

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Luiza Franarin Spier

**A GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS EM RAZÃO DE BENEFÍCIO FISCAL
INCONSTITUCIONAL CONCEDIDO NO ESTADO DE ORIGEM DA
MERCADORIA**

Porto Alegre

2015

LUIZA FRANARIN SPIER

**A GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS EM RAZÃO DE BENEFÍCIO FISCAL
INCONSTITUCIONAL CONCEDIDO NO ESTADO DE ORIGEM DA
MERCADORIA**

Monografia apresentada como requisito parcial
para a obtenção de certificado de conclusão do
Curso de Especialização em Direito Tributário
do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Porto Alegre

2015

RESUMO

Este trabalho tem por objeto de estudo a glosa de créditos de ICMS em razão de benefício fiscal inconstitucional concedido no Estado de origem da mercadoria. Dentre as principais características do ICMS está a sua não-cumulatividade, que determina que o imposto devido será compensado com o montante incidente nas operações anteriores. Outro traço marcante do ICMS é a exigência de deliberação dos Estados e do Distrito Federal para a concessão de benefícios fiscais. Contudo, apesar de a legislação e a jurisprudência nacionais serem claras quanto à inconstitucionalidade dos benefícios fiscais de ICMS concedidos sem o prévio convênio, as unidades federativas seguem adotando tais práticas, que prejudicam o equilíbrio da Federação. E, como forma de retaliação, os Estados que se sentem prejudicados pela concessão de tais incentivos passaram a estornar os créditos de ICMS aproveitados pelos seus contribuintes, em razão da inconstitucionalidade do benefício na origem da mercadoria. Esta monografia, após estudo do perfil constitucional do ICMS-operações mercantis, da concessão de benefícios fiscais no âmbito deste tributo e dos principais traços da guerra fiscal, examina a glosa dos créditos de ICMS exercida pelo Estado de destino, analisando esta prática tanto antes quanto após declaração de inconstitucionalidade do benefício pelo STF.

Palavras-chave: ICMS-operações mercantis. Princípio da não-cumulatividade. Benefício fiscal. Convênio. Inconstitucionalidade. Glosa de crédito de ICMS.

ABSTRACT

This paper aims to study the disallowance of ICMS (Tax on the Circulation of Merchandise) credits because of the unconstitutional tax benefit granted on the state of origin of the goods. One of the main aspects of ICMS is the non-cumulative system, which determines that the tax due will be offset by the paid tax in the previous transactions. Another remarkable aspect of ICMS is the requirement of agreements so the states can grant tax benefits. Although, in spite of the unconstitutionality of ICMS tax benefits granted without previous agreement, states still adopt this practice, compromising the Brazilian Federation. In retaliation, the other states, that feel disadvantaged, disallow the ICMS credits used by their taxpayers because of the unconstitutionality of the tax benefits granted on the origin. After analyzing the ICMS constitutional provisions, the granting of tax benefits and the main features of the fiscal war, this paper studies the disallowance of ICMS credits both before and after the ruling of the benefit unconstitutionality by the Supreme Court.

Keywords: Tax on the Circulation of Merchandise (ICMS). Non-cumulative system. Tax benefit. Agreement. Unconstitutionality. Disallowance of ICMS credits.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	5
2 PERFIL CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS	7
2.1 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	7
2.2 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE	12
3 CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS E GUERRA FISCAL	16
3.1 CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS	16
3.2 GUERRA FISCAL	18
4 GLOSA DOS CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE OPERAÇÃO COM BENEFÍCIOS FISCAIS INCONSTITUCIONAIS	21
4.1 GLOSA UNILATERAL DOS CRÉDITOS	22
4.2 BREVE ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO STF E DO STJ	26
4.3 GLOSA DOS CRÉDITOS APÓS A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL PELO STF	29
5 CONCLUSÃO.....	32
REFERÊNCIAS	35

1 INTRODUÇÃO

A guerra fiscal no campo do ICMS é tema de constante debate, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência nacionais. Referida guerra decorre não só da atribuição da competência tributária referente a uma exação de caráter nacional aos Estados e ao Distrito Federal, mas também da atual forma como é feita a repartição da carga tributária do imposto nas operações interestaduais.

As unidades federativas não produtoras, sentindo-se prejudicadas pela repartição da competência tributária do ICMS e buscando atrair investimentos privados para seus territórios, para aumentar a arrecadação tributária e a geração de empregos, dentre outros, concedem benefícios fiscais referentes a este tributo. Entretanto, em razão do caráter nacional do ICMS, a concessão destes benefícios depende de prévia deliberação e aprovação pelas demais unidades da federação, o que, em grande parte dos casos, não ocorre.

O Supremo Tribunal Federal reiteradamente tem declarado a inconstitucionalidade dos benefícios concedidos unilateralmente, ou seja, sem a prévia aprovação dos demais Estados. Contudo, conforme ressaltou o Ministro Relator Joaquim Barbosa, ao manifestar-se pelo reconhecimento da repercussão geral no Recurso Extraordinário 628075, “o sistemático desrespeