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o Princípio da Não Cumulatividade no ICMS. p.679.

Cerizze Vogas, o caráter extrafiscal do ICMS também se verifica nos diversos princípios constitucionais, tais como:

- (i) A dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho (art. 1º, III e IV);
- (ii) A construção de uma sociedade justa e solidária, na erradicação da pobreza e da marginalização (art. 3º, I, III e IV);
- (iii) Direito social ao trabalho (art. 6º e art.7º, caput, e XXXI);
- (iv) Ordem social, busca do pleno emprego, bem-estar (art. 170, caput e VIII e art. 193)<sup>7</sup>.

No entanto, diante da manifestação contrária das demais unidades federativas que se sentem afetadas pelos tratamentos diferenciados, os efeitos negativos recaem inevitavelmente sobre os contribuintes. Na prática, existem implicações para os contribuintes beneficiados com os incentivos e os destinatários que possuem alguma relação comercial com o remetente.

#### 4.1 DA PRESUNÇÃO DE VALIDADE DA NORMA QUE INSTITUI TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO

De início, importante esclarecer que qualquer ato da administração pública possui presunção relativa de legitimidade e veracidade, pelo próprio conceito do Poder do Estado. Espera-se na atividade administrativa e, em especial, na atividade tributária, o máximo rigor na observância das normas de hierarquia superior condicionantes (Constituição Federal e Leis Complementares), bem como na própria atividade concreta de apuração dos tributos a serem exigidos pelo Fisco.

Deste modo, os contribuintes estariam autorizados a usufruir dos benefícios fiscais concedidos em conformidade com o que foi estipulado pelo ente competente. Os contribuintes não podem duvidar dos requisitos formais das normas editadas pelo Poder Público, em relação à eficácia, vigência e validade. Há, na realidade, “uma presunção posta pelo direito, de que todo processo enunciativo introdutor de normas se deu nos moldes das normas que o regulam, até que se constitua o contrário. Isto não só acontece com o processo enunciativo

---

<sup>7</sup> VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. **Limites Constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 53.

(antecedente da norma do veículo introdutor), mas com qualquer fato constituído juridicamente, pois o sistema trabalha com o controle a *posteriori*”<sup>8</sup>.

Dizer que uma norma é válida significa afirmar que pertence a um determinado sistema e que só perderá este status caso outra norma a expulse. Ou seja, caso exista a instituição de nova norma que revogue a anterior, expressa ou tacitamente, retirando a sua validade ou a declaração de inconstitucionalidade, em sede de controle concentrado, pelo Poder Judiciário.

#### 4.2 DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA O ICMS

O Princípio da Não-Cumulatividade está previsto no art. 155, §2º, inciso I, o qual determina que o ICMS “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo outro Estado ou pelo Distrito Federal”<sup>9</sup>.

Referido princípio assegura a possibilidade de determinado contribuinte apropriar créditos do ICMS cobrado em aquisições de mercadorias ou determinados serviços tomados em operações anteriores para abater do imposto incidente em suas próprias operações e prestações. Esta apuração denominada “conta gráfica” evita a tributação dita em cascata, de modo a onerar a venda ao consumidor final.

Para Roque Antonio Carrazza, “por meio do princípio da não-cumulatividade do ICMS o Constituinte beneficiou o contribuinte (de direito) deste tributo e, ao mesmo tempo, o consumidor final (contribuinte fato), a quem convém preços mais reduzidos ou menos gravemente onerados pela carga tributária”<sup>10</sup>.

Trata-se de princípio constitucional que, por esta razão, não pode ser suprimido ou mitigado pela legislação infraconstitucional. As únicas hipóteses em que a não-cumulatividade será excepcionalizada estão descritas no próprio texto constitucional, ou seja, nos casos de isenção e não-incidência.

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito: O construtivismo Lógico Semântico**. São Paulo: PUC, 2009. p. 527.

<sup>9</sup> BRASIL. Constituição (1988). Art. 155, §2º, I. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 de outubro 1988.

<sup>10</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 12 ed. Malheiros, 2007. p. 320.

Não obstante as exceções, o constituinte concedeu a possibilidade de recuperar o instituto do princípio, na medida em que inseriu cláusula “salvo determinação em contrário da legislação”<sup>11</sup>.

#### 4.3 DA VEDAÇÃO À GLOSA DO CRÉDITO ICMS PELO ESTADO DE DESTINO DOS PRODUTOS COMERCIALIZADOS

Conforme mencionado, a concessão de benefícios por determinado Estado sem a prévia aprovação dos demais gera efeitos para o contribuinte beneficiado (unidade de origem) e também ao destinatário (unidade de destino).

Em relação ao destinatário, o que se verifica na prática é a glosa dos créditos provenientes das aquisições de forma unilateral pelo Estado de destino. A restrição ocorre mesmo nos casos em que o ICMS está efetivamente destacado em nota fiscal idônea.

