

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
IBET

Felipe Blanco Garcia Guimarães Fleury

**“GUERRA FISCAL” – A ILEGÍTIMA GLOSA DO CRÉDITO DE ICMS
EM OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS CUJO
ALIENANTE SE APROPRIA DE CRÉDITO PRESUMIDO INSTITUÍDO
UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM**

SÃO PAULO
03/2014

Felipe Blanco Garcia Guimarães Fleury

**“GUERRA FISCAL” – A ILEGÍTIMA GLOSA DO CRÉDITO DE ICMS
EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE CIRCULAÇÃO DE
MERCADORIAS CUJO ALIENANTE SE APROPRIA DE CRÉDITO
PRESUMIDO INSTITUÍDO UNILATERALMENTE PELO ESTADO
DE ORIGEM**

Trabalho de Monografia Jurídica apresentado ao
Curso de Especialização do Instituto Brasileiro de
Estudos Tributários - IBET, como parte dos
requisitos para obtenção do título de especialista
em Direito Tributário.

**São Paulo - SP
03/2014**

RESUMO

Pretende-se, por meio do presente trabalho, revelar a ilegitimidade da conduta dos Estados consistente em glosar o crédito de ICMS, apropriado pelo adquirente, ao fundamento de que o alienante da mercadoria se apropria de crédito presumido instituído unilateralmente pelo Estado de origem. Para tanto, faremos, inicialmente, um exame das normas constitucionais e gerais que disciplinam o ICMS e, portanto, delimitam o seu regime jurídico. Posteriormente, analisaremos as normas que disciplinam o direito de crédito do ICMS, interpretando os confins do princípio da não-cumulatividade e construindo a regra-matriz de incidência desse direito. Ao final, fixadas estas premissas, passaremos a expor as razões pelas quais entendemos que a sobredita conduta dos Estados afronta o princípio da não-cumulatividade; os primados da presunção de validade dos atos estatais, da Separação dos Poderes e da boa-fé; e do princípio da vedação do enriquecimento sem causa do Estado.

Palavras-chave: “Guerra fiscal. ICMS. Glosa de crédito. Crédito presumido. Não-cumulatividade.

ABSTRACT

It is intended, through this work, revealing the illegitimacy of the conduct of States to reduce the ICMS credit, appropriate by the purchaser, on the grounds that the seller of the goods appropriates presumed ICMS credit established unilaterally by the State. To achieve this purpose, we will make an examination of the constitutional and general rules governing the ICMS and therefore delimit their legal status. Subsequently, we analyze the rules governing the right to ICMS tax credit, interpreting the ends of the principle of non-accrual and building the rule-array of that right. At the end, set these premises, we will expose the reasons why we believe that such conduct of States affronts principles of non-accrual; presumption of validity of State acts; Separation of constitutional Powers; good faith, and the unjust enrichment of the State.

Keywords: "Tax dispute". ICMS taxation. Credit tax reduction. Presumed ICMS credit. Non-accrual

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1. ICMS NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988.....	7
1.1. A concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS	10
1.2. A regra-matriz de incidência do “ICMS mercadoria”	12
2. DO DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS	13
3. DA GLOSA DO CRÉDITO DE ICMS EM OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS CUJO ALIENANTE SE APROPRIA DE CRÉDITO PRESUMIDO INSTITUÍDO UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM	20
3.1. Crédito presumido.....	20
3.2. Da ofensa ao princípio da não-cumulatividade.....	21
3.3. Da afronta à presunção de validade dos atos estatais e aos primados da boa-fé e da Separação dos Poderes	24
3.4. Do enriquecimento sem causa do Estado de destino	26
CONCLUSÃO.....	28
BIBLIOGRAFIA	30

INTRODUÇÃO

É sabido e ressabido que os Estados e o Distrito Federal travam cotidianamente a denominada “Guerra fiscal”.

Em que pese esta expressão ser plurissignificativa (pois também pode se falar em “guerra fiscal” entre Municípios, por exemplo)¹, no presente estudo nos dedicaremos somente sobre uma das “batalhas dessa guerra”, qual seja: *a glosa do crédito de ICMS, apropriado pelo adquirente, em operações interestaduais de circulação de mercadorias cujo alienante se apropria de crédito presumido instituído unilateralmente pelo Estado de origem*. Analisaremos, pois, se esta conduta é legítima.

Para tanto, pretendendo fixar as premissas necessárias ao presente estudo, faremos um exame, ainda que breve, das normas constitucionais e gerais que disciplinam o ICMS e, portanto, delimitam o seu regime jurídico. E isso a revelar (i) o caráter nacional dessa exação; (ii) a forma eleita pela legislação de regência para a concessão de *isenções, incentivos e benefícios fiscais* relativamente ao ICMS, pelos Estados e Distrito Federal; e, ao final, (iii) a regra-matriz de incidência desse imposto.

Feito isto, dedicaremos-nos às normas que disciplinam o direito de crédito do ICMS – o que, fundamentalmente, perpassa pela delimitação dos confins do princípio da não-cumulatividade –, ao cabo do que construiremos a regra-matriz desse direito, pretendendo identificar os critérios necessários para o seu nascimento.

Por fim, fixadas estas premissas conceituais, passaremos a expor as razões pelas quais reputamos ilegítima a conduta dos Estados de glosar o crédito de ICMS, apropriado pelo adquirente, ao fundamento de que o alienante da mercadoria se apropria de crédito presumido instituído unilateralmente pelo Estado de origem.

Feito este intróito, podemos iniciar o enfrentamento dos desafios aqui expostos.

¹ Para fins do presente estudo, adotamos a mesma definição de “guerra fiscal” adotada por Roque Antônio Carrazza: “Utilizamos a expressão ‘guerra fiscal’ no sentido de competição entre pessoas políticas para, por meio de favores fiscais e financeiros, atrair, aos seus territórios, investimentos privados” (CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 16ª ed., 2012, p. 407).

1. ICMS NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988

O art. 155, II da Constituição da República outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir imposto sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (imposto este denominado ICMS)².

Vê-se, portanto, que as Unidades Federadas *deverão*³ instituir (por meio de lei ordinária) o ICMS sobre três materialidades, quais sejam: (i) realizar operação de circulação de mercadoria; (ii) prestar serviço de transporte interestadual e intermunicipal; e (iii) prestar serviço de comunicação. Daí porque Paulo de Barros Carvalho assinala que há três regras-matrizes de incidência do ICMS⁴.

A Constituição da República, todavia, não parou por aí. É dizer, a Carta Constitucional traz em seu bojo um elevado número de preceitos normativos que disciplinam o ICMS (e que devem, portanto, ser observados pelos Estados e Distrito Federal), emprestando a esse imposto indiscutível caráter nacional⁵.

E assim o fez pretendendo conferir uniformidade ao ICMS, gizando os limites que deverão ser observados pelos entes tributantes, de modo que se dê cumprimento ao princípio

² Registre-se que a União poderá instituir o ICMS nas hipóteses previstas nos arts. 147 e 154, II da Constituição da República.

³ Por força do caráter nacional do ICMS – que será explicitado mais a frente – o exercício da competência para instituição do ICMS não é facultativo. Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 24ª ed., p. 275/276.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 645. Roque Antônio Carrazza, por sua vez, assinala: “A sigla ‘ICMS’ alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, 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” (CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 16ª ed., 2012, p. 40/41).

Sem prejuízo da importância acadêmica desta discussão, não nos debruçaremos sobre ela, pois, conforme se verificará, para o presente estudo somente uma das apontadas materialidades deve ser levada em consideração.

