

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET**

**ITALO COSTA SIMONATO**

**O DIREITO À MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE  
BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS SEM A ANUÊNCIA DO CONFAZ**

**São Paulo**

**2014**

ITALO COSTA SIMONATO

**O DIREITO À MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE  
BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS SEM A ANUÊNCIA DO CONFAZ**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização de Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

**São Paulo**

**2014**

**A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova a Monografia**

**O DIREITO À MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE  
BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS SEM A ANUÊNCIA DO CONFAZ**

Elaborada por  
**Italo Costa Simonato**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

---

---

---

**São Paulo**

**2014**

## RESUMO

O presente trabalho versará sobre a possibilidade de manutenção de crédito fiscal de ICMS, quando oriundo de benefícios fiscais concedidos sem a anuência do Conselho Nacional de Política Fazendária, ou seja, em desacordo com a Lei Complementar n. 24/75. Para obtenção dos resultados científicos pretendidos, esmiuçamos a Regra-Matriz de Incidência do tributo, estudamos o conceito da “guerra fiscal” e suas implicações, bem como debruçamo-nos sobre os benefícios fiscais concedidos em contrariedade à legislação tributária. Ao fim, escorados em argumentos tecidos pela melhor doutrina e arrimados pela mais relevante jurisprudência, pudemos nos posicionar acerca da impossibilidade de glosa dos créditos fiscais obtidos por empresas destinatárias de mercadoria e serviços de comunicação e transporte, ainda que decorrentes de incentivos fiscais irregulares concedidos em favor de contribuintes localizados em unidade da federação distinta do Estado destinatário.

**Palavras-Chave:** Crédito Fiscal, Benefício Fiscal, “Guerra Fiscal”, CONFAZ

## ABSTRACT

The present paper will focus on the possibility of ICMS's tax credit maintenance, when coming from tax benefits granted without the consent of the National Council of Financial Policy, in other words, unconformity with the Complementary Law n. 24/75. To achieve the desired scientific results, we scrutinized the Matrix-Rule of tax incidence, studied the concept of "fiscal war" and its implications, as well as focused on the tax benefits granted in opposition to the tax legislation. At the end, anchored in arguments made by the best doctrine and supported by the most relevant jurisprudence, we were able to position ourselves about the impossibility of disallowance of tax credits obtained by companies consignee of goods and transport and communication services, even though arising of irregular tax breaks granted in favor of taxpayers located in federal unit distinct from the recipient State.

**Keywords:** Tax Credit, Tax Benefit, "Fiscal War", CONFAZ

*A meus pais, Jôsi e Dori, por seus esforços hercúleos em prover minha honrada educação;*

*À Isabela, pelas gargalhadas e chacotas que exercitamos juntos;*

*Aos meus familiares e amigos, que sempre depositaram uma inexplicável fé cega em meu sucesso profissional;*

*Em especial, à Thaís, amor da minha vida, que me ensina, diária e desinteressadamente, o que é amar.*

## Sumário

<b>Introdução</b> .....	<b>08</b>
<b>1 Regra-Matriz de Incidência Tributária</b> .....	<b>10</b>
<b>2 Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS</b> .....	<b>11</b>
2.1 Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS incidente sobre “circulação de mercadoria” .....	11
2.2 Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS incidente sobre Serviços .....	12
2.2.1 Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS incidente sobre “serviço de comunicação” .....	12
2.2.2 Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS incidente sobre “serviço de transporte interestadual e intermunicipal” .....	13
<b>3 O Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade do ICMS</b> .....	<b>13</b>
3.1 A correta interpretação do vocábulo “cobrado” .....	16
<b>4 A “Guerra Fiscal” travada entre os Estados Federativos</b> .....	<b>17</b>
<b>5 Benefícios Fiscais concedidos sem a anuência do CONFAZ</b> .....	<b>19</b>
<b>6 Glosa dos créditos fiscais – Entendimento dos Fiscos Estaduais</b> .....	<b>21</b>
<b>7 Argumentos em favor da manutenção dos Créditos Fiscais</b> .....	<b>23</b>
7.1 Violação do princípio da não-cumulatividade .....	23
7.2 Enriquecimento sem causa do Estado de destino .....	25
7.3 Ilegitimidade do contribuinte inserto no contexto da “Guerra Fiscal” .....	25
7.4 Presunção de legitimidade da legislação concessiva de benefício fiscal .....	26
7.5 Afronta ao princípio da separação dos Poderes .....	27
7.6 Violação ao princípio da segurança jurídica .....	29
<b>8 Posição dos Tribunais Superiores</b> .....	<b>30</b>
<b>Conclusão</b> .....	<b>35</b>
<b>Referências Bibliográficas</b> .....	<b>37</b>

## INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 atribuiu às pessoas políticas a competência tributária, conferindo à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios o poder de criar tributos. Tal competência submete-se à rígida repartição constitucional, abalizando a aptidão tributária atribuída aos entes políticos através de limites bem esboçados na Carta Magna.

Dentre os titulares da competência tributária constitucional, destaquemos os Estados e o Distrito Federal, competindo-lhes instituir impostos sobre (i) a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD, (ii) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS e (iii) propriedade de veículos automotores – IPVA.

Acerca dos impostos de competência estadual, ressaltamos o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), responsável pela maior parcela da arrecadação do país.

Neste sentido, destaque-se que, segundo dados no Ministério da Fazenda, o Brasil arrebanhou mais de R\$ 354.000.000,00 (trezentos e cinquenta e quatro milhões) em arrecadação com o ICMS no ano de 2013 (entre janeiro e dezembro) <sup>1</sup>, superando inclusive a arrecadação federal com o Imposto de Renda (IR) <sup>2</sup>.

A relevância arrecadatória do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços dá margem ao surgimento da “guerra fiscal” entre os entes federativos, que se digladiam em busca de investimentos regionais, com estímulos à fixação de empresas em seus territórios.

---

<sup>1</sup> Secretarias da Fazenda, Finanças ou Tributação, atualizado até 31.01.2013. Disponível em <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/valores.htm>>. Acesso em: 05 mar. 2014.

<sup>2</sup> Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2013/analisemensaldez13.pdf>>. Acesso em: 01 fev. 2014, p. 36.



Aludida disputa regionalizada é temperada por incentivos fiscais concedidos a contribuintes ao arrepio da lei tributária, que ensejam a retaliação dos demais Estados Federativos, através de medidas legislativas e executivas, bem como provocação judiciária.

Em escala final à “guerra fiscal” travada entre os entes políticos estaduais, encontram-se os destinatários das mercadorias, que testemunham a glosa de seus créditos no Estado de destino, porquanto concedidos em suposto desacordo com a legislação tributária.