A justificativa da glosa consiste na presunção de que o ICMS destacado no documento não foi efetivamente “pago” pelo Remetente e, desta forma, não poderá ser deduzido pelo destinatário, de modo a reduzir o imposto posteriormente pago em suas operações no Estado de destino.

Primeiramente, importante esclarecer que a expressão “cobrado”, prevista no art. 155, §2º, I da CF, deve ser compreendida como “incidido”. Ou seja, independentemente do efetivo pagamento do tributo nas operações anteriores, o contribuinte adquirente poderá creditar-se do imposto destacado no documento fiscal idôneo. Neste sentido, esclarece Roque Antonio Carrazza:

Estamos convencidos de que, na medida em que ocorreu um episódio suscetível de ser tributado por meio de ICMS, é inafastável o direito ao crédito, na operação ou prestação subsequente. Ademais, não raro, a efetiva cobrança do tributo escapa ao conhecimento do adquirente da mercadoria ou do tomador do serviço. Assim, até para que não se instale a insegurança jurídica, basta que tenha havido uma anterior operação ou prestação para que o princípio da não-cumulatividade no ICMS prevaleça<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> Idem, art. 155, §2º, II.

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 12 ed. Malheiros, 2007. p. 323.

Isto porque, as normas tributárias de incidência do imposto e do crédito são distintas. Explica-se.

A norma de incidência do ICMS pressupõe a cobrança do imposto em razão da ocorrência do fato jurídico tributário, pela circulação de mercadorias ou prestação de serviços de comunicação ou transporte interestadual, previsto na norma geral e abstrata do tributo. Neste caso, o sujeito passivo (contribuinte) figura na posição de devedor e sujeito ativo (Estado) como credor no montante destacado.

No entanto, na relação jurídica estabelecida em virtude do crédito, as posições se alteram. Sendo o imposto devidamente destacado no documento, nasce o direito ao adquirente de se valer da apropriação do montante indicado a título de ICMS. Neste caso, tem-se o contribuinte como credor do montante destacado na operação anterior e o Estado como devedor.

Em suma, cita-se como exemplo um contribuinte beneficiado com um crédito presumido equivalente a 50% do valor do ICMS na operação, a qual ocorreria da seguinte forma: (i) o remetente das mercadorias destaca o ICMS de 12% na nota fiscal (alíquota padrão para operação interestadual aos Estados de Sul e Sudeste, com produto nacional), porém, efetivamente arca com o custo tributário efetivo de 6%; (ii) o adquirente, localizado neste caso na região Sul, credita-se do ICMS na alíquota de 12%, destacada no documento fiscal; (iii) o Estado de destino exige o estorno da proporção de 6%, por entender que este valor não foi efetivamente pago na operação anterior.

De imediato, é visível a ilegalidade da exigência presumida pelo Estado de destino de que o destinatário das mercadorias deva conhecer os diversos benefícios fiscais concedidos pelos entes em que estão localizados os fornecedores dos produtos adquiridos. Como visto, o ICMS é estabelecido por competência dos diversos Estados da federação, cada qual com sua própria legislação e deveres instrumentais. É totalmente inviável que se exija de qualquer empreendedor o conhecimento de todas as possíveis legislações estaduais aplicáveis em decorrência das relações comerciais que assume com os remetentes. Para Paulo Eduardo Ribeiro Soares:

Se os Estados membros já observam referida dificuldade, o que não dizer dos contribuintes que não possuem sequer a obrigação de conhecer as normas aplicadas em todos os outros Estados da Federação [...]

De fato, não há como exigir do contribuinte adquirente da mercadoria que a recebe com o destaque do ICMS na nota fiscal ou do tomador de serviço prestado,

investigação no sentido de apurar se foi ou não concedido benefício fiscal ao contribuinte que lhe vendeu referida mercadoria, tampouco se este eventual, se concedido, restou introduzido no ordenamento jurídico com a observância do disposto no texto Constitucional e na Lei Complementar nº 24/75<sup>13</sup>.

Os estados de destino, como justifica a glosa dos créditos de ICMS, geralmente utilizam o argumento de que a Lei Complementar nº 24/75 estabelece sanções aos contribuintes envolvidos em operações com benefícios considerados ilegítimos. O dispositivo determina que é ineficaz o crédito de ICMS baseado em benefício ilegal, permitindo a exigência do imposto reduzido em decorrência da apropriação considerada indevida<sup>14</sup>.

Importante destacar que o texto constitucional, ao determinar que caberia à Lei Complementar a regulação da concessão dos benefícios, em nenhum momento facultou a determinação de penalidades pelo descumprimento destas indicação. Em especial, pela restrição ao princípio da não-cumulatividade.

Para Paulo de Barros Carvalho:

Em total agressão ao ordenamento jurídico pátrio, estabeleceu [a LC n °24/75], no art. 8º, ser ineficaz o crédito fiscal relativo às operações beneficiadas, autorizando, simultaneamente a exigência do imposto reduzido em razão do incentivo tributário. A literalidade de tal dispositivo poderia levar ao equivocado entendimento de que, independentemente de julgamento por parte do tribunal competente – o STF -, as normas relativas à concessão de benefícios teriam presunção de validade e o princípio da não-cumulatividade do ICMS não deveria ser respeitado<sup>15</sup>.