⁵ Nessa toada, Paulo de Barros Carvalho ensina: “Lembre-mos de que nosso direito positivo abrange quatro distintos plexos normativos: a ordem total, a das regras federais, a das regras estaduais e o feixe dos preceitos jurídicos dos Municípios. Desses conjuntos integrados de normas que formam a complexidade do sistema jurídico nacional, os três primeiros são próprios do esquema federativo, ao passo que o último revela peculiaridade do regime constitucional brasileiro. Tudo, aliás, pode ser resumido na coalescência de quatro sistemas: (i) o sistema nacional; (ii) o sistema federal; (iii) os sistemas estaduais; e (iv) os sistemas municipais” (CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 46). E como há um elevado número de normas constitucionais (ou seja, de preceitos normativos integrantes do sistema nacional) que disciplinam o ICMS, dispendo inclusive acerca dos aspectos definidores desta exação, é evidente o seu caráter nacional.

federativo e que se evite, portanto, o conflito entre as Unidades Federadas (ou seja, a sobredita “Guerra fiscal”)⁶.

Nessa toada, o art. 155, §2º, I da Constituição da República encartou o princípio da não-cumulatividade, que será objeto de capítulo específico neste trabalho. Sem embargo, já podemos adiantar que este primado elimina o denominado efeito cascata da incidência do ICMS, ao conferir ao contribuinte o direito de crédito do ICMS abstratamente incidente na operação anterior.

E esta regra, justamente por pertencer ao referido sistema nacional, deve ser observada pelas Unidades Federadas (vale dizer, tanto a lei complementar que dispor sobre as normas gerais aplicáveis ao ICMS, como as leis estaduais que instituírem esse imposto, não poderão afastar a aplicação do princípio da não-cumulatividade).

O Poder Constituinte prossegue (no art. 155, §2º, II), dispondo que a isenção ou a não-incidência do ICMS na operação anterior – salvo disposição em contrário – afasta o direito de o contribuinte destinatário da mercadoria ou do serviço se creditar desse imposto (trata-se, portanto, de uma exceção ao princípio da não-cumulatividade, que é decorrência lógica da regra-matriz desse primado, conforme restará demonstrado). E o art. 155, §2º, III impõe que o ICMS seja “...seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (princípio da seletividade).

Por sua vez, explicitando o apontado caráter nacional do ICMS, os incisos IV a VIII, também do §2º do art. 155 da Constituição da República, disciplinou de modo bastante detalhado a fixação das alíquotas desse imposto. Com efeito, outorgou-se ao Senado Federal a competência (i) para fixar as alíquotas do ICMS incidente sobre operações e prestações interestaduais e de exportação; (ii) para estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas; e (c), também nas operações internas, fixar alíquotas máximas “*para resolver conflito específico que envolva interesse de Estado*” (incisos IV e V). Vedou-se, salvo deliberação dos Estados e do Distrito Federal, a fixação de alíquota interna inferior à prevista para as operações interestaduais (inciso VI). E previu as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final⁷.

⁶ Acerca do federalismo, Geraldo Ataliba é pedagógico ao afirmar: “Tanto o princípio republicano quanto o federal são postos como regras supraconstitucionais, princípio super-rígidos, pedras basilares de todo o sistema, como aqui já se demonstrou. Tratados constitucionalmente da mesma forma, assim como protegidos pela mesma super-rigidez (art. 60, §4º), obrigam todos os intérpretes, desde o primeiro – lógica e cronologicamente (Biscaretti), o legislador – até o último – o judicial –, a submeterem às suas exigências todos os demais princípios e regras constitucionais e, com maior razão, infraconstitucionais” (ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2ª ed., 2007, p. 45).

⁷ Note que estes preceitos normativos possuem o explícito objetivo de evitar conflitos entre os Estados, prestigiando o princípio federativo. Verifique-se, a propósito, a redação dos referidos preceitos normativos:

Prosseguindo, os incisos IX, X e XI, do sobredito preceito constitucional, disciplinam, respectivamente, (i) a incidência do ICMS na importação de mercadorias e a base de cálculo desse imposto na operação de circulação de mercadoria fornecida com serviço excluído da competência tributária dos Municípios (para instituição do ISS); (ii) hipóteses de não-incidência do ICMS; e (iii) a base de cálculo desse imposto nas operações que dão ensejo também à tributação pelo IPI.

Por fim, o art. 155, §2º, XII da Constituição da República⁸ prevê as matérias que deverão ser disciplinadas por lei complementar editada pelo Congresso Nacional. É dizer, se não bastasse a extensa disciplina constitucional acima declinada, outra gama de preceitos nacionais aplicáveis ao ICMS devem ser veiculados em lei complementar. E, dentre as matérias que devem ser objeto deste veículo introdutor, pinça-se aquela prevista no inciso “g” do apontado dispositivo constitucional, qual seja: “*regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*”⁹.

Dediquemo-nos, portanto, ainda que sem esgotar o tema, à forma eleita pela legislação de regência para a concessão de *isenções, incentivos e benefícios fiscais* relativamente ao ICMS, pelos Estados e Distrito Federal.

“Art. 155 (...). §2º (...): (...) IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais; VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”;

⁸ Eis a redação desse dispositivo: “Art. 155 (...). §2º (...): (...) XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

⁹ Os §§ 3º e 4º do art. 155 da Constituição da República ainda veiculam regras que disciplinam a incidência do ICMS sobre operações com energia elétrica e combustíveis, o que, todavia, não será objeto deste estudo.

1.1. A concessão de benefícios fiscais¹⁰ no âmbito do ICMS

Verificou-se que a Carta Magna outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS (art. 155, II). Por outro lado, também restou evidenciado que a Constituição da República, em seu art. 155, §2º, XII, erigiu a lei complementar como veículo introdutor de normas que, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, detém “*a função de dispor sobre uma série de elementos indispensáveis à percussão jurídica do ICMS*”, de modo a “*preservar a uniformidade e harmonia do ordenamento jurídico-tributário*”¹¹ (tal como prescreve o art. 146, I a III da Carta Magna)¹².

E, ao lado da Lei complementar 87/96 (que previu uma elevada gama dos referidos elementos indispensáveis à persecução do ICMS), está a Lei complementar 24/75, que dá cumprimento ao art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição e “*dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias*”.

Nessa toada, o art. 1º da Lei complementar 24/75 prevê: “*As isenções do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênio celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei*”. E, no que interessa ao presente trabalho, o parágrafo único, III desse preceito normativo determina a sua aplicação “*à concessão de créditos presumidos*”.

Vê-se, portanto, que a concessão de crédito presumido de ICMS deve se dar *nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e Distrito Federal*.

Deveras, esses convênios são editados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ¹³, em reuniões para as quais tenham sido convocados os representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, que serão presididas por representante da União (art. 2º, *caput* da Lei complementar 24/75).

A concessão de benefícios demanda (i) a celebração do convênio por todos os representantes presentes na reunião (respeitado o *quórum* mínimo para a sua realização, que é a maioria dos representantes das Unidades da Federação); e (ii) a ratificação (expressa ou tácita) do convênio pelo Poder Executivo de todos os Estados e do Distrito Federal (arts. 2º,

¹⁰ Para tornara leitura do trabalho mais escorreita, empregaremos a expressão *benefícios fiscais* em seu sentido *lato*, para abranger também as isenções e incentivos.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*, p. 53.

¹² Não nos debruçaremos sobre o polêmico tema das funções da lei complementar em matéria tributária, que para alguns é dicotômica e para outros é tricotômica. Isso porque é evidente que a função prevista no art. 155, §2º, XII, “g” (que toca diretamente o presente estudo) pretende dirimir conflito federativo, que pode ser alocado no art. 146, I da Constituição da República.

¹³ Órgão colegiado integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, nos termos do art. 2º, III, “b”, do Anexo I do Decreto federal 7.482/11.

§2º e 4º, §2º da Lei complementar 24/75)¹⁴.