Deste modo, sem pretensões de esgotamento do assunto, debateremos a possibilidade ou não de manutenção dos créditos de ICMS contraídos por contribuinte (destinatário de mercadoria ou serviços tributados pelo ICMS) na hipótese de benefícios fiscais concedidos em favor de empresas remetentes localizadas em Estado Federativo distinto, sem a chancela do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

## 1. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Inicialmente, tomemos a Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) como a expressão mínima e irreduzível de manifestação do deôntico, representada pela hipótese de incidência e pelo conseqüente normativo.

Referida norma é uma estrutura lógica dotada de suficiente sentido para que as prescrições jurídicas possam ser compreendidas e cumpridas. Tal estrutura normativa pode ser representada pela fórmula:

$$\mathbf{Ht = Cm (v + c) + ce + ct \rightarrow Cst = Cp (sp + sa) + Cq (bc . al)}$$

Tal arquétipo, nomeado de núcleo lógico-estrutural da proposição normativa<sup>3</sup>, é formado primeiramente pela Hipótese de Incidência (Ht), composta de um critério material (Cm), dispondo o núcleo descritivo da conduta através de uma conjunção formada por verbo (v) e complemento (c), um critério espacial (Ce) e um critério temporal (Ct).

Satisfeita a hipótese de incidência, com o preenchimento de todos os seus componentes critérios, alcançaremos o Conseqüente Normativo (Cst), ligado à hipótese de incidência através de um imaterial “conectivo conjuntor” (→).

O conseqüente da norma de Incidência Tributária é composto pelo critério pessoal (Cp), formado por um sujeito ativo (as) e um sujeito passivo (sp) e pelo critério quantitativo (Cq), composto pela base de cálculo (bc) e alíquota (al).

Em suma, a Regra-Matriz de Incidência Tributária, arranjada em sua completude, apresentará um descritor (hipótese de incidência) e um prescritor (conseqüente normativo), sendo que, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup>, “a

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 611.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 133.

*conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação”.*

## **2. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS**

O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) é traçado na Carta Magna em seu artigo 155, II e tem seus preceitos melhor delineados pela Lei Complementar nº. 87/96 (conhecida pela alcunha de “Lei Kandir”).

*Prima facie*, podemos notar que o ICMS apresenta-se com diversas facetas ou, em acepção técnico-jurídica, múltiplas regras-matrizes, sendo elas (i) ICMS – Mercadorias, (ii) ICMS – Serviços na modalidade “comunicação” e (iii) ICMS – Serviços na modalidade “transporte interestadual e intermunicipal”, os quais nos debruçaremos por agora.

### **2.1. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS INCIDENTE SOBRE “CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA”**

Primeiramente, esmiucemos a Regra-Matriz do ICMS – Mercadorias. Nesta senda, temos no antecedente normativo o critério material, que indica-nos a conduta a ser realizada para configurar-se o fato jurídico tributário, sendo “*realizar [verbo] operações relativas à circulação de mercadorias [complemento]*”. O critério espacial, sintetizando o lugar onde deva ocorrer o fato gerador, será “*nos limites territoriais do Estado Tributante onde verificar-se o critério material*”. Por fim, o critério temporal, que apontando-nos o momento em que ocorre o fato jurídico tributário, será a conclusão da operação mercantil, que se opera com a tradição.

Passemos ao consequente normativo, tendo como um de seus elementos o critério pessoal, composto do sujeito passivo e do sujeito ativo. No caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, serão estes, respectivamente, o contribuinte que realiza operação de circulação de mercadoria (*p.ex.* comerciante) e o Estado/Distrito Federal. O critério quantitativo, por sua vez, é formado por uma base de cálculo, que

será o valor da mercadoria, e uma alíquota, que será variável, de acordo com as definições de cada Estado da Federação, observada a competência do Senado Federal para fixação das alíquotas mínimas e máximas do aludido tributo.

## **2.2. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS INCIDENTE SOBRE SERVIÇOS**

Com a simples leitura do dispositivo constitucional que institui a competência tributante pelo ICMS, deparamo-nos com duas modalidades distintas de ICMS – Serviços, quais sejam, **(i)** imposto sobre serviços de comunicação e **(ii)** imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, cada qual com critérios distintos entre si. Destarte, estaremos diante duas Regras-Matrizes, oportunamente decompostas, para melhor compreensão.

### **2.2.1. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS INCIDENTE SOBRE “SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO”**

No “ICMS – Serviço de Comunicação”, temos como critério material “prestar serviço de comunicação” (artigo 2º, III da LC 87/96); O critério espacial é múltiplo, podendo ser (i) local onde é prestado o serviço de radiofusão (artigo 11, III, “a” da LC 87-96); (ii) local de venda da ficha ou cartão (artigo 11, III, “b” da LC 87-96); no domicílio do tomador, quando o serviço é prestado por satélite (artigo 11, III, “c” da LC 87-96), no local de cobrança do serviço, nos demais casos (artigo 11, III, “d” da LC 87-96); o critério temporal será o momento da ocorrência da prestação do serviço (artigo 12, VII da LC 87/96).

No conseqüente da norma, deparamo-nos com o critério pessoal, tendo como sujeito ativo os Estados e o Distrito Federal (artigo 1º, da LC 87/96) e como sujeito passivo, o prestador do serviço (artigo 4º, da LC 87/96). Por fim, o critério quantitativo terá como base de cálculo, o “valor do serviço” (artigo 13, III da LC 87/96) e como alíquota, um percentual variável, de acordo com os preceitos legais vigentes.

### **2.2.2. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS INCIDENTE SOBRE “SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL”**

No ICMS incidente sobre “Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal”, teremos como critério material “prestar serviço de transporte interestadual ou intermunicipal” (artigo 2º, II da LC 87/96). O critério espacial será o local onde se iniciou a prestação do serviço, quando prestado integralmente no país (artigo 11, II, “a” da LC 87/96) ou ato final do transporte, quando o serviço originou-se no exterior (artigo 11, II, “c” da LC 87/96). Já o critério temporal será o início da prestação do serviço, quando prestado integralmente no país (artigo 12, V da LC 87/96) ou ato final do transporte, quando o serviço originou-se no exterior (artigo 11, II, “c” da LC 87/96).

No conseqüente normativo, o critério pessoal terá como sujeito ativo os Estados e o Distrito Federal (artigo 1º, da LC 87/96) e como sujeito passivo, o prestador do serviço de transporte (artigo 4º, da LC 87/96). No critério quantitativo teremos como base de cálculo o “valor do serviço” (artigo 13, III da LC 87/96) e como alíquota, teremos um percentual variável, de acordo com os preceitos legais vigentes, podendo aplicar-se a alíquota interna de determinado Estado (hipótese de serviço intermunicipal) ou alíquota externa (hipótese de serviço interestadual).