Ou seja, em cumprimento ao Princípio Federativo e a separação dos poderes, na eventualidade da concessão de benefícios em descumprimento ao que dispõe o texto constitucional, cabe ao Poder Judiciário, mais especificamente ao Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado, a análise da possível inconstitucionalidade e a expulsão da norma do ordenamento jurídico.

Não pode o Estado de destino, usurpando a competência do Poder Judiciário, pretender glosar os créditos, sob a justificativa de que poderia julgar antecipadamente a atitude equivocada da unidade de origem. E mais, lesar o contribuinte localizado em seu

---

<sup>13</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar; Soares, Paulo Eduardo Ribeiro. **ICMS: Questões Atuais**. p. 278. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

<sup>14</sup> Lei Complementar nº 24/75, §8º.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **“Guerra Fiscal” e o Princípio da Não Cumulatividade no ICMS**. p.678.

território, que agiu com boa fé e presumiu legítimo o destaque do imposto na operação anterior. Neste mesmo sentido, já há decisão monocrática proferida pelo Supremo Tribunal Federal, por meio da AC 2611 MC/MG.

**EMENTA:** [...] Há forte fundamento de direito na alegação de que o Estado de destino da mercadoria não pode restringir ou glosar a apropriação de créditos de ICMS quando destacados os 12% na operação interestadual, ainda que o Estado de origem tenha concedido crédito presumido ao estabelecimento lá situado, reduzindo, assim, na prática, o impacto da tributação. Note-se que o crédito outorgado pelo Estado de Goiás reduziu o montante que a empresa teria a pagar, mas não implicou o afastamento da incidência do tributo, tampouco o destaque, na nota, da alíquota própria das operações interestaduais. **Ainda que o benefício tenha sido concedido pelo Estado de Goiás sem autorização suficiente em Convênio, mostra-se bem fundada a alegação de que a glosa realizada pelo Estado de Minas Gerais não se sustenta. Isso porque a incidência da alíquota interestadual faz surgir o direito à apropriação do ICMS destacado na nota, forte na sistemática de não-cumulatividade constitucionalmente assegurada pelo art. 155, § 2º, I, da Constituição e na alíquota estabelecida em Resolução do Senado, cuja atribuição decorre do art. 155, § 2º, IV. Não é dado ao Estado de destino, mediante glosa à apropriação de créditos nas operações interestaduais, negar efeitos aos créditos apropriados pelos contribuintes. Conforme já destacado na decisão recorrida, o Estado de Minas Gerais pode arguir a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sendo certo que este Supremo Tribunal tem conhecido e julgado diversas ações envolvendo tais conflitos entre Estados, do que é exemplo a ADI 2.548, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 15.6.2007. Mas a pura e simples glosa dos créditos apropriados é descabida, porquanto não se compensam as inconstitucionalidades, nos termos do que decidiu este tribunal quando apreciou a ADI 2.377-MC, DJ 7.11.2003, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence: “2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações. 3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam.” [...] 6. Ante o exposto, reconsidero a decisão anterior, conheço da ação cautelar e concedo medida liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário em cobrança, nos termos do art. 151, V, do CTN, sustando, com isso, a execução e os respectivos atos expropriatórios. Publique-se, intimem-se e cite-se o Estado requerido<sup>16</sup>.**

Atualmente, o tema é objeto de Repercussão Geral por meio do Recurso Extraordinário nº 628075<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> STF - AC: 2611 MG, Relator: Min. ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 21/06/2010, Data de Publicação: DJe-211 PUBLIC 28/06/2010.

<sup>17</sup> Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. GUERRA FISCAL. CUMULATIVIDADE. ESTORNO DE CRÉDITOS POR INICIATIVA UNILATERAL DE ENTE FEDERADO. ESTORNO BASEADO EM PRETENSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL INVÁLIDO POR OUTRO ENTE FEDERADO. ARTS. 1º, 2º, 3º, 102 e 155, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. 8º DA LC 24/1975. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA.

A norma que institui o benefício da unidade de origem presume-se válida, pois pertence a um sistema até que eventual decisão do Poder Judiciário a expurgue do ordenamento jurídico. Desta forma, o Estado de destino deve respeitar a norma até então vigente, sob pena de contrariar o Princípio Federativo e a isonomia ente os entes tributantes.

O Princípio da Não-Cumulatividade é assegurado pela Constituição, não sendo possível mitigá-lo adicionalmente às hipóteses dispostas no seu próprio texto (isenção e não incidência).

Por fim, a glosa unilateral ainda acaba por: (i) resultar em enriquecimento ilícito pelo estado de destino, o qual acaba invadindo a competência territorial para a cobrança do imposto e fica com um valor maior do tributo que seria devido para outra unidade federativa e em razão de hipótese de incidência distinta; (ii) violação do princípio da não discriminação do produto em razão da origem.