Daí porque concordamos com Paulo de Barros Carvalho no sentido de que “*as isenções, incentivos ou benefícios fiscais não são postos no sistema por meio de convênios*”¹⁵. Estes se consubstanciam em um dos atos que compõem o *iter procedimental* necessário para que os Estados e o Distrito Federal instituíam benefícios fiscais aplicáveis ao ICMS. Verifiquem-se os ensinamentos do indigitado mestre:

“A necessidade de produção de convênios, fundada no art. 155, §2º, XII, ‘g’, da Constituição e disciplinada pela Lei complementar n. 24/75 apareceria como parte do *iter procedimental* do exercício de competência legislativa por parte dos Estados e Distrito Federal para a concessão ou revogação de incentivos fiscais. É direito subjetivo de cada um desses entes federativos exercer a competência tributária do ICMS, inclusive a instituição de isenções, incentivos ou benefícios fiscais. No entanto, sempre que assim pretenderem, *têm que*, antes, buscar a produção de convênio, sem o qual, não se pode reputar apropriado o procedimento legislativo”¹⁶.

Logo, não se tergiversa que a concessão, pelas Unidades da Federação, de benefício fiscal (donde se insere o crédito presumido de ICMS) sem a prévia autorização por convênio (o que denominamos de benefícios fiscais unilaterais), afronta o art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição da República.

Debate-se, todavia (e é esta questão que pretendemos dirimir por meio do presente estudo), se a concessão de crédito presumido de modo unilateral por um Estado (sem o prévio convênio, portanto) permite que os demais Estados reputeem inválido este benefício e glosem o crédito de ICMS (não o crédito presumido) apropriado pelo destinatário da mercadoria, inclusive à luz do art. 8º da Lei complementar 24/75.

¹⁴ A doutrina diverge se, à luz da Constituição vigente, a exigência de aprovação e ratificação dos convênios por todas as Unidades Federadas se revela legítima. Nessa toada, Paulo de Barros Carvalho aduz: “Sendo facultado aos Estados e Distrito Federal conceder as isenções, incentivos ou benefícios de ICMS autorizados e convênios pelo CONFAZ, mostra-se inócua a exigência de unanimidade para sua aprovação sempre que estiver em pauta o estímulo ao desenvolvimento de unidade federativas que, comprovadamente, se encontrem em situação econômico-produtiva precária. Tal regime tem gerado obstáculos, em face dos interesses dissonantes e, muitas vezes, contrapostos, dos entes federados. Solução razoável seria reduzir, para esses casos específicos, o *quorum* de aprovação para dois terços, cumprindo, desse modo, sua função de tornar factível o estímulo para o desenvolvimento de Estados menos favorecidos, com conseqüente redução das desigualdades regionais, como desejado pela Constituição de 1988” (Ibid., p. 56/57).

Ives Gandra da Silva Martins, por sua vez, sustenta que “A unanimidade exigida para a concessão de incentivos, estímulos ou benefícios fiscais de todos os Estados e Distrito Federal é, a meu ver, cláusula pétrea constitucional, não podendo ser alterada nem por legislação inferior e nem por emenda constitucional, por força do §4º, inciso I, do artigo 60 da CF/88” (Ibid., p. 22).

Em que pese a importância desta questão, não nos debruçaremos sobre ela, com o objetivo de imprimir maior objetividade e pelo fato de ela não interferir no presente estudo.

¹⁵ Ibid., p. 63.

¹⁶ Ibid., p. 60.

Antes, contudo, de enfrentarmos este tema, cumpre-nos construir a regra-matriz de incidência do ICMS incidente sobre a operação de circulação de mercadorias para, na seqüência, analisarmos o princípio da não-cumulatividade.

1.2. A regra-matriz de incidência do “ICMS mercadoria”

Salientamos, no início deste capítulo, que há três regras-matrizes de incidência do ICMS. Isso porque a Constituição da República previu, em seu art. 155, II, três materialidades sobre as quais os Estados e o Distrito Federal instituirão esse imposto.

Todavia, para o fim aqui pretendido, abordaremos somente ao ICMS incidente sobre a operação de circulação de mercadorias. Eis a regra-matriz de incidência dessa exação:

Hipótese:

Critério Material: realizar operação de circulação de mercadoria, aí compreendida a transferência, física ou simbólica, da titularidade de coisa móvel no comércio (art. 155, II, da Constituição da República). E, à luz do corte conceitual que será objeto do capítulo subsequente, o critério material seria alienar mercadoria na operação aqui descrita.

Critério Temporal: A saída (física ou simbólica) da mercadoria do estabelecimento do contribuinte (art. 12, I, LC 87/96).

Critério Espacial: Território dos Estados e do Distrito Federal.

Conseqüência:

Critério Pessoal: Sujeito ativo: Os Estados e o Distrito Federal; Sujeito passivo: Comerciante (alienante) que realizou a operação de circulação de mercadoria.

Critério Quantitativo: Base de cálculo: valor da operação de circulação da mercadoria; Alíquota: Previstas na legislação de regência, oscilando a depender da natureza da operação (interna ou interestadual).

Identificada a regra-matriz de incidência do ICMS incidente sobre a operação de circulação de mercadorias, podemos nos debruçar sobre as normas que disciplinam o direito ao creditamento do ICMS. E, assim como procedemos neste capítulo, construiremos a regra-matriz do direito ao crédito desse imposto, pretendendo identificar os critérios necessários para o nascimento desse direito¹⁷. Senão vejamos.

¹⁷ Acerca da regra-matriz de incidência, ensina Paulo de Barros Carvalho: “A esquematização da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irredutível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase que de

2. DO DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS

O princípio da não-cumulatividade está encartado no art. 155, §2º, I da Constituição da República, nos seguintes termos:

“Art. 155 (...) §2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas antecedentes pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Por sua vez, o art. 20, *caput* da Lei complementar 87/96, ao disciplinar a aplicação desse primado, dispôs:

“Art. 20 – Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação”.

Estabeleceu-se, portanto, mecanismo de compensação do ICMS, pretendendo afastar a incidência em cascata desse tributo. E assim o fez outorgando ao adquirente da mercadoria o direito subjetivo ao creditamento desse imposto. Nesse sentido, verifique-se o magistério de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino:

“O ‘abatimento’ é, nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional: porque criada pela Constituição. Mais que isso: é direito constitucional reservado ao contribuinte do ICM; direito público subjetivo de nível constitucional, oponível ao Estado pelo contribuinte do imposto estadual. O próprio texto constitucional que outorgou ao Estado o poder de exigir o ICM deu ao contribuinte o direito de abatimento”¹⁸.

Logo, como o princípio da não-cumulatividade confere direito subjetivo ao adquirente da mercadoria, cumpre-nos identificar os aspectos dessa norma, de modo que delimitemos os pressupostos necessários ao nascimento desse direito (*hipótese*) e os traços

forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 24ª ed., 2012, p. 419).

¹⁸ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. *ICM – Abatimento constitucional – Princípio da não-cumulatividade in* Revista de Direito Tributário 29-30. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 110/126.

definidores da obrigação eclodida (*consequente*). Identificaremos, pois, a *regra-matriz do direito ao crédito*, em expressão talhada por Paulo de Barros Carvalho¹⁹.

Nessa toada, a grande questão que devemos enfrentar é identificar qual o fato que dá ensejo ao nascimento do direito de creditamento do ICMS. É dizer, diverge-se fundamentalmente acerca da hipótese da apontada *regra-matriz do direito ao crédito de ICMS*.

E esta divergência perpassa pela interpretação do art. 155, §2º, I da Constituição da República (ou seja, do princípio da não-cumulatividade), mormente do vocábulo “*cobrado*” constante desse preceito constitucional.

Com efeito, para Roque Antônio Carrazza, “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’”²⁰.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, assinala que “Para fins de legitimação do crédito pelo destinatário, é irrelevante se o estabelecimento remetente efetivamente recolheu, na integralidade, o valor destacado na nota fiscal de saída”²¹.

Por outro lado, o art. 36, §3º da Lei paulista 6.374/89 (no que é seguido por outras legislações estaduais) estabelece que “não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no art. 155, §2º, inciso XII, alínea ‘g’, da Constituição Federal”.

Célio Lopes Kalume e Onofre Alves Batista Júnior advogam esta mesma tese, ao assinalar que “Não se pode aproveitar como crédito de ICMS aquilo que efetivamente não foi ‘cobrado’ (...)”²².