### **3. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS**

O princípio da não-cumulatividade é norma de natureza constitucional, dissipada no subsistema constitucional tributário. Tal princípio aplica-se ao ICMS (artigo 155, II, §2º, I da CF), ao IPI (artigo 153, IV, §3º, III da CF), aos impostos residuais de competência privativa da União (artigo 154, I da CF), bem como aplicável às contribuições de PIS e COFINS (respectivamente, Leis nº. 10.637/2002 e nº. 10.833/2003, ambas c.c. artigo 195, §12 da CF).

Tal princípio consiste na compensação do que for devido em cada operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço<sup>5</sup>, com o montante cobrado nas anteriores. Assim, em cada elo da cadeia de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, há a exigência da compensação entre a relação do direito ao crédito e a relação jurídica tributária (débito).

Acerca da não-cumulatividade, Paulo de Barros Carvalho<sup>6</sup> ensina que:

*É do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade da distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.*

Oportunize-se no sentido de que o legislador constituinte originário, na construção normativa do subsistema tributário constitucional, delimitou cuidadosamente os contornos das normas de incidência de cada imposto. Não seria diferente com o ICMS, em qualquer de suas modalidades, estabelecendo em seus limites constitucionais que o imposto seria não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação, com o montante incidente nas anteriores<sup>7</sup>.

Assim, o princípio da não-cumulatividade traduz-se em notório direito/dever constitucional outorgado ao contribuinte, que deverá abater do cálculo do imposto devido o montante que incidiu em etapa anterior, bem como o dever a ser observado pelos Entes Federativos.

---

<sup>5</sup> Não obstante a previsão constitucional da regra da não-cumulatividade sobre prestação de serviços sujeitos ao ICMS, os reflexos da “guerra fiscal” serão verdadeiramente verificados nos hipóteses de circulação interestadual de mercadorias (ICM), sendo esta modalidade o maior expoente do embate político-fiscal travado entre as Unidades da Federação.

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 23ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 220.

<sup>7</sup> Art. 155 (...) § 2º - O imposto previsto no inciso II (ICMS) atenderá ao seguinte:

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

Neste sentido, Roque Antônio Carrazza<sup>8</sup> ensina que a norma constitucional em apreço não é mera liberalidade ao alcance do órgão fazendário ou do legislador, muito pelo contrário, “*ela veicula uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não cumulatividade do ICMS*”.

Trocando em miúdos, a regra da não-cumulatividade não é uma simples recomendação do legislador constituinte, mas sim uma norma cogente que deverá ser considerada pelo legislador ordinário, pela administração pública e pelo exegeta.

Tal direito é excepcionado apenas pelas hipóteses de não-incidência e isenção<sup>9</sup>, não implicando crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes ou acarretando a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Acentue-se que tal exceção à regra tem aplicação somente quanto ao ICMS, não havendo previsão constitucional excepcional quanto aos demais tributos sujeitos ao regime da não-cumulatividade.

Assim, o direito ao crédito será intangível, salvo nas hipóteses de isenção e não incidência, sob pena de transformar-se o ICMS em imposto cumulativo, em contrariedade à Constituição Federal.

Reforce-se que o texto constitucional é cristalino ao prescrever que o direito ao creditamento do ICMS haverá sempre que o imposto incidir nas etapas anteriores, não se confundindo com a existência de pagamento do imposto no ciclo anterior.

Neste aspecto, para o pleno exercício do direito ao crédito, deve-se observar se no momento das saídas das mercadorias do estabelecimento remetente, *p.ex.*, o ICMS incidiu, ou seja, se houve a satisfação de todos os critérios componentes da hipótese de incidência do imposto sobre circulação de mercadorias.

---

<sup>8</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16ª ed. Malheiros Editores: São Paulo. 2012, p. 401.

<sup>9</sup>Artigo 155 (...) II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

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

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

Repise-se, ainda, que o direito ao crédito, no caso de ICMS, deverá observar a ausência de uma regra isentiva, de natureza infraconstitucional, que incidiria para mutilar parcialmente algum critério da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT), obstando a irradiação de seus efeitos e, por conseguinte, acarretando anulação do crédito relativo às prestações anteriores.

### 3.1. A CORRETA INTERPRETAÇÃO DO VOCÁBULO “COBRADO”

Acerca da correta interpretação do vocábulo “cobrado”, Ives Gandra Martins<sup>10</sup> observa que o §2º do artigo 155 da CF insiste na mesma infeliz redação, referindo-se ao imposto ‘cobrado’, quando foi sedimentado que a não-cumulatividade implica o crédito desde que o imposto tenha incidido, independente de ter sido ou não cobrado.

Já o professor Alcides Jorge Costa<sup>11</sup> dispõe que “*o vocábulo ‘cobrado’ não pode ser entendido no sentido de ser ‘concretamente exigido’ e que ‘o sentido de cobrar só pode ser o de incidir’*”.

Por fim, Guilherme Accorsi Lunardelli<sup>12</sup> professa que há o assente entendimento, seja na doutrina ou na jurisprudência, de que sua significação reporta-se à relação de crédito tributário havida com a concretização do conseqüente da regra-matriz do ICMS, pressupondo a realização do fato previsto na hipótese da norma tributária deste tributo. Conclui no sentido de que “*basta a concretização desta relação de crédito para se entender o sentido de ‘cobrado’*”.

Destarte, resta assente que o vocábulo “cobrado” há de ser entendido como “incidente” e não como “pago” ou literalmente “cobrado”.

---

<sup>10</sup> MARTINS, Ives Gandra. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, São Paulo: Saraiva, 1989, p. 211.

<sup>11</sup> COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

<sup>12</sup> LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A não-cumulatividade do ICMS – uma visão crítica da posição do STF*. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 103. São Paulo: Dialética, abr. 2004.



Oportunamente, frise-se que a lei não pode diminuir, reduzir, retardar, anular ou limitar o direito ao creditamento de ICMS, por ser direito público subjetivo constitucional assegurado a quem pratica operação mercantil<sup>13</sup>. Assim, a legislação infraconstitucional não poderá estabelecer critérios não previstos na Constituição Federal que obstem o aproveitamento desse crédito, repisando que a Carta Republicana somente veda o crédito nas hipóteses de não-incidência e isenção.

#### **4. A “GUERRA FISCAL” TRAVADA ENTRE OS ESTADOS FEDERATIVOS**

O ICMS é imposto de caráter nacional, ao passo que a Carta Magna atribuiu a competência tributária do tributo às pessoas políticas em âmbito estadual. Assim, o ICMS é imposto obrigatoriamente instituído por 27 unidades federativas (26 Estados e o Distrito Federal).

Mais que isso, suas próprias características normativas, tendo como critérios materiais a **(a)** circulação de mercadoria ou a **(b)** prestação de serviços de comunicação ou de transporte interestadual ou intermunicipal, aponta-nos o forte apelo nacional do imposto, ao passo que invariavelmente a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de comunicação ou a prestação de serviço de transporte (na modalidade interestadual) transbordarão os limites estaduais e alcançarão outras unidades federativas.