Na eventualidade de se sentir lesado, pode o Estado de destino procurar o Poder Judiciário, por meio de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), procurando a declaração da ilegalidade do benefício concedido sem as devidas restrições legais.

Afinal de contas, existe procedimento próprio previsto pela Constituição Federal para dirimir conflitos entre as unidades federadas. Neste caso, sendo o Estado legitimado a propositura de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, na figura do governador<sup>18</sup>, e a previsão para que o Supremo Tribunal Federal possa declarar a inconstitucionalidade dos atos concessivos de benefícios fiscais, é clara a ilegalidade na glosa unilateral dos créditos de ICMS.

---

(RE 628075 RG, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 13/10/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-228 DIVULG 30-11-2011 PUBLIC 01-12-2011 )

<sup>18</sup> BRASIL. Constituição (1988). Art. 103. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 outubro 1988.

## 5 DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE BENEFÍCIOS CONCEDIDOS DE FORMA UNILATERAL

Conforme já explanado, são recorrentes os questionamentos acerca da constitucionalidade dos benefícios concedidos pelos Estados, em especial aqueles unilateralmente outorgados pelas Unidades Federativas. Nestes casos, é possível que as normas concedentes dos estímulos deixem de pertencer à ordem jurídica vigente, após a declaração de sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Dessa forma, a partir do controle de constitucionalidade previsto, é possível que os benefícios fiscais sejam declarados nulos, o que traz efeitos práticos aos contribuintes, em especial para os que se basearam nos critérios jurídicos e administrativos determinados pela própria administração na constituição de seus créditos tributários.

Importante destacar que as decisões proferidas em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) vinculam os demais órgãos do Poder Executivo e Judiciário<sup>19</sup>.

Como regra geral, tanto no controle difuso (via incidental) como no controle concentrado de constitucionalidade, prevalece o entendimento de que as decisões definitivas têm efeito retroativo (*ex tunc*), bem como produzem eficácia vinculante e contra todos (*erga omnes*), no caso do controle concentrado.

Deste modo, a inconstitucionalidade deve ser, em princípio, sanada desde sua origem, desfazendo-se os efeitos diretos e derivados da norma inconstitucional. Ou seja, a norma seria nula desde a sua publicação, de modo que qualquer ato praticado e baseado em sua redação seria desprovido de legalidade. Ou seja, a validade da norma estaria prejudicada a partir da decisão do Participante “Poder Judiciário”.

Na prática, a nulidade da norma com efeito retroativo representaria a necessidade de correção dos fatos pretéritos, mediante recolhimento, aos cofres públicos, das quantias

---

<sup>19</sup> BRASIL. Lei nº 9.868 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 novembro 1999.

Art. 28. Dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão.

Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

mensuradas pelos benefícios indevidamente usufruídos. Além disso, a nulidade da norma traria efeito imediato aos adquirentes dos produtos, pois se trata de tributo “indireto”, com repercussão econômica ao chamado “contribuinte de fato” ou consumidor final.

Contudo, esta premissa deve ser analisada com cautela, especialmente em se tratando de anulação de normas concessivas de benefícios fiscais. Nestes casos, a anulação retroativa dos estímulos causaria grande prejuízo de ordem patrimonial aos contribuintes, cujas atividades foram baseadas em norma tida como válida à época dos fatos.

Nessas situações, o efeito *ex tunc* traria considerável insegurança jurídica nas transações comerciais e na realização dos lançamentos tributários pelos contribuintes que se pautaram na validade das normas editadas para desenvolver e projetar suas atividades.

Neste sentido, o art. 27 da Lei 9.868/99 permitiu que o STF utilizasse o recurso denominado “modulação dos efeitos” da declaração de inconstitucionalidade. Em outras palavras, permitiu que o Tribunal restringisse os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou mesmo decida que sua eficácia terá início em momento posterior, conforme o interesse social ou a tutela da segurança jurídica o exigir. Para Rosíris Paula Cerizze Vogas:

Se o STF pode modular os efeitos de suas decisões em prol do fisco nos casos de declaração de inconstitucionalidade de normas relativas à imposição de tributos, limitando, assim, o direito à repetição de indébito dos contribuintes, com base no argumento de lesão ao poder público, por qual razão não poderia modular os efeitos de suas decisões em prol dos contribuintes que se beneficiaram de incentivos fiscais inválidos, já que isto, certamente, implicará lesão não só ao seu patrimônio, como, também, a terceiros que com eles mantiveram relação econômica?<sup>20</sup>

Cite-se, por exemplo, a decisão proferida no julgamento da ADI 4481. Tendo em vista o interesse social, a segurança jurídica, bem como a desestabilização econômica que a aplicação retroativa dos benefícios fiscais poderia trazer, o STF modulou os efeitos no julgamento. Veja-se:

Ementa: I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II.

---

<sup>20</sup> VOGAS, Rosíris Paula Cerizze. **Limites Constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 168.

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS. 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75. 2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio. 3. **A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica.** 4. **Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento.**<sup>21</sup> Grifo nosso.