Vê-se, portanto, que pende discussão (ainda não decidida pela Suprema Corte²³)

¹⁹ Nesse sentido, ensina Paulo de Barros Carvalho: “Analisando a fenomenologia da não-cumulatividade, verifica-se que o direito ao crédito do sujeito adquirente provém de uma norma jurídica instituidora do direito ao crédito, que denominamos *regra-matriz do direito ao crédito*” (CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*, p. 64).

²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 16ª ed., 2012, p. 404.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*, p. 90.

²² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; KALUME, Célio Lopes. *A não Cumulatividade e a Necessidade de Estorno de Créditos de ICMS decorrentes de Benefícios Fiscais in* Revista Dialética de Direito Tributário 215. São Paulo: Dialética. 2013, p. 39/53.

²³ Nessa toada, em 1º/12/2011 o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria objeto do Recurso extraordinário 628.075, ainda pendente de julgamento. Verifique-se a ementa dessa decisão: “Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. GUERRA FISCAL. CUMULATIVIDADE. ESTORNO DE CRÉDITOS POR INICIATIVA UNILATERAL DE ENTE FEDERADO. ESTORNO

acerca da *hipótese* da regra-matriz do direito ao crédito de ICMS. Para parte da doutrina o nascimento do direito ao crédito independe do montante de imposto efetivamente cobrado na origem. Já para outra parcela (e para alguns Estados) o adquirente da mercadoria possui direito ao crédito do ICMS efetivamente cobrado pelo Estado de origem.

Para nós, a expressão “*montante cobrado*”, constante do art. 155, §2º, I da Constituição da República, deve ser interpretada como “*montante do ICMS que abstratamente incide na operação anterior*”.

É dizer, o nascimento do direito ao crédito do ICMS para o contribuinte adquirente da mercadoria independe (i) da efetiva cobrança do ICMS pelo Estado de origem e (ii) nem mesmo da *concreta* incidência desse imposto na operação anterior. Basta a realização de operação anterior de circulação de mercadoria sobre a qual incida, *abstratamente*, ICMS.

Isso porque a Constituição da República impediu a apropriação do crédito de ICMS somente nas hipóteses em que isenção ou não-incidência recair sobre a operação anterior. Isto é, a Carta Constitucional, em nenhuma de suas passagens, condicionou o direito ao crédito de ICMS à efetiva cobrança do imposto incidente sobre a operação anterior.

Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza é pedagógico ao afirmar:

“Interpretação cuidadosa do Texto Constitucional revela-nos que o direito de crédito em Teka independe, para surgir, da efetiva cobrança do ICMS nas anteriores operações ou prestações.

Deveras, a Magna Carta nada exige nesse sentido, não podendo nenhuma norma infraconstitucional criar restrições a respeito.

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*”²⁴.

José Eduardo Soares de Melo, por sua vez, lança mão de um argumento pragmático, à luz da própria sistemática de incidência e cobrança do ICMS:

“Considerando-se os diversos motivos pelos quais um contribuinte pode deixar de recolher o ICMS (esquecimento, falta de suporte financeiro, questionamento), ou o Fisco de lançá-lo (no prazo decadencial de cinco anos), entende-se que a prévia ‘cobrança’ (ou a liquidação do tributo) não constitui pressuposto essencial ao direito de crédito”²⁵.

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” (STF – Pleno – RE 628.075 – Rel. Min. Joaquim Barbosa – DJe 1/12/2011).

²⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, p. 404.

²⁵ MELO, José Eduardo Soares. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 11ª ed., 2009, p. 276.

Logo, interpretando o princípio da não-cumulatividade à luz dos demais preceitos constitucionais (ou seja, imprimindo uma interpretação sistemática), é evidente que a Constituição da República, ao outorgar ao adquirente da mercadoria o direito à compensação do *ICMS cobrado* na operação anterior, não exigiu que este imposto seja *efetivamente cobrado* pelo Estado de origem.

É dizer, o vocábulo *cobrado* não deve ser interpretado literalmente, sob pena de patente subversão e esvaziamento do primado da não-cumulatividade, pois restaria eliminada a possibilidade de aproveitamento do crédito de ICMS pelo adquirente da mercadoria. Justamente por esta razão a Constituição da República impediu a apropriação do crédito de ICMS somente nas hipóteses de isenção ou não-incidência.

Além disso, para nós o nascimento do direito ao crédito do ICMS não está condicionado nem mesmo à *concreta* incidência desse imposto na operação anterior. E diz-se *concreta* incidência com uma finalidade pedagógica, para que se diferencie a incidência *in abstracto* (que a parcela majoritária da doutrina reputa como incidência) da incidência *in concreto* (que costuma ser tratada, por essa doutrina, como aplicação). Explico.

Para nós, a incidência opera-se somente com o lançamento do tributo pela autoridade competente (lançamento de ofício e por declaração) ou pelo contribuinte (lançamento por homologação). É dizer, a incidência requer que o sujeito verta em linguagem competente (i) o evento ocorrido no mundo do “ser” (transformando-o em um fato) e (ii) as relações jurídicas decorrentes deste fato.

Pinçando um exemplo para aclarar a idéia, a incidência do ICMS se opera somente com a entrega da Guia de informação e apuração (GIA) pelo contribuinte ou com o lançamento de ofício realizado pela autoridade competente. Ou seja, acaso não se opere este lançamento (isto é, a tradução do evento e da relação jurídica em linguagem competente), a incidência não ocorrerá, ainda que o contribuinte tenha realizado operação de circulação de mercadoria.

O mesmo ocorre com o crédito de ICMS. Acaso o adquirente não registre a entrada da mercadoria e escrete o crédito em seus livros fiscais, a norma que lhe outorga o direito ao crédito de ICMS não incidirá.

Vê-se que, para nós, a incidência se consubstancia na apontada incidência *in concreto* da norma, confundindo-se, portanto, com a sua aplicação²⁶.

²⁶ Nota-se, de antemão, que nos filiamos, uma vez mais, ao magistério de Paulo de Barros Carvalho, que ensina: “A aplicação das normas jurídicas se consubstancia no trabalho de relatar, *mediante o emprego de linguagem*

E o que seria, então, a referida incidência *in abstracto*? Trata-se do conceito de incidência adotado pela parcela majoritária da doutrina, que inclusive foi adotado pelo Código Tributário Nacional (art. 113, §1º), segundo o qual a incidência se opera *imediate e infalivelmente* com a prática do fato descrito abstratamente na hipótese de incidência tributária. Ou seja, com a ocorrência do evento, independentemente de sua tradução em linguagem competente, nasce a relação-jurídica prevista no conseqüente da norma. Daí a distinção desta corrente com aquela que adotamos, descrita acima com amparo nas lições de Paulo de Barros Carvalho.

Logo, delimitado o conceito de incidência, poderíamos simplesmente consignar que o nascimento do direito ao crédito de ICMS independe da incidência desse imposto na operação anterior. Isso porque, conforme se verificará, o antecedente da regra-matriz desse direito é a singela realização da operação de circulação da mercadoria sujeita à incidência do ICMS, independentemente da efetiva incidência por meio do lançamento – e tampouco a cobrança ou recolhimento – do imposto devido na operação anterior.

Todavia, para afastar qualquer espécie de tergiversação (mormente diante da controvérsia existente sobre o conceito de incidência apontada acima), aduzimos que o nascimento do direito ao crédito do ICMS não está condicionado à incidência *in concreto* do ICMS na operação anterior. Basta a realização de operação de circulação de mercadoria sobre a qual incida, *abstratamente*, ICMS.