Somando-se, ainda, à incidência sucessiva do imposto em cada etapa operacional relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, bem como ao princípio da não-cumulatividade daí decorrente, temos a convicção de que o ICMS, não obstante a competência dos Estados e Distrito Federal para instituí-lo, é o imposto que exige a maior atenção e vitalidade legislativa, permitindo-se a satisfativa operacionalização deste tributo em toda sua abrangência geográfica.

---

<sup>13</sup> Nesse sentido, RE 662976/2011, Decisão Monocrática opinando-se pelo Reconhecimento de Repercussão Geral, Ministro Luiz Fux, DJe. 23.10.2012.

Neste aspecto, Paulo de Barros Carvalho<sup>14</sup> acentua que:

Os conceitos de operação interna, interestadual e de importação; de compensação do imposto, de base de cálculo e alíquota, bem como 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.

Em outras palavras, o caráter nacional do ICMS exige que os contornos de sua norma de incidência, bem como os critérios e limites não delimitados pela Constituição Federal e atribuídos à legislação infraconstitucional deverão ser objeto de Lei Complementar Nacional, permitindo-se a irradiação de efeitos em toda sua extensão territorial.

Não obstante tamanha precaução legislativa, traçando as minúcias normativas que evitariam o confronto das unidades federativas pela receita auferida com o tributo mais rentável do país, fato é que o ICMS é o maior causador da denominada “guerra fiscal” entre os Estados e o Distrito Federal.

A “guerra fiscal”, por sua vez, pode ser conceituada como uma disputa regional entre as unidades federativas infranacionais, com vistas a fomentar a arrecadação de receita com tributos de sua competência.

Para travar aludido embate regionalizado, os Estados “armam-se” com benesses fiscais (*p.ex.* concessão de crédito presumido) em desacordo com a legislação vigente. Tais incentivos fiscais conferidos ao arrepio da lei detém o potencial de encorajar que contribuintes do imposto fixem seus estabelecimentos nos respectivos Estados concessivos do benefício ou mesmo incitam o desembaraço de mercadorias em seus portos; reflexivamente, as receitas oriundas do pagamento do imposto são concentradas nestas unidades federativas, em prejuízo aos demais Estados, que presumidamente deixam de arrecadar.

---

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 611.

## 5. BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS SEM A ANUÊNCIA DO CONFAZ

Precipuamente, acerca do conceito de “benefício fiscal”, Argos Campos Ribeiro Simões<sup>15</sup> assim dispõe:

[...] para que um incentivo seja considerado fiscal deve sua aplicação redundar em redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, seja através de uma concessão de isenção, seja através da concessão de créditos presumidos (dedutíveis efetiva ou potencialmente de débitos futuros), seja através de quaisquer outros incentivos ou favores.

Em igual brilhantismo, Betina Treiger Grupenmacher<sup>16</sup>, ao definir incentivos e benefícios fiscais, ensina que:

São medidas excepcionais que favorecem determinados sujeitos passivos da relação jurídica tributária exonerando-os integral ou parcialmente do dever de pagar tributos, o que se dá, em algumas hipóteses, por razões de política fiscal e em outras em observância ao princípio da capacidade contributiva.

A concessão de benefícios fiscais por uma unidade federativa, traduzidos estes como incentivos que resultem na redução ou expurgação do ônus tributário, sintetizado pela concessão de isenções, concessão de crédito ou qualquer outra benesse com reflexos tributários, é permitida pela legislação tributária.

Entretanto, tal transigência fiscal submete-se a entraves legislativos, em razão do pareamento de armas que deverá existir para fazer frente à “guerra fiscal” travada entre os Entes Federativos, exigindo-se, para a concessão de benefícios, a aceitação multilateral das unidades federativas, reunidas para o fim de deliberar sobre a intenção do ente federativo concedente.

---

<sup>15</sup> SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *Guerra Fiscal no ICMS – Benefícios Fiscais. Questões Pontuais*. In: Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado. São Paulo: Noeses, 2010. p. 133.

<sup>16</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *A Guerra Fiscal, Guerra dos Portos e Princípio Federativo*. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários – Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012. p. 141.

Neste sentido, editou-se a Lei Complementar nacional nº. 24/75, que dispõe em seu artigo 1º que *“as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.”*

Registre-se que tal instrumento normativo foi recepcionado por nosso ordenamento jurídico vigente, para tratar da matéria de celebração de convênios entres os Estados da Federação, nos moldes do artigo 155, §2º, XII, “g” da Carta da República<sup>17</sup>, que professa caber à Lei Complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Mais a frente, dispõe o artigo 2º da Lei 24/75 que *“os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal”*.

As reuniões citadas no artigo 2º da LC 27/75 são realizadas pelo CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária, órgão executivo fazendário constituído por representantes das 27 unidades federativas e um representante da União (Fazenda Nacional), com o objetivo de celebrar acordos multilaterais entre os Estados, denominados “convênios”, com o objetivo de conceder ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS em relação a algum Estado da Federação.

Em outras palavras, para se conferir validade aos benefícios concedidos por um Estado, se faz necessário a ratificação destes por representantes dos demais Estados da Federação, sob pena de encontrar-se em desacordo com a Lei Complementar, sujeitando-se às consequências trazidas pelo mesmo conjunto normativo.

---

<sup>17</sup> Artigo 155 (...) §2º (...) XII – Cabe à lei complementar:  
g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Oportunamente, registre-se que a Lei Complementar 24/75, em seu artigo 8º, prevê que a concessão de benefícios fiscais sem a anuência do CONFAZ acarretará a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria, a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

## **6. GLOSA DOS CRÉDITOS FISCAIS – ENTENDIMENTO DOS FISCOS ESTADUAIS**

Sob o arrimo do artigo 8º da Lei Complementar 24/75, diversas unidades federativas infranacionais, sob o argumento de preservação de suas receitas, editaram legislações com vistas a contra-atacar aqueles Estados que concedem benefícios fiscais ao arrepio da lei tributária.

Assim, a glosa dos créditos fiscais é uma das mais evidentes facetas da “guerra fiscal”, expondo a retaliação de unidades federativas frente à concessão de benesses fiscais supostamente inconstitucionais.

Em exemplo palpável, o Estado de São Paulo editou a Lei nº. 6374/89, tratando do ICMS em âmbito estadual, dispondo em seu artigo 36, §3º, que:

Mediante ato da autoridade competente da Secretaria da Fazenda, poderá ser vedado o lançamento do crédito, ainda que destacado em documento fiscal, quando, em desacordo com a legislação a que estiverem sujeitos todos os Estados e o Distrito Federal, for concedido por qualquer deles benefício de que resulte exoneração ou devolução do tributo, total ou parcial, direta ou indiretamente, condicionada ou incondicionada.