Em outras palavras, mediante o recurso da modulação dos efeitos, o crédito presumido utilizado em data posterior ao julgamento da ADI (11.03.2015), com base nas normas então vigentes será considerado ilegítimo, de modo que os valores já apropriados até esta data estariam convalidados. A convalidação, neste caso, seria aplicada de forma idêntica para contribuintes que se encontrem na mesma situação fática – ou seja, que tenham realizado importações nas condições previstas nas normas que previam os benefícios.

O contrário representaria aplicar tratamento mais gravoso àqueles contribuintes mais conservadores, que aguardavam a decisão final do Eg. STF sobre o tema, em benefício daqueles mais arrojados, situação que indubitavelmente não encontra respaldo nos princípios mais elementares do Estado Democrático de Direito da Constituição Federal de 1988.

O passado indica que vários benefícios similares já foram questionados. Várias discussões estão pendentes de julgamentos também em situações similares.

Não raras vezes, inclusive, os Estados, cientes de que seus benefícios serão questionados por meio do controle de constitucionalidade do STF, revogam seus Decretos/Leis, instituindo novos benefícios por meio de outro caminho legislativo.

No entanto, caso exista efetivamente pretensão jurídica pela inconstitucionalidade, sem a utilização do recurso da modulação dos efeitos, há diversas variantes possíveis para os efeitos da decisão.

Primeiro, como dito, há a questão da possível modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade que venha a ser proferida. Essa prerrogativa foi utilizada em

---

<sup>21</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 4481/PR, rel. Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/2015, disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, acesso em 15.set.2015.

homenagem ao princípio da segurança jurídica e estabilidade das relações tributárias no julgamento da ADI 4481.

Aparentemente, este será um critério utilizado pelo STF em casos análogos, envolvendo benefícios tributários inconstitucionais como efeitos da “Guerra Fiscal”. Veja-se, por exemplo, trecho do julgamento da ADI 4481 em que o relator (Ministro Luís Roberto Barroso) sugeriu que em casos similares o mesmo critério para a modulação (data do julgamento) fosse utilizado.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) – Está bem. Eu também acho que não precisa haver uma regra universal, mas, nos casos de guerra fiscal, nós convencionamos que vai ser a data do julgamento, se todos estiverem de acordo e respeitada a posição do Ministro Marco Aurélio.<sup>22</sup>

Assim, considerando a tendência jurisprudencial atual do Eg. STF, tem-se que seria mais provável que eventual julgamento novamente aplicasse a modulação dos efeitos da decisão, para preservar a segurança jurídica dos contribuintes.

Entretanto, em casos similares mais antigos, verificou-se que a declaração de inconstitucionalidade dos benefícios fiscais considerados ilegais foi proferida sem a modulação dos efeitos.

Neste caso, a primeira possibilidade seria o Estado acolher de forma “ativa” esse entendimento, editando normas visando à cobrança das receitas tributárias dispensadas pela concessão dos benefícios.

Foi o que aconteceu, por exemplo, no caso do Estado do Rio de Janeiro, em relação ao Decreto Estadual nº 45.022/2014<sup>23</sup>. O Estado previa benefícios fiscais sem autorização prévia do CONFAZ, para as indústrias de refino e sal, que foram objeto da ADI 3664, proposta, por coincidência, pelo próprio Governador do Estado do Paraná.

---

<sup>22</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 4481/PR, rel. Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/2015, disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, acesso em 15.set.2015.

<sup>23</sup> BRASIL, Governo do Estado do Rio de Janeiro. DECRETO N.º 45.022 DE 04 DE NOVEMBRO DE 2014. **Revoga os dispositivos que menciona em razão da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ADIN n.º 3664, e dá outras providências.** Art. 3.º Os contribuintes do ICMS que usufruíram do regime anteriormente estabelecido nos dispositivos revogados pelo art. 1.º deste Decreto, deverão refazer sua escrita fiscal e cumprir com as obrigações tributárias principal e acessórias pertinentes, pelo regime normal de confronto entre créditos e débitos do ICMS, relativamente ao período decadencial. Publicado no DOE em 05.11.2014, disponível em <http://www.fazenda.rj.gov.br>, acesso em 21.set.2015.

Neste caso, o STF reconheceu a inconstitucionalidade, sem a modulação dos efeitos da decisão. Na sequência, o Estado do Rio de Janeiro editou Decreto determinando a revogação dos benefícios declarados inconstitucionais e determinando que os contribuintes que usufruíram dos regimes previstos refizessem suas escritas fiscais, com o expurgo dos benefícios.

Válido destacar que nesta hipótese o tributo cobrado não poderá ser acompanhado de eventuais penalidades, juros moratórios e demais encargos, pois o contribuinte apenas agiu em conformidade com atos expedidos por autoridades administrativas e práticas reiteradas pela administração pública. Note-se o que dispõe o art. 100 do Código Tributário Nacional:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

**I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;**

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

**III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;**

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo<sup>24</sup>.