Nessa toada, Paulo de Barros Carvalho identificou, com a maestria que lhe é peculiar, que a Constituição da República imputou a um mesmo suporte fático (realização da operação de mercadoria) duas relações jurídicas (a obrigação de o alienante da mercadoria recolher o ICMS; e, de outro lado, o direito de o adquirente da mercadoria se creditar desse imposto). Verifique-se, a propósito, o magistério do apontado mestre:

“O mesmo fato social pode sofrer tantos cortes jurídico-conceptuais quanto o desejar a autoridade que legisla, dando ensejo à incidência de normas jurídicas diferentes. Ao confluírem sobre a mesma base de incidência, as várias regras vão projetando, um a um, os distintos fatos jurídicos, dos quais se irradiam as peculiaridades eficácias. Assim é que, de um único suporte fático, representado pela operação de circulação de mercadorias, propagaram-se dois liames jurídicos – a obrigação tributária e o vínculo no

competente, os eventos do mundo real-social (descritos no antecedente das normas gerais e abstratas), bem como as relações jurídicas (prescritas no conseqüente das mesmas regras). Isso significa equiparar, em tudo e por tudo, *aplicação a incidência*, de tal modo que aplicar uma norma é fazê-la incidir na situação por ela juridicizada. E saliente-se, neste passo, que utilizo ‘*linguagem competente*’ como aquela exigida, coercitivamente, pelo direito posto” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 24ª ed., 2012, p. 122).

bojo do qual emerge o direito ao crédito –, decorrentes da incidência de regras jurídicas distintas: a regra-matriz de incidência do ICMS e a regra que estipula o direito ao crédito”²⁷.

Todavia, a afastar qualquer espécie de dúvida de que se tratam de normas jurídicas distintas (regra-matriz de incidência e regra-matriz do direito ao crédito), é importante observar, também na esteira do magistério de Paulo de Barros Carvalho, que o legislador promoveu, sobre o apontado suporte fático, “dois cortes conceptuais: (i) isolando a venda realizada pelo comerciante ‘A’ e (ii) tratando, separadamente, a compra efetuada pelo comerciante ‘B’”²⁸ em uma operação de compra e venda de mercadoria de “A” para “B”.

É dizer, o mesmo evento (operação de circulação de mercadoria entre dois sujeitos) sofre um corte que dá ensejo a dois fatos distintos que compõem a regra-matriz de incidência do ICMS e a regra-matriz do direito ao crédito (que, por evidência, possuem conseqüentes também distintos), conforme se verificará em seguida.

Sem embargo, como estes fatos decorrem do corte conceitual de um mesmo evento, podemos assinalar, para concluir este subitem, que, à luz da Constituição da República, a realização da operação de circulação de mercadoria sobre a qual incide, *abstratamente*, ICMS, encerra dois fatos que podem dar ensejo ao nascimento da obrigação tributária e do direito ao crédito de ICMS.

E digo *podem*, pois o nascimento destas relações jurídicas depende da atuação da linguagem competente, o que, evidentemente, no caso do direito ao crédito, não se confunde com a efetiva cobrança e tampouco com a incidência *in concreto* do ICMS devido na operação anterior.

Para nascimento do direito a crédito de ICMS basta (i) a realização da apontada operação na qual incida *in abstracto* o ICMS (ou seja, que esteja sujeita à incidência de ICMS); e (ii) a adoção, pelo adquirente, dos procedimentos necessários para a apropriação desse crédito (isto é, os procedimentos necessários à incidência da norma).

Dito isto e para consolidarmos o exposto anteriormente, facilitando inclusive sua compreensão, eis a regra-matriz do direito ao crédito de ICMS:

Hipótese:

Critério Material: realizar operação de circulação de mercadoria, aí compreendida a transferência, física ou simbólica, da titularidade de coisa móvel no comércio (art. 155, II, da

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*, p. 69.

²⁸ *Ibid.*, p. 70.

Constituição da República), sobre a qual incida, *abstratamente*, ICMS. E, à luz do corte conceitual supra-referido, o critério material seria **adquirir mercadoria** na operação aqui descrita.

Critério Temporal: A entrada (física ou simbólica) da mercadoria no estabelecimento do contribuinte.

Critério Espacial: Território dos Estados e do Distrito Federal.

Conseqüência:

Critério Pessoal: Sujeito ativo: Contribuinte que adquiriu a mercadoria (adquirente); Sujeito passivo: Estados e o Distrito Federal.

Note que há uma inversão dos sujeitos, se compararmos com a regra-matriz de incidência do ICMS, pois o contribuinte, no presente caso, possui um direito (de crédito) em face do Estado ou do Distrito Federal. Daí porque o adquirente figura como sujeito ativo e o Estado como sujeito passivo.

Critério Quantitativo: Base de cálculo: valor da operação de circulação da mercadoria; Alíquota: Previstas na legislação de regência, oscilando a depender da natureza da operação (interna ou interestadual).

Note que, ao nosso juízo, não é o destaque do ICMS na nota fiscal que dá azo ao nascimento ou à quantificação do direito de crédito desse imposto ao adquirente da mercadoria. Até mesmo porque o alienante pode incidir em equívoco e destacar ICMS a menor no documento fiscal, em que pese, por exemplo, ter lançado o imposto em seus livros à alíquota correta. Nada impede que, identificado o erro, o adquirente postule a correção dos documentos fiscais para que tome o crédito do montante correto. A nota fiscal, portanto, é apenas o documento que formaliza a realização e a magnitude da operação e que, por força disto, aparelha o creditamento do ICMS. Mas o direito e o *quantum* do crédito não é determinado pelo destaque na nota fiscal, mas sim pela incidência, *in abstracto*, do ICMS, à luz da legislação de regência.

3. DA GLOSA DO CRÉDITO DE ICMS EM OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS CUJO ALIENANTE SE APROPRIA DE CRÉDITO PRESUMIDO INSTITUÍDO UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM

3.1. Crédito presumido

Antes que ingressemos na análise da questão posta pelo presente trabalho, cumprenos conceituar, ainda que brevemente, o denominado crédito presumido.

Trata-se de crédito fictício de ICMS, que não decorre de operação de aquisição de mercadoria. Autoriza-se o contribuinte, uma vez realizada a alienação de mercadoria (a saída de mercadoria, portanto), a lançar crédito de ICMS em sua escrita fiscal, independentemente da entrada de mercadorias em seu estabelecimento. E isso, ao final do período de apuração, enseja a diminuição do imposto a pagar pelo contribuinte. Nesse sentido é o magistério de Roque Antônio Carrazza:

“Este sistema consiste em outorgar ao contribuinte um *crédito fiscal* que não corresponde ao resultante das efetivas entradas, em seu estabelecimento, de mercadorias, matérias-primas e outros insumos. Tal *crédito fiscal*, por força da legislação de regência, passa a ser utilizado como moeda de pagamento do ICMS”²⁹.

Citemos um exemplo para aclarar o tema: o Estado da Bahia, por meio da Lei estadual 7.351/98 e sem prévia autorização de convênio, concedeu “crédito presumido nas operações de saídas de produtos transformados, desde que derivados de produtos químicos e petroquímicos básicos e intermediários, promovidas por empresa industrial inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) sob os códigos de atividade econômica e nas condições estabelecidas em regulamento”.

Ainda segundo aquele diploma legal, o crédito presumido nas operações interestaduais era equivalente a “70% (setenta por cento) do imposto destacado, para empresas com projetos de implantação e ampliação que sejam de relevância para a matriz industrial do Estado, na forma que dispuser o regulamento”.

Diante disso, como que, juridicamente, dá-se a incidência do ICMS e a apropriação do respectivo crédito em uma operação de circulação de mercadorias entre um alienante que possui direito ao apontado crédito presumido e um adquirente, contribuinte do ICMS, situado

²⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, p. 418.

em outra Unidade da Federação?

Neste caso, o alienante, ao dar a saída da mercadoria, (i) emite documento fiscal com o destaque integral do ICMS incidente *in abstracto* sobre a operação; (ii) registra a saída e escritura o débito em seus livros fiscais; e (iii) escritura o crédito presumido calculado em 70% do imposto destacado no documento fiscal.

O adquirente, por sua vez, no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, apropria-se do crédito de ICMS incidente *in abstracto* sobre a operação (ou seja, de 100% do ICMS destacado na nota fiscal), lançando esse crédito em sua escrita fiscal.