Assim, de forma incontestada, o Fisco Paulista estabeleceu em sua legislação a possibilidade de desconsiderar os créditos concedidos por outros Estados, na hipótese de inobservância dos preceitos trazidos pela LC 24/75, ou seja, sem o amparo em convênio do CONFAZ.

Os Estados que editam leis que vedam o aproveitamento de crédito quando originado de benefício fiscal desamparado da chancela do Conselho Nacional de Política Fazendária argumentam que, atestando-se a evidente concessão unilateral de benefício fiscal por outro Estado, ao arrepio da Lei Complementar 24/75, o Estado destinatário da mercadoria ou serviço apenas aplica a legislação local e anula o crédito concedido pelo irregular benefício fiscal.

Mais que isso, defendem que simplesmente cumpre-se a legislação da unidade federativa de destino, atingindo contribuintes jurisdicionados a este Estado e submetidos à sua legislação, em momento algum invadindo o território e o poder legiferante de outro ente federativo.

A mais abalizada doutrina, por outro lado, firma-se no sentido de que tais legislações, editadas em represália aos Estados concedentes de benefícios fiscais à revelia do CONFAZ, não se encontram albergadas pelo manto constitucional da Lei Maior.

Neste sentido, Roque Antônio Carrazza<sup>18</sup> ensina que:

Com efeito, os adquirentes de mercadorias (ou fruidores de serviços de transporte transmunicipal ou de comunicação) têm o direito de aproveitar por inteiro os créditos de ICMS advindos de operações (ou prestações) interestaduais, independentemente de os fornecedores estarem, ou não, sendo alvo de incentivos fiscais concedidos em consonância com o art. 155, §2º, XII, “g”, da Carta Suprema. [...] Inconstitucional, pois, o artigo 36, §3º, da Lei 6.374/1989, do Estado de São Paulo [...] Também se apresentam eivados de inconstitucionalidade o §2º do artigo 59 do RICMS/SP, bem como os itens 1 e 2 do Comunicado CAT-36/2004, que dispõem no mesmo sentido.

Logo, não se sustenta a postura retaliatória das unidades federativas, com edição de leis ou instrumentos normativos de menor hierarquia, criados com o intuito de negar vigência à legislação de outro Estado, porquanto afrontam diversos preceitos constitucionais, dentre os quais a privatividade do STF para decidir sobre a

---

<sup>18</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16ª ed. Malheiros Editores: São Paulo. 2012, p. 405.

constitucionalidade de uma lei, assentando-se que “inconstitucionalidades não se compensam”<sup>19</sup>.

## **7. ARGUMENTOS EM FAVOR DA MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS FISCAIS.**

Em contrapartida, são fartos os argumentos contrários à glosa dos créditos fiscais auferidos por contribuintes localizados em Estado diverso daquele que concede o benefício fiscal tido como irregular.

Neste aspecto, Osvaldo Santos de Carvalho<sup>20</sup>, em recente obra, apresenta-nos com propriedade argumentos contrários à glosa dos créditos gerados de benefícios fiscais não lastreados em convênio. Conduzindo-nos pela apropriada sintetização argumentativa, esmiucemos as alegações em favor da preservação dos créditos oriundos de benefícios fiscais concedidos sem o arrimo do CONFAZ.

### **7.1. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE**

Inevitavelmente, voltemos ao princípio incrustado na Carta Republicana, em seu artigo 155, § 2º, II. Isto, pois, a Constituição Federal prescreve que o direito ao creditamento do ICMS haverá sempre que o imposto incidir nas etapas anteriores, prescindindo de pagamento.

Deste modo, haverá o direito à compensação do que for devido em cada operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores, exigindo-se observância a esta regra pelos contribuintes e pelos entes públicos, em razão da natureza cogente da norma.

---

<sup>19</sup> Neste sentido, o Ministro Sepúlveda Pertence, no julgamento da ADI 2.377 (d.j. 07.11.2003), dispoendo em seu voto que “o propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam”

<sup>20</sup> CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 193.

A glosa do crédito fiscal, por qualquer unidade federativa, sob o argumento de benefício fiscal desarmônico com a legislação complementar, confere cumulatividade ao imposto e, reflexivamente, afronta a norma constitucional da não-cumulatividade, de elevada carga valorativa.

Aliás, em oportuno parêntese, voltamo-nos ao artigo 8º da Lei Complementar n. 24/75, no qual parcela da doutrina entende não ter sido recepcionado pela Carta Republicana.

Isto, pois, adotando-se uma interpretação sistemática, verificaríamos que a “*ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria*”, prevista no inciso I do mencionado artigo, estaria em dissonância com a Lei Maior, precisamente em seu artigo 155, II, §2º, I.

Em outras palavras, a previsibilidade de glosa do crédito fiscal, prevista no artigo 8º, I da LC 24/75 não se ajusta ao subsistema constitucional tributário, porquanto esvazia o conteúdo normativo do preceito constitucional que prevê a não-cumulatividade do ICMS.

Em argumento contrário, alega-se que a Carta Magna delegou privativamente à Lei Complementar a possibilidade de disciplinar o regime de compensação do ICMS (artigo 155, XII, “c” da CF). Deste modo, a LC n. 24/75 não só o fez, como também estabeleceu normas restritivas a esta compensação (artigo 8º).

Em que pese o argumento em favor da recepção do artigo 8º da LC 24/75 pela Constituição Federal, com popularidade perante os defensores dos interesses fazendários, firmamo-nos no sentido de que tal disposição normativa não encontrou acalento sob o manto constitucional, porquanto traça modalidade restritiva ao crédito fiscal diverso da isenção e não incidência (artigo 155, §2º, II da CF), violando flagrantemente o princípio da não-cumulatividade do imposto.



## **7.2. ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA DO ESTADO DE DESTINO**

Em exemplo hipotético, o Estado de Goiás institui benefício fiscal a empresas que fixarem-se em seu território, conferindo, mediante regime especial, crédito presumido de 4%. O Estado do Rio Grande do Sul, unidade federativa de destino de mercadorias oriundas de Goiás, sob o argumento de benefício fiscal concedido sem a anuência do CONFAZ, lavra autos de infração contra todos os contribuintes gaúchos que adquirem mercadorias do Estado de Goiás, glosando o crédito de 4%.

Em suma, o Estado de Goiás deixa de cobrar um percentual do ICMS (12% - 4% = 8%) e o Estado do Rio Grande do Sul apropria-se desta receita, em detrimento dos contribuintes submetidos à sua autoridade, em patente enriquecimento indevido do Estado destinatário.

Acentue-se que a opção de uma unidade federativa, pela exigibilidade parcial do imposto, jamais chancelará que outros Estados cobrem a diferença desonerada. Trocando em miúdos, os Estados de destino são ilegítimos para exigir o tributo não cobrado pelo Estado concedente de benefício fiscal, que por sua vez é, em princípio, o único competente para exigir o percentual do tributo não pago em razão do incentivo.