De fato, essa é supostamente uma prerrogativa dos estados, no caso de decisões que declarem a inconstitucionalidade de normas tributárias sem a limitação de efeitos da modulação.

Não obstante, há ainda situações em que existiu ação por parte dos órgãos de controle da administração, no sentido de exigir que os estados cobrassem dos contribuintes valores decorrentes de benefícios inconstitucionais. Foi o que aconteceu em relação ao Distrito Federal, em discussão em que o Ministério Público resolveu exigir que o imposto dispensado fosse cobrado.

A questão foi levada ao STF sob a alegação de que o Ministério Público não teria legitimidade em exigir estes pagamentos. No entanto, a matéria é tema do Recurso

---

<sup>24</sup> BRASIL, Lei 5.172, de 1996. Art. 100. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 de outubro de 1996.

Extraordinário (RE) 85142125, com repercussão geral, pois, após a concessão de anistia pelo Estado, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) chegou a convalidar o perdão concedido pelo Distrito Federal<sup>26</sup>.

Por fim, importante destacar que o ICMS é tido como um tributo “indireto”, em que há o repasse do ônus tributário ao contribuinte de fato (adquirente). Deste modo, o preço de venda da mercadoria é calculado com base na tributação incidente em determinada operação.

O imposto, baseado no princípio da seletividade, é instituído com base no consumidor final que arcará com o ônus tributário. Além disso, o imposto devido poderá ser compensado com eventuais créditos tributários, haja vista o Princípio da Não-Cumulatividade. Sobre a importância do princípio, Paulo de Barros Carvalho esclarece que:

[...] na hipótese de concessão de regime especial que acarrete benefícios fiscais ao contribuinte, os Estados e o Distrito Federal hão de tomar o máximo cuidado para não ofender o princípio da não-cumulatividade. É evidente que a solução de pendências administrativas, no que concerne à adaptação de situações concretas à sistemática do ICMS, não pode ser feita em detrimento de mandamentos superiores que fixem os traços fundamentais do imposto.<sup>27</sup>

Na hipótese do Estado exigir o imposto do contribuinte de direito, sem a possibilidade de repasse ao contribuinte de fato (adquirente), a natureza do tributo indireto estaria sendo violada.

O art. 155, §2º, inciso I<sup>28</sup>, da Constituição Federal, prevê como característica intrínseca do imposto a não-cumulatividade. Isto significa que obstar a compensação dos créditos em conta gráfica seria o mesmo que cobrar indevidamente o imposto, pois o contribuinte de direito suportaria integralmente o ônus da operação. A não-cumulatividade, na realidade,

---

<sup>25</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 851421, rel Min. Marco Aurélio, recte. Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, recdo. Distrito Federal, disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, acesso em 21.set.2015.

<sup>26</sup> BRASIL, Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio nº 84.2011. Suspende e concede remissão do ICMS relativos aos créditos tributários decorrentes do tratamento tributário concedido nos termos da Lei nº 2.483/1999, que estabelece o tratamento tributário para empreendimentos econômicos produtivos no âmbito do Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico Integrado e Sustentável do Distrito Federal - PRÓ-DF. Publicado no DOU de 05.10.11, pelo Despacho 179/11, disponível em <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2011/cv084\\_11](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2011/cv084_11)>, acesso em 21.set.2015.

<sup>27</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS. P.06.

<sup>28</sup> BRASIL. Constituição (1988). Art. 155, §2º, inciso I. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 outubro 1988.

consiste em uma técnica tributária para concentração da incidência tributária ao consumidor final.

Sobre a impossibilidade dos tributos indiretos onerarem a produção ou comercialização dos bens, esclarece Misabel de Abreu DERZI:

Como já destacamos ao comentarmos o art. 46 do CTN, tanto o ICMS, quanto o IPI, não podem onerar o contribuinte de iure. Destacamos, ainda, que essa afirmação (...) não é econômica, mas, ao contrário, encontra pleno apoio jurídico na Constituição brasileira. É que **a Constituição brasileira assegura, como de resto o fazem os países europeus e latino-americanos, 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 em suas aquisições (embora na posição de adquirente apenas tenha sofrido a transferência e nada tenha pessoalmente recolhido aos cofres públicos). Tal tributo não onera, assim, a força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa**, porem a fora econômica do consumidor, segundo ensina Herting. A rigor, quer do posto de vista jurídico – pois há expressa licença constitucional para isso - quer do posto de vista econômico, **o imposto foi modelado para ser suportado pelo consumidor, jamais pelo contribuinte comerciante.**<sup>29</sup> Grifo nosso

Por derradeiro, a cobrança dos valores beneficiados também ensejaria na quebra da segurança jurídica, ao princípio da não cumulatividade, moralidade administrativa, presunção de legitimidade dos atos administrativos e, por fim, no Princípio de Proteção à Confiança entre o contribuinte e o fisco.