Vê-se, pois, que o crédito presumido não se confunde com hipótese de isenção ou não-incidência. Ainda que concedido esse benefício, opera-se a incidência, *in abstracto*, da regra-matriz de incidência do ICMS sem qualquer mutilação de seus aspectos. Tanto mais isso é verdade que (i) o ICMS deve ser destacado integralmente no documento fiscal que aparelha a operação; e (ii) o alienante da mercadoria deve registrar a saída e escriturar o débito em seu livro fiscal.

O crédito presumido, oriundo de norma jurídica distinta da regra-matriz de incidência e da regra-matriz de direito de crédito, consubstancia-se em verdadeira renúncia de receita pelo Estado de origem, que, todavia, não afasta - nem mesmo em parte - a incidência do ICMS (pois não interfere na regra-matriz de incidência desse imposto).

Sem embargo, alegando (i) a inconstitucionalidade da concessão de crédito presumido de ICMS pelas Unidades da Federação sem o prévio convênio, nos termos do art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição da República; e (ii) que a concessão de crédito presumido enseja a redução do ICMS *efetivamente cobrado* na operação; alguns Estados destinatários dessas operações glosam o crédito de ICMS incidente abstratamente e apropriado pelo estabelecimento de destino, sem se socorrer do Poder Judiciário e com fundamento no art. 8º, I da Lei complementar 24/75 (e em leis estaduais que prevêm esta conduta).

Determina-se, pois, o estorno do crédito de ICMS que supostamente deixou de ser efetivamente cobrado pelo Estado de origem, por força da concessão do crédito presumido. Ou seja, no exemplo dado acima, cobra-se, do adquirente da mercadoria, os 70% do ICMS que o alienante lançou em sua escrita fiscal a título de crédito presumido.

Cremos que esta conduta perpetrada pelos Estados é flagrantemente ilegítima, pelas razões a seguir declinadas.

3.2. Da ofensa ao princípio da não-cumulatividade

A luz das premissas fixadas acima - mormente da regra-matriz do direito ao crédito de ICMS, construída a partir da interpretação do princípio da não-cumulatividade - é de uma evidência solar que a glosa do crédito do ICMS em razão da concessão de crédito presumido de modo unilateral pelo Estado de origem afronta este primado.

Isso porque verificou-se que a expressão montante cobrado, constante do art. 155, §2º, I da Constituição da República, deve ser interpretada como o montante do ICMS que incide, *in abstracto*, sobre a operação de circulação de mercadoria.

É dizer, o nascimento do direito ao crédito do ICMS requer (i) a realização da apontada operação na qual incida *in abstracto* o ICMS (e não sua efetiva cobrança pelo Estado de origem); e (ii) a adoção, pelo adquirente, dos procedimentos necessários para a apropriação desse crédito (isto é, os procedimentos necessários à incidência da norma que prevê o direito ao creditamento).

E se, conforme restou demonstrado, o crédito presumido outorgado ao alienante da mercadoria não afasta a incidência do ICMS, não se confundindo, pois, com hipótese de isenção ou não-incidência, conclui-se que este benefício não obsta o direito de crédito pelo adquirente da mercadoria.

Nessa toada, verifique-se o magistério de Paulo de Barros Carvalho:

“Como é sabido, o ICMS tem incidência não-cumulativa, compensando-se o que for devido a título do imposto em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro ente da Federação. Para fins de legitimação do crédito apropriado pelo destinatário, é irrelevante se o estabelecimento remetente efetivamente recolheu, na integralidade, o valor destacado na nota fiscal de saída. Por conseguinte, se o remetente da mercadoria aproveita algum benefício fiscal e, por esse motivo, recolhe apenas parte do valor destacado na nota correspondente, isso não influencia a apropriação do crédito pelo destinatário.

Assim, toda e qualquer ação fiscal com o objetivo de glosar os créditos apropriados pelo comprador da mercadoria, imputando-lhe a obrigação de recolher aos cofres públicos o valor não efetivamente pago pelo remetente no estado de origem, será manifestamente inconstitucional, por violação ao princípio da não-cumulatividade”³⁰.

Esse também é o entendimento de Roque Antônio Carrazza, que averba que “ocorrendo o fato suscetível de tributação por meio de ICMS, o direito ao crédito, consignado

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*, p. 90.

em documentos fiscais idôneos, é inafastável”³¹.

Note que esta conclusão é mera decorrência lógica da aplicação da regra-matriz de incidência do direito de crédito, exposta acima. Com efeito, se, mesmo com a concessão do crédito presumido, o fato descrito no antecedente dessa regra-matriz ocorre e é vertido em linguagem competente, não havendo qualquer mutilação em um dos seus aspectos, não há como impedir a eclosão da relação-jurídica prevista do conseqüente dessa norma, qual seja: o direito de o adquirente tomar o crédito do ICMS incidente *in abstracto* na operação de aquisição de mercadoria.

Registre-se, ademais, que não se está questionando a inconstitucionalidade do crédito presumido concedido pelo Estado de origem sem a prévia autorização por convênio. Não se tergiversa que este benefício afronta o 155, §2º, XII, “g” da Constituição da República.

Argúi-se, todavia, que esta inconstitucionalidade não irradia nenhum efeito sobre o direito de o adquirente da mercadoria se creditar do ICMS que incide, *in abstracto*, sobre a operação de circulação de mercadoria. Isso porque, insiste-se, a concessão do crédito presumido não provoca nenhuma mudança na regra-matriz do direito ao crédito de ICMS³².

Aliás, se aprofundarmos um pouco mais a análise da conduta de glosar o crédito apropriado pelo adquirente, nota-se que esta medida não possui sequer calço lógico, a revelar indiscutível afronta ao primado na não-cumulatividade.

Deveras, glosa-se o crédito de ICMS apropriado pelo adquirente da mercadoria ao fundamento de que este imposto não foi *efetivamente cobrado* do alienante pelo Estado de origem, por força da concessão de crédito presumido ao arrepio da Constituição da República.

Ao nosso juízo, a inconstitucionalidade desse benefício não interfere no nascimento do direito de crédito do ICMS, pois adotamos a premissa de que este direito surge com a operação de circulação de mercadoria sobre a qual incide, *in abstracto*, o ICMS. E o montante a ser tomado de crédito é, por óbvio, o valor imposto que incide abstratamente (ou seja, independentemente se esse imposto é cobrado pelo Estado de origem ou recolhido pelo alienante da mercadoria).

Não obstante isso, se o crédito presumido concedido ao alienante a mercadoria é inconstitucional, a invalidade dessa norma – após declarada pelo órgão competente – enseja a seguinte conseqüência precípua (salvo hipotética modulação dos efeitos): o estorno do crédito

³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, p. 408.

³² Em que pese o tema ainda não ter sido pacificado pelo STF (pois está sob repercussão geral, cuja ementa está transcrita na nota de rodapé nº 24, p. 14/15), há decisões do STJ pela impossibilidade de glosa do crédito do ICMS pelo Estado de destino na hipótese objeto deste estudo (Vide os acórdãos proferidos nos autos do Recurso especial 1.125.188 e do Recurso em mandado de segurança 31.714. Há também uma decisão monocrática da Ex-Min^a. Ellen Gracie nesse sentido, nos autos da Ação cautelar 2.611).

presumido apropriado pelo alienando, eis que inválido.

E, uma vez realizado este estorno (que, insiste-se, é consequência lógica da declaração de inconstitucionalidade do ato que instituiu o crédito presumido por ele apropriado), não mais se tergiversará se o ICMS incidente sobre a operação de circulação de mercadoria foi *efetivamente cobrado* pelo Estado de origem, o que afasta qualquer espécie de dúvida quanto ao direito de o adquirente se creditar integralmente do ICMS incidente *in abstracto* sobre a operação de circulação de mercadoria.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho lavrou com pena de ouro:

“Além do mais, cumpre observar que, considerado o caráter nacional do ICMS e o imperativo princípio da não-cumulatividade desse imposto, a anulação dos efeitos da norma jurídica concessiva de benefício fiscal teria como resultado restabelecer a exigência dos valores dispensados ou devolvidos pela Administração Pública (Estado de origem) ao contribuinte, e não alternativa ou cumulativamente, implicar a anulação do crédito de ICMS e a exigência do imposto pelo Estado de destino”³³.