## **7.3. ILEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE INSERTO NO CONTEXTO DA “GUERRA FISCAL”**

A “guerra fiscal” envolve, precisamente, unidades federativas infranacionais e jamais seus reflexos poderiam respingar nos contribuintes que adquirem mercadorias ou serviços beneficiados por incentivos fiscais supostamente irregulares.

Acentue-se que a lei não atribui ao administrado – e nem poderia - o ônus de impugnar legislação concessiva de benefício fiscal de outra unidade da federação, sob o hipotético pretexto de tratar-se de normativa desfavorável aos cofres públicos estaduais.

Desta forma, inexigível que um estabelecimento deixe de se aproveitar de créditos fiscais tão somente porque a empresa fornecedora aproveitou-se de benefício fiscal concedido por outra unidade da federação.

Aliás, é de enorme inocência conjecturar que um contribuinte deixe de se aproveitar de um crédito fiscal, sob a suspeita de ser oriundo de benefício fiscal impróprio, haja vista ser mero coadjuvante na discussão jurídica que poderá se instalar entre dois Estados.

Neste sentido, José Eduardo Soares de Melo<sup>21</sup> opina no sentido de que a “guerra fiscal” não pode prejudicar terceiros estranhos aos benefícios, ou seja, contribuintes que adquirem mercadorias ou serviços e localizam-se em unidades da federação distintas do Estado que concede o incentivo fiscal. Deste modo, os contribuintes estranhos ao benefício não poderiam ter seus créditos glosados por parte do fisco estadual.

Mais que isso, se os Estados são os causadores da “guerra fiscal”, a eles devem se resumir as conseqüências deste combate político-fiscal, através dos instrumentos judiciais pertinentes à espécie, perante o Excelso Pretório, nos termos do artigo 102, I, “a” e “f” da Constituição Republicana.

#### **7.4. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DA LEGISLAÇÃO CONCESSIVA DE BENEFÍCIO FISCAL**

Inicialmente, consignemos que uma norma jurídica não se define como verdadeira ou falsa, e sim como válida ou inválida. A sua validade é medida através da relação de pertinência com um dado sistema jurídico. Logo, uma norma “N” pertencente ao sistema “S” será válida enquanto pertencer a ele <sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*, 11. Ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 344.

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 449.

Neste sentido, Aurora Tomazini de Carvalho<sup>23</sup> explica que “*ser válido é pertencer a um conjunto, é existir enquanto elemento de uma classe, o que importa dizer que o conceito de validade é relacional*”. Em conclusão, dispõe que “*validade é a relação de pertinencialidade entre o elemento e este conjunto*”.

Deste modo, um conjunto normativo, depois de introduzido no sistema por focos ejetores de regras jurídicas (órgãos habilitados pelo sistema para produzirem norma) será válido enquanto não desconstituído pelo órgão competente, ou seja, enquanto não declarada sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal e expurgada do sistema jurídico, uma lei, ainda que inconstitucional ou ilegal, formal ou materialmente, terá sua presunção de legitimidade preservada, irradiando regularmente seus pretensos efeitos.

Acerca da presunção de validade das normas, em se tratando da “guerra fiscal”, Roque Antônio Carrazza<sup>24</sup>, com precisão, dispõe:

Embora não se negue que isenções, incentivos e outros benefícios, em matéria de ICMS devam ser conveniados, em ordem a impedir conflitos entre as Unidades Federadas, o fato é que tais benesses, ainda que concedidas irregularmente, gozam de presunção de legitimidade.

Destarte, não há falar em invalidação ou não aplicação de legislação estadual que concede benefício fiscal sem a anuência do CONFAZ, antes do reconhecimento de sua suposta inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

## **7.5. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES**

A cassação da validade de determinada norma, que se materializará pela expurgação desta do sistema jurídico vigente, somente poderá ser feita pelo Poder Judiciário, em apreço ao princípio da separação dos Poderes.

---

<sup>23</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico*, 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 693.

<sup>24</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16ª ed. Malheiros Editores: São Paulo. 2012, p. 405.

Mais precisamente, em cláusula constitucional de reserva de plenário, disposta no artigo 97 da Constituição Republicana, competirá ao Supremo Tribunal Federal, por maioria absoluta de seus membros, declarar a inconstitucionalidade de lei.

Ao admitir-se o entendimento contrário, permitindo-se o “contra-ataque” executivo ou legislativo de unidade federativa que se sinta prejudicada pela “guerra fiscal”, estaríamos diante de um contrassenso, vez que qualquer unidade federada estaria autorizada a expedir normas que afastassem preceitos normativos de legislações de outras unidades, ofendendo frontalmente o pacto federativo.

Mais que isso, permitir-se-ia que um Estado, antecipando-se à pronúncia do Excelso Pretório acerca de eventual inconstitucionalidade da legislação concessiva de incentivo fiscal, editasse legislação que confira *status* de “inconstitucional” a legislações de outros Estados, negando-lhes vigência. Por conseguinte, mitigar-se-ia a competência privativa do Poder Judiciário para reconhecer a legitimidade ou não de leis que concedam benefícios fiscais.

Andréa Medrado Darzé<sup>25</sup>, acerca da habilitação exclusiva do Poder Judiciário em emitir juízo de validade de uma determinada norma, assim dispõe:

Com efeito, impossível aceitar, em nosso ordenamento jurídico, a nulidade do ato concessório de benefício fiscal e as conseqüências que dela derivam, sem a prévia manifestação do Judiciário. Em outro giro, ainda que notória a inconstitucionalidade da outorga unilateral de incentivos fiscais, ela apenas poderá ser qualificada como tal mediante a observância de procedimento prescrito pelo sistema, ou seja, mediante controle, difuso ou concentrado, realizado pelo Supremo Tribunal Federal.

Nesta exata senda, Paulo de Barros Carvalho<sup>26</sup>, ao discutir o artigo 8º da Lei Complementar 24/75, opina no sentido de que:

---

<sup>25</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. *A “guerra fiscal” no âmbito do ICMS*. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários – Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012. p. 54.

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 não teriam presunção de validade e o princípio da não cumulatividade do ICMS não deveria ser respeitado.

Entretanto, conclui que não há, no ordenamento jurídico, qualquer resquício autorizador que afaste do Poder Judiciário a prerrogativa de cassar-lhe a validade de uma norma inserida no sistema, ainda que flagrantemente inconstitucional.

Mais a frente, o ilustre doutrinador dispõe que, caso o STF julgue a lei concessiva de benefício fiscal como inconstitucional, caberá ao Estado de origem (concessivo do incentivo fiscal) a exigência do tributo que havia sido dispensado, não havendo falar em vedação do crédito do contribuinte ou a cobrança do ICMS pelo Estado destinatário do bem.