Em outras palavras, o contribuinte estaria apenas exercendo sua atividade baseado no que foi determinado em legislação estadual, de modo que não pode ser penalizado por cumprir com o que lhe é exigido e imposto formalmente pela legislação tributária válida, vigente e eficaz.

O Princípio da Confiança, neste sentido, protege o contribuinte que teve sua conduta induzida por ato emitido pelo próprio Poder Público com presunção de legitimidade e que, posteriormente, foi considerado inconstitucional. Nas palavras de Humberto Ávila:

O chamado princípio da proteção da confiança serve de instrumento de defesa de interesses individuais nos casos em que o particular, não sendo protegido pelo direito adquirido ou pelo ato jurídico perfeito, em qualquer âmbito, inclusive no tributário, exerce a sua liberdade, em maior ou menor medida, confiando na validade (ou na aparência de validade) de um conhecido ato normativo geral ou individual e,

---

<sup>29</sup> DERZI apud BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 370/371.

posteriormente, tem a sua confiança frustrada pela descontinuidade da sua vigência ou dos seus efeitos, quer por simples mudança, quer por sua revogação ou anulação, quer ainda, por declaração de sua invalidade.<sup>30</sup>

A boa fé do contribuinte que se pautou na legislação em vigor e cumpriu com suas obrigações fiscais deve ser ponderada e presumida, a menos que existam provas que demonstrem cabalmente a concorrência de sua ação na edição dos atos ilegítimos, de forma consciente e plena sobre os vícios.

Admitir o contrário seria beneficiar o ente político que, após o aumento de investimentos, com a aplicação dos créditos presumidos, receberia retroativamente cobrança sobre a diferença não recolhida, que o Estado ofereceu-lhe como contrapartida às condutas específicas estimuladas.

Este também é o posicionamento adotado por Rosíris Paula Cerizze Vogas. Nas palavras da autora:

No caso do vendedor, o efeito da declaração de inconstitucionalidade deve ser unicamente a impossibilidade de continuar usufruindo os benefícios fiscais tidos como inválidos, pois em relação aos fatos geradores pretéritos, as relações já se efetivaram com base em critério jurídico de lançamento que não pode mais ser alterado de forma retroativa, nem mesmo por decisão judicial.<sup>31</sup>

Por fim, importante destacar que já existem sinais de uma possível convalidação de benefícios outorgados em decorrência da “Guerra Fiscal”. O Convênio ICMS nº 70/2014 foi publicado pelo CONFAZ, ainda que sem eficácia atualmente por requisitos formais, com o intuito de regularizar eventuais benefícios concedidos de forma unilateral pelos entes federativos, anistiando os contribuintes que os utilizaram. O projeto de Lei nº 130/2014, em trâmite perante a Comissão de Assuntos Econômicos do Senado, também possui proposta semelhante ao do Convênio.

---

<sup>30</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 360.

<sup>31</sup> VOGAS, Rosíris Paula Cerizze. **Limites Constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 169.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, percebe-se que, não obstante seja um imposto de competência estadual, o ICMS possui vocação nacional, com diretrizes gerais estabelecidas de maneira geral, a fim de evitar o conflito de competência entre as unidades federadas.

Pelo Princípio Federativo, cabe a cada estado membro o exercício da competência para instituição e cobrança do imposto, sem que tal faculdade possa conflitar com os interesses de ente diverso.

No entanto, o que se observa são legislações que carecem de consenso, de modo a desencadear a chamada “Guerra Fiscal”, na qual cada ente utiliza de artifícios denominados “benefícios fiscais”, procurando atrair investimentos para seus territórios. Tais benefícios possuem diversos objetivos que variam desde o desenvolvimento regional até o aumento da arrecadação estatal.

De fato, a concessão de incentivos é prerrogativa dos Estados, que devem possuir como função primordial a redução das desigualdades regionais com incentivo ao crescimento econômico saudável. Porém, existem procedimentos próprios à concessão dos incentivos previstos em normas constitucionais e legislação federal que, caso não observados, resultam em prejuízos aos contribuintes que se valerem da presunção de legalidade de tais normas.

Isto porque, em razão do descumprimento de tais preceitos prévios necessários às concessões de incentivos, as demais unidades federativas que se sentem prejudicadas em razão das estipulações dos tratamentos diferenciados adotam políticas próprias de forma a neutralizar os valores incentivados ou conceder benefícios de igual relevância.

Em última análise, a chamada “Guerra Fiscal” acabada por afetar os contribuintes, localizados nos Estados de origem e de destino, que confiaram nas relações negociais assumidas e, em especial, na legitimidade dos atos emanados pelo Poder Público.

A implicação direta ao destinatário decorre da glosa de créditos de forma unilateral pelo estado de destino, o qual justificativa a medida sob o argumento de que os benefícios foram estabelecidos sem a verificação de disposições constitucionais, essenciais à validade dos tratamentos.

Neste sentido, a glosa unilateral ainda acaba por: (i) resultar em enriquecimento ilícito pelo Estado de destino, o qual acaba invadindo a competência territorial para a cobrança do imposto e fica com um valor maior do tributo que seria devido para outra unidade federativa e

em razão de hipótese de incidência distinta; (ii) violação do princípio da não discriminação do produto em razão da origem.