Vê-se, portanto, que, na hipótese em testilha, a glosa do crédito de ICMS apropriado pelo adquirente não possui qualquer calço lógico e jurídico. Isso porque, afora revelar patente afronta ao princípio da não-cumulatividade, a alegada inconstitucionalidade do crédito presumido concedido de modo unilateral ao alienante não tem condão de irradiar nenhum efeito sobre o adquirente da mercadoria, a revelar a não recepção pela ordem vigente do art. 8º, I da Lei complementar 24/75³⁴.

3.3. Da afronta à presunção de validade dos atos estatais e aos primados da boa-fé e da Separação dos Poderes

Não obstante a patente afronta ao princípio da não-cumulatividade, glosar o crédito de ICMS apropriado pelo adquirente da mercadoria sem a prévia declaração de inconstitucionalidade, pelo órgão competente, do ato que instituiu o crédito presumido reputado inválido, representa patente afronta à presunção de validade dos atos estatais e aos primados da boa-fé e da Separação dos Poderes.

Com efeito, ainda que a concessão unilateral de crédito presumido ao alienante

³³ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*, p. 72.

³⁴ Esse preceito normativo prevê a consequência que revelamos ser desprovida de calço lógico e jurídico, nos seguintes termos: “Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente: I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria”.

impedisse a apropriação do crédito pelo adquirente da mercadoria (o que, conforme se verificou, não resiste, de antemão, ao princípio da não-cumulatividade), a glosa do crédito pelo Estado de destino só poderia ser realizada após a declaração de inconstitucionalidade, pelo órgão competente, do ato que instituiu o apontado crédito presumido.

Isso porque, até sua retirada do ordenamento jurídico (por meio da declaração de inconstitucionalidade), ou ao menos a suspensão dos seus efeitos – também pelo órgão competente –, o ato que concedeu o sobredito benefício goza de presunção de validade.

E enquanto estiver presente esta presunção, a lei que instituiu o crédito presumido continua validamente irradiando os seus efeitos, o que, evidentemente, afasta a possibilidade de a Administração Tributária glosar o crédito de ICMS apropriado pelo adquirente ao fundamento de que fora concedido benefício fiscal inválido pelo Estado de origem.

Ademais, a norma será válida a partir e enquanto pertencer ao sistema. Isto é, a validade de uma norma desaparece somente com a sua expulsão do sistema por outra norma³⁵.

Sucedo que a Constituição da República não outorgou a todo e qualquer órgão a competência para retirar do sistema norma estadual inconstitucional. Vale dizer, nas palavras de Roque Antônio Carrazza, “tais atos normativos afrontosos aos ditames da Lei Maior somente poderão ser expulsos do ordenamento jurídico pelo órgão competente, que é o STF, a quem cabe privativamente dirimir conflitos entre as pessoas políticas (art. 102, I, ‘f’, da CF)”³⁶.

Daí porque, em razão inclusive do princípio federativo, as Unidades Federadas não detêm competência para declarar a inconstitucionalidade de norma editada por outro Estado. A Constituição da República previu o instrumento jurídico (ação direta de inconstitucionalidade) e o órgão competente (Poder Judiciário) para que a sobredita norma seja extirpada do ordenamento jurídico.

Vê-se, portanto, que aos Estados é vedado reputar inconstitucional a norma editada por outra Unidade Federada que tenha instituído benefício fiscal unilateral. Compete-lhes propor uma ação direta de inconstitucionalidade, perante o STF, em face deste ato. E antes da declaração de inconstitucionalidade – ou ao menos da suspensão – da sobredita norma, lhes é vedado glosar o crédito de ICMS apropriado pelo adquirente da mercadoria ao fundamento de que o benefício fiscal concedido pelo Estado de origem é inválido, sob pena de patente quebra

³⁵ Nesse sentido, leciona Hans Kelsen: “Uma norma é considerada válida apenas com a condição de pertencer a um sistema de normas, a uma ordem que, no todo, é eficaz” (KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 58). Ou seja, a validade da norma depende de sua relação de pertinência a um dado sistema jurídico eficaz, em seu todo (isto é, a norma individualmente considerada, não precisa ser eficaz para ser válida. Basta que o sistema, como um todo, seja eficaz).

³⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, p. 414.

da Separação dos Poderes.

Registre-se que, pretendendo legitimar a glosa do crédito de ICMS na hipótese em comento, os Estados invocam o retro-transcrito art. 8º, I da Lei complementar 24/75 (nota de rodapé nº 34, p. 24). Todavia, também por quebra da Separação dos Poderes e do federalismo, resta ainda mais evidente que esse preceito legal não foi recepcionado pela Constituição vigente. Nessa toada, recorramos, uma vez mais, ao magistério de Paulo de Barros Carvalho:

“Contrariamente, a aplicarem-se os preceitos do art. 8º da Lei Complementar n. 24/75, estaria o Estado de destino das mercadorias e serviços habilitado a, ele próprio, fazer julgamentos acerca da legalidade e constitucionalidade dos incentivos fiscais, e, considerando-os indevidos, exigir o imposto não cobrado pela unidade federada de origem. Tal atitude, suprimindo a apreciação judicial, representa manifesta ameaça ao pacto federativo, uma vez que, ao ter-se a exigência do imposto estadual pelo Estado destinatário da mercadoria ou serviço, estar-se-ia desprezando a repartição constitucional das competências tributárias e o caráter nacional do ICMS”³⁷.

Por fim, glosar o crédito de ICMS apropriado pelo adquirente da mercadoria, ao fundamento de que o imposto não foi *efetivamente cobrado* do alienante pelo Estado de origem, representa inegável afronta ao primado da boa-fé.

Isso porque, afora não ser dado ao adquirente presumir inválido o ato unilateral concessivo de crédito presumido pelo Estado de origem (por força da presunção de validade dos atos estatais) - o que, por si só, já revela sua boa-fé -, o adquirente (i) não contribui para a instituição ou fruição desse crédito presumido pelo alienante; e (ii) sequer detém a possibilidade de apurar se o ICMS foi *efetivamente cobrado* na origem.

Vê-se, portanto, que o adquirente da mercadoria se apropria do crédito de ICMS com inegável boa-fé, o que afasta, ao nosso juízo, qualquer espécie de dúvida ou entredúvida quanto à ilegitimidade da conduta dos Estados de glosar esse crédito, ao fundamento de que fora concedido crédito presumido ao alienante pelo Estado de origem.

3.4. Do enriquecimento sem causa do Estado de destino

Por fim, já se aproximando do termo final deste trabalho, cumpre-nos advertir, por derradeiro, que a glosa do crédito de ICMS aqui enfrentada encerra patente enriquecimento sem causa do Estado de destino.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*, p. 77.

Isso porque, conforme aduzimos anteriormente, o que motiva o estorno desse crédito de ICMS é a ausência de *efetiva cobrança*, pelo Estado de origem, do imposto devido pelo alienante da mercadoria, por força de crédito presumido concedido unilateralmente por aquele Estado.

Todavia, se esse benefício fiscal é inválido, uma vez declarado inconstitucional pelo órgão competente, caberá ao Estado de origem exigir o estorno do crédito presumido do ICMS pelo alienante.

Vale dizer, a invalidade do benefício fiscal unilateral não faz nascer crédito tributário ao Estado de destino, quanto menos devido pelo adquirente da mercadoria. Daí porque assiste razão a Roque Antônio Carrazza quando ele afirma que, nesta hipótese, o “Estado de destino estará indevidamente expandindo os lindes de sua competência tributária, já que, por vias transversas, cobrará o tributo por operações realizadas fora do seu território”³⁸.