## **7.6. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA**

O princípio da segurança jurídica, de tamanha relevância, alçou o *status* de “sobreprincípio”, ou seja, norma jurídica de elevadíssima carga valorativa, cadenciando inclusive as demais normas que compõem a gama de princípios que norteiam o nosso sistema jurídico.

Sopese-se que não há formulação expressa do princípio da segurança jurídica correspondente no texto de direito positivo. Desta feita, tamanho sobreprincípio efetivar-se-á pela atuação de outros princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

O princípio da segurança jurídica presta-se a garantir a estabilidade das relações jurídicas, dentre as quais a relação entre Fisco e contribuinte.

---

<sup>26</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. ‘Guerra Fiscal’ e o princípio da não cumulatividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário. nº. 95. São Paulo: Dialética, 2006.

A geração de crédito, em aplicação à regra da não-cumulatividade, e o presumível aproveitamento desta moeda escritural não poderão ser objeto de posterior autuação fiscal, intentando a glosa dos créditos, sob pena de embaraço à ordem jurídica e, mormente, ofendendo o sobreprincípio da segurança jurídica.

## 8. POSIÇÃO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

A discussão judicial acerca da preservação ou glosa dos créditos fiscais derivados de benefícios fiscais irregulares encontra um tímido ementário perante os Tribunais Superiores. De um lado, o Supremo Tribunal Federal escusa-se em debruçar-se sobre a questão da glosa dos créditos fiscais, limitando-se ao reconhecimento da constitucionalidade ou inconstitucionalidade da legislação estadual devolvida ao Excelso Pretório. De outra banda, o Superior Tribunal de Justiça, com algumas decisões proferidas, tende a corroborar com os argumentos que vedam a glosa dos créditos.

Conforme disposto, o Supremo Tribunal Federal, em sede de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs), enfrenta a celeuma acerca da constitucionalidade de lei estadual que concede benefício fiscal sem a anuência do CONFAZ, analisando-as sob o prima do artigo 155, § 2º, inc. XII, alínea g, da Constituição da República.

De forma reiterada, solidificando seu entendimento em um único sentido cognitivo, posiciona-se o STF pela inconstitucionalidade de leis estaduais que concedem benefícios sem o consenso prévio dos Estados, sob a forma de Convênio. Neste sentido, a jurisprudência:

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

**ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ (STF, ADI 2345/SC, relator Ministro Cezar Peluzo, Pleno, DJ-e 05.08.2011). (grifou-se).**

Entretanto, não obstante as diversas ações julgadas pelo STF, com o reconhecimento da inconstitucionalidade de lei, em nenhuma delas houve modulação dos efeitos ou pronunciamento explícito acerca da manutenção dos créditos fiscais gerados pelo benefício fiscal irregular.

Em contrapartida, o Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou acerca da impossibilidade da glosa dos aludidos créditos fiscais, sob uma variada gama de argumentos.

Neste aspecto, acerca da afronta ao princípio da separação dos Poderes, precisamente sobre a privatividade do STF em reconhecer a inconstitucionalidade de legislação concessiva de benefício fiscal, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o AgRg no REsp nº 1312486/MG, no sentido de que a ADI é o único meio judicial pertinente para invalidar legislação estadual que concede incentivo fiscal ao arrepio da lei, sendo inadmissível a autuação dos contribuintes sediados em seu território, conforme ementa colacionada:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AO FORNECEDOR NA ORIGEM. PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO EM LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM. DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. Esta Corte reconhece que o benefício fiscal concedido pelo Estado de origem não altera o cálculo do imposto devido, apenas resulta em recolhimento a menor em razão da concessão de crédito presumido; assim, deveria ser autorizado o creditamento devido ao Estado destinatário. 2. Diferentemente do entendimento esposado pelo Tribunal de origem, **o STJ já asseverou que, segundo orientação do STF, a ADI é o único meio judicial de que deve valer-se o Estado lesado para obter a declaração de inconstitucionalidade da lei de outro Estado que concede benefício fiscal**

**do ICMS sem autorização do Confaz, e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território.** Precedentes: RMS 26.334/MT, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 24/5/2012; RMS 31.714/MT, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe 19/9/2011; RMS 32.937/MT, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 13.12.2011; ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau, DJ. 9.3.2007; e ADI 3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ. 23.6.2006. **(grifos nossos)**

Em recente decisão do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RMS 38.041/MG, a Resolução 3.166/2001, que veda a apropriação de crédito de ICMS nas entradas no Estado de Minas Gerais, se decorrente de benefícios fiscais sem aprovação no CONFAZ, foi considerada inconstitucional.

Neste julgamento, realizado aos 28.08.2013, o Superior Tribunal de Justiça considerou como ilegal a restrição ou glosa de créditos de ICMS decorrentes de operações interestaduais em que o remetente tenha sido beneficiado pela concessão de benefícios ou incentivos fiscais entendidos como ilegais ou inconstitucionais, tal qual o artigo 36, §3º da Lei paulista nº. 6.374/89 e o Comunicado CAT 36/2004, que esclarece o contribuinte paulista sobre a impossibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS proveniente de operações amparadas por benefícios fiscais não autorizados por convênio celebrado nos termos da LC 24/75.

Em um dos votos favoráveis ao contribuinte, o Ministro Benedito Gonçalves, com peculiar propriedade, assim opinou:

Assim, nos casos em que o benefício fiscal concedido não importa isenção ou não-incidência, **o contribuinte faz jus o crédito integral do ICMS devido junto ao Estado de origem.** Lado outro, **pensar diferente resultaria na possibilidade de o Estado de destino, em prejuízo ao contribuinte, apropriar-se da totalidade do incentivo fiscal concedido pelo Estado de origem, tornando-o sem efeito, situação essa que conspira contra a autonomia fiscal dos entes federados.** Não se discute, pois, que o Estado de destino possa glosar créditos que foram concedidos pelo Estado de origem com base em legislação já declarada inconstitucional. Todavia, **enquanto essa referida lei do Estado de origem não for expungida do ordenamento jurídico e pela via processual adequada, não pode o Estado de destino**



**ignorar os seus efeitos, sob pena de violação ao princípio federativo** (STJ, RMS 38.041/MG, D.J-e 04.11.2013). **(grifou-se)**.

Assim, ainda que inexista farta jurisprudência acerca do assunto, é evidente que o Superior Tribunal de Justiça tende a adotar ao menos um dos argumentos em favor da impossibilidade de glosa dos créditos fiscais, preservando-se a moeda escritural obtida pelo contribuinte adquirente da mercadoria ou serviço, oriunda de benefício fiscal concedido em dissonância com a lei tributária.

Corroborando com a retidão das decisões acima transcritas, interessante mencionarmos o Convênio/ICMS 84/2011, celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, o qual suspendeu e concedeu remissão do ICMS relativos aos créditos tributários decorrentes de benefícios fiscais concedidos pela Lei nº. 2.483/99 (Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico Integrado e Sustentável do Distrito Federal - Pró-DF), que por sua vez concedia os incentivos fiscais sem que houvesse a prévia anuência do CONFAZ.