Conforme visto, na eventualidade de se sentir lesado, o estado de destino possui meio próprio para impugnar benefícios concedidos pela unidade de origem. Trata-se da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), a qual busca a declaração da ilegalidade do benefício concedido sem as devidas restrições legais.

Dessa forma, a partir do controle de constitucionalidade, é possível que os benefícios fiscais sejam declarados nulos, o que traz efeitos práticos aos contribuintes localizados no Estado de origem, em especial para os que se basearam nos critérios jurídicos e administrativos determinados pela própria administração na constituição de seus créditos tributários.

Contudo, esta premissa deve ser analisada com cautela, especialmente em se tratando de anulação de normas concessivas de benefícios fiscais. Nestes casos, a anulação retroativa dos estímulos causaria grande prejuízo de ordem patrimonial aos contribuintes, cujas atividades foram baseadas em norma tida como válida à época dos fatos.

Neste sentido, tem-se que o art. 27 da Lei 9.868/99 permitiu que o STF utilizasse o recurso denominado “modulação dos efeitos” da declaração de inconstitucionalidade. Em outras palavras, permitiu que o Tribunal restringisse os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou mesmo decida que sua eficácia terá início em momento posterior, conforme o interesse social ou a tutela da segurança jurídica o exigir.

Este artifício foi atualmente utilizado no julgamento da ADI nº 4481, em face de benefícios outorgados pelo Estado do Paraná, os quais foram concedidos sem consenso dos demais estados-membros, por meio de deliberação do CONFAZ.

O Superior Tribunal Federal entendeu que, não obstante a ausência de procedimentos próprios, os contribuintes que se valeram dos benefícios não poderiam ser prejudicados em razão da presunção de legitimidade e a convalidação dos atos já produzidos em razão dos incentivos.

Sendo parte primordial da relação jurídica tributária, é evidente que o contribuinte não pode ser lesado em razão do combate direto entre os estados. A chamada “Guerra Fiscal” não pode ser palco para celebração de insegurança jurídica, nem mesmo justifica as reduções das garantias fundamentais aos contribuintes.

De qualquer forma, espera-se que os Tribunais reconheçam as inconstitucionalidades envolvidas nas restrições às glosas dos créditos e na prejudicialidade ao contribuinte

localizado nas unidades federativas de origem, o qual se valeu da presunção de legitimidade dos atos administrativos, projetou suas atividades e agiu de boa fé nas contraprestações muitas vezes exigidas pela administração fazendária.

## BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 de outubro 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 07 janeiro 1975.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. GUERRA FISCAL. CUMULATIVIDADE. ESTORNO DE CRÉDITOS POR INICIATIVA UNILATERAL DE ENTE FEDERADO. ESTORNO BASEADO EM PRETENSA CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL INVÁLIDO POR OUTRO ENTE FEDERADO. ARTS. 1º, 2º, 3º, 102 e 155, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. 8º DA LC 24/1975. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA. - AC: 2611 MG, Relator: Min. ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 21/06/2010, Data de Publicação: DJe-211 PUBLIC 28/06/201.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 628075 RG, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 13/10/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-228 DIVULG 30-11-2011 PUBLIC 01-12-2011.

BRASIL. Lei nº 9.868 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 novembro 1999.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 4481/PR, rel. Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/2015, disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, acesso em 15.set.2015.

BRASIL, Governo do Estado do Rio de Janeiro. DECRETO N.º 45.022 DE 04 DE NOVEMBRO DE 2014. **Revoga os dispositivos que menciona em razão da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ADIN n.º 3664, e dá outras providências**. Publicado no DOE em 05.11.2014, disponível em <http://www.fazenda.rj.gov.br>, acesso em 21.set.2015.

BRASIL, Lei 5.172, de 1996. Art. 100. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 de outubro de 1996.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 851421, rel Min. Marco Aurélio, recte. Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, recdo. Distrito Federal, disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, acesso em 21.set.2015.

BRASIL, Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio nº 84.2011. Suspende e concede remissão do ICMS relativos aos créditos tributários decorrentes do tratamento tributário concedido nos termos da Lei nº 2.483/1999, que estabelece o tratamento tributário para empreendimentos econômicos produtivos no âmbito do Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico Integrado e Sustentável do Distrito Federal - PRÓ-DF. Publicado no DOU de 05.10.11, pelo Despacho 179/11, disponível em <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2011/cv084\\_11](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2011/cv084_11)>, acesso em 21.set.2015.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar; Soares, Paulo Eduardo Ribeiro. **ICMS: Questões Atuais**. P. 259. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 12 ed. Malheiros, 2007. p. 320.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito: O construtivismo Lógico Semântico**. São Paulo: PUC, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **“Guerra Fiscal” e o Princípio da Não Cumulatividade no ICMS**.

DERZI apud BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

VOGAS, Rosíris Paula Cerizze. **Limites Constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.