Vê-se, portanto, que os Estados que promovem a glosa do crédito de ICMS aqui combatida utilizam-se de meio ilegítimo para anular os efeitos da concessão de crédito presumido por outra Unidade Federada. Isto é, pretendendo vencer a “Guerra fiscal”, “abrem fogo” contra o contribuinte, quando deveriam se voltar contra a Unidade Federada que inobservou a ordem jurídica, seja mediante a propositura da ação competente para invalidar o crédito presumido concedido de modo unilateral; ou postulando a reparação de perdas e danos eventualmente suportados por este benefício.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, p. 408.

CONCLUSÃO

Findo o presente trabalho, elencamos as nossas conclusões:

À luz da Lei complementar 24/75, os convênios celebrados no âmbito do CONFAZ se consubstanciam em um dos atos que compõem o *iter procedimental* necessário para que os Estados e o Distrito Federal instituíam benefícios fiscais aplicáveis ao ICMS. Daí porque não se tergiversa que a concessão, pelas Unidades da Federação, de benefício fiscal (donde se insere o crédito presumido de ICMS) sem a prévia autorização por convênio, afronta o art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição da República.

Todavia, interpretando sistematicamente o princípio da não-cumulatividade, entendemos que o nascimento do direito ao crédito do ICMS para o contribuinte adquirente da mercadoria independe (i) da efetiva cobrança do ICMS pelo Estado de origem e (ii) nem mesmo da *concreta* incidência desse imposto na operação anterior. Basta a realização de operação anterior de circulação de mercadoria sobre a qual incida, *abstratamente*, ICMS, bem como a adoção, pelo adquirente, dos procedimentos necessários para a apropriação desse crédito. Daí porque, para nós, a expressão “*montante cobrado*”, constante do art. 155, §2º, I da Constituição da República, deve ser interpretada como “*montante do ICMS que abstratamente incide na operação anterior*”.

Ademais, o crédito presumido não se confunde com hipótese de isenção ou não-incidência. Ainda que concedido esse benefício, opera-se a incidência, *in abstracto*, da regra-matriz de incidência do ICMS sem qualquer mutilação de seus aspectos.

Em vista disto, entendemos que esse benefício não obsta o direito de crédito pelo adquirente da mercadoria, à luz do princípio da não-cumulatividade. Isso porque, se, mesmo com a concessão do crédito presumido, o fato descrito no antecedente dessa regra-matriz ocorre e é vertido em linguagem competente, não havendo qualquer mutilação em um dos seus aspectos, não há como impedir a eclosão da relação-jurídica prevista do conseqüente dessa norma, qual seja: o direito de o adquirente tomar o crédito do ICMS incidente *in abstracto* na operação de aquisição de mercadoria.

Não obstante isso, se o crédito presumido concedido ao alienante a mercadoria é inconstitucional, a invalidade dessa norma – após declarada pelo órgão competente – enseja a seguinte conseqüência precípua (salvo hipotética modulação dos efeitos): o estorno do crédito presumido apropriado pelo alienando, eis que inválido.

Em vista disto, a glosa do crédito de ICMS apropriado pelo adquirente não possui

qualquer calço lógico e jurídico. Isso porque, afora revelar patente afronta ao princípio da não-cumulatividade, a alegada inconstitucionalidade do crédito presumido concedido de modo unilateral ao alienante não tem condão de irradiar nenhum efeito sobre o adquirente da mercadoria, a revelar a não recepção pela ordem vigente do art. 8º, I da Lei complementar 24/75.

Ademais, ainda que a concessão unilateral de crédito presumido ao alienante impedisse a apropriação do crédito pelo adquirente da mercadoria, a glosa do crédito pelo Estado de destino só poderia ser realizada após a declaração de inconstitucionalidade, pelo órgão competente, do ato que instituiu o apontado crédito presumido, pois ele goza de presunção de validade até que seja extirpado do sistema ou, ao menos, suspenso.

Concluimos também que aos Estados é vedado reputar inconstitucional a norma editada por outra Unidade Federada que tenha instituído benefício fiscal unilateral. Compete-lhes propor uma ação direta de inconstitucionalidade, perante o STF, em face deste ato. E antes da declaração de inconstitucionalidade – ou ao menos da suspensão – da sobredita norma, lhes é vedado glosar o crédito de ICMS apropriado pelo adquirente da mercadoria ao fundamento de que o benefício fiscal concedido pelo Estado de origem é inválido, sob pena de patente quebra da Separação dos Poderes.

Além disso, verificou-se que o adquirente da mercadoria se apropria do crédito de ICMS com inegável boa-fé, o que afasta, ao nosso juízo, qualquer espécie de dúvida ou entredúvida quanto à ilegitimidade da conduta dos Estados de glosar esse crédito, ao fundamento de que fora concedido crédito presumido ao alienante pelo Estado de origem.

Por fim, a invalidade do benefício fiscal unilateral não faz nascer crédito tributário ao Estado de destino, quanto menos devido pelo adquirente da mercadoria, a revelar o enriquecimento sem caso daquele Estado.

Por estas razões, concluimos que é ilegítima a conduta dos Estados de glosar o crédito de ICMS, apropriado pelo adquirente, ao fundamento de que alienante da mercadoria se apropria de crédito presumido instituído unilateralmente pelo Estado de origem.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2ª ed., 2007.

_____. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 6ª ed., 2006.

_____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1978.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. *ICM – Abatimento constitucional – Princípio da não-cumulatividade in Revista de Direito Tributário* 29-30. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

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

BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 29ª ed., 2012.

BARRETO, Aires Fernandido (coord.). *Direito Tributário Contemporâneo – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Crédito do ICMS na Guerra Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; KALUME, Célio Lopes. *A não Cumulatividade e a Necessidade de Estorno de Créditos de ICMS decorrentes de Benefícios Fiscais in Revista Dialética de Direito Tributário* 215. São Paulo: Dialética. 2013.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 4ª ed., 2007.

CASQUET, Pedro Guilherme Modenese; VICECONTI, Andressa Vianna Santos. *Reflexões sobre o atual entendimento jurisprudencial sobre a guerra fiscal e sobre a (definitiva) solução do problema in Revista Dialética de Direito Tributário* 221. São Paulo: Dialética. 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 16ª ed., 2012

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2012.

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

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

_____. *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 9^a ed., 2008.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

FIORENTINO, Marcelo Fróes Del. *As principais guerras fiscais no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro; identificação, análise e apresentação de soluções de conformidade (fundamentalmente) com os decisórios provenientes do egrégio Supremo Tribunal Federal in Revista Dialética de Direito Tributário 202*. São Paulo: Dialética. 2012.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 30 ed., 2009.

MARQUES, Klaus E. Rodrigues. *A não-cumulatividade e os benefícios fiscais em matéria de ICMS: uma análise crítica da reação adotada pelas Pessoas Políticas ditas prejudicadas*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

MEDINA, Jefferson Marcos Biagini. *A impossibilidade da glosa unilateral de crédito de ICMS pelo Estado de destino nas hipóteses de concessão de benefício fiscal sem amparo em convênio pelo Estado de origem in Revista Dialética de Direito Tributário 220*. São Paulo: Dialética. 2014.

MELO, José Eduardo Soares. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 11^a ed., 2009.

MORETI, Daniel Clayton. *“Guerra Fiscal no âmbito do ICMS e suas conseqüências jurídicas*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão; ARANTES, Lais de Souza Leite. *A não-cumulatividade do ICMS e o entendimento do STF e do STJ: Análise e Crítica in Revista Dialética de Direito Tributário 207*. São Paulo: Dialética. 2012.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 22^a ed., 2007.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

ZOCKUN, Maurício. *Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005.

WEISS, Fernando Lemme. *Os benefícios fiscais para o ICMS e os princípios do federalismo e da livre-concorrência in Revista Dialética de Direito Tributário* 199. São Paulo: Dialética. 2012.