Assim, não obstante o reconhecimento da inconstitucionalidade do programa de incentivo fiscal aos contribuintes distritais<sup>27</sup>, suspendeu-se a exigibilidade dos créditos fiscais decorrentes da legislação do Distrito Federal e remiu-os.

Mais que isso, reflexivamente, suspendeu-se a exigibilidade dos créditos tributários apropriados pelos contribuintes destinatários, localizados no Distrito Federal e nas demais unidades federadas, em razão dos créditos fiscais gerados pela negociação com contribuintes distritais beneficiados pela lei estadual e deu-lhes remissão.

A impropriedade deu-se, a nosso ver, no §2º da Cláusula Segunda, dispondo que *“não se suspendem nem se remitem os valores cobrados por meio de autos de infração das administrações tributárias das unidades federadas, exceto a do Distrito Federal, contra seus contribuintes”*. Em outras palavras, suspendeu-se e remiram-se os

---

<sup>27</sup> O STF, no julgamento da ADI 2549/DF, deu parcial provimento para reconhecer a inconstitucionalidade de alguns dispositivos da Lei 2.489/99, que instituiu o Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico Integrado e Sustentável do Distrito Federal

créditos que ainda não tinham sido objeto de autuação fiscal, em aparente ofensa à isonomia tributária.

De qualquer forma, acentue-se que o CONFAZ, ao editar o Convênio 84/2011, deu um passo importante no reconhecimento da preservação dos créditos fiscais decorrentes de benefícios fiscais concedidos ao arrepio da lei tributária. Mais que isso, evolui-se no sentido de mitigar os efeitos da “guerra fiscal”, ao apontar-nos uma ligeira ponderação das unidades federativas representadas nas reuniões do CONFAZ, ao passo que se exige unanimidade para aprovação de um Convênio.

Importante registrar, ainda, que o Supremo Tribunal Federal analisará o Recurso Extraordinário 628.075/RS acerca da possibilidade ou não de um Estado glosar créditos de ICMS oriundos de benefícios fiscais concedidos por outros Estados, sem a anuência do CONFAZ.

Referido recurso, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, teve sua repercussão geral reconhecida<sup>28</sup> e poderá cancelar o atual entendimento do STJ, posicionando-se pela possibilidade de creditamento integral do ICMS ou, colocando os contribuintes em cenário de profunda insegurança jurídica, firmar-se no sentido de que o benefício fiscal que concede crédito presumido assemelha-se a uma redução da base de cálculo do ICMS e, por conseguinte, corresponderia à teratológica figura da isenção parcial<sup>29</sup>, possibilitando o estorno proporcional do tributo.

Destarte, resta-nos aguardar o posicionamento do Excelso Pretório, sendo certo, no entanto, ante o caráter político que circunda o debate acerca da preservação dos créditos fiscais, que somente os Estados poderão fulminar definitivamente os efeitos da “guerra fiscal”, que incomodamente refletem nos contribuintes de ICMS.

---

<sup>28</sup> O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não se manifestaram os Ministros Cezar Peluso, Gilmar Mendes e Cármen Lúcia. DJ-e 30.11.11.

<sup>29</sup> Neste sentido, RE 174.478/SP, DJ 30.09.05.

## CONCLUSÃO

O ICMS destaca-se como o maior instrumento tributário em favor do erário público, com arrecadação indispensável ao atendimento das políticas públicas estaduais.

Sua importância arrecadatória, dentro do modelo competencial tributário dos Estados e Distrito Federal, somada às características interestaduais do imposto e seu arquétipo operacional, materializando-se a regra da não-cumulatividade, fazem do ICMS o maior fomentador da “guerra fiscal” travada entre as unidades da federação.

A instituição jurídica e política eleita constitucionalmente para dirimir tais conflitos de interesses arrecadatórios e pacificar os embates estaduais será o Supremo Tribunal Federal, competindo-lhe julgar constitucional ou inconstitucional uma legislação estadual que confira benefícios fiscais em desacordo com a Lei Complementar 24/75 e, reflexivamente, preservando a incolumidade fiscal dos Estados supostamente lesados.

Em que pese o Excelso Pretório tender a reconhecer a inconstitucionalidade das legislações estaduais concessivas de benesse fiscais sem autorização prévia do CONFAZ, certo é que tal reconhecimento não implica em reconhecer, reflexivamente, uma suposta ilegitimidade do crédito gerado por uma relação negocial entre estabelecimentos interestaduais, o que ensejaria a glosa dos créditos fiscais, em prejuízo de terceiro contribuinte, inicialmente estranho ao benefício fiscal.

Desta feita, arrimando-se em argumentos doutrinários e que, mormente, cadenciando-se por decisões jurídicas de sensível relevância ao assunto proposto, note-se que os créditos fiscais gerados para salvaguardar a uniformidade da distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação de mercadorias ou prestação de serviços, quando oriundos de benefícios fiscais irregulares, porquanto concedidos sem a anuência do CONFAZ, não poderão ser objeto de glosa pelos demais Estados da Federação.

A glosa dos créditos fiscais, operada ostensivamente pelos fiscos estaduais supostamente lesados pelos reflexos da “guerra fiscal”, ofende os princípios

constitucionais da não-cumulatividade, da separação dos poderes e da segurança jurídica. Além disso, afronta a presunção de legitimidade da legislação concessiva de benefício fiscal, dá causa ao locupletamento de unidades federativas e penitencia os contribuintes de outros Estados, que não têm relação direta com o benefício fiscal outrora concedido.

É certo que a discussão encontra-se longe de sua resolução e, indubitavelmente, ainda provocará o envolvimento dos três Poderes. Entretanto, arrimados nos argumentos oferecidos, podemos concluir que, ressalvada as hipóteses constitucionalmente previstas de isenção e não-incidência, fará jus o contribuinte ao crédito integral do ICMS. Em outras palavras, inadmissível a flagelação do contribuinte localizado no Estado de destino, com a glosa de seus créditos, acaso oriundos de benefício fiscal ilegítimo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico*, 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 23ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário Linguagem e Método*, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. *'Guerra Fiscal' e o princípio da não cumulatividade do ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº. 95. São Paulo: Dialética, 2006.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DARZÉ, Andréa Medrado. *A “guerra fiscal” no âmbito do ICMS*. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários – Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *A Guerra Fiscal, Guerra dos Portos e Princípio Federativo*. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários – Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A não-cumulatividade do ICMS – uma visão crítica da posição do STF*. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 103. São Paulo: Dialética, abr. 2004.

MARTINS, Ives Gandra. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*, 11. Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *Guerra Fiscal no ICMS – Benefícios Fiscais. Questões Pontuais*. In: Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado. São Paulo: Noeses, 2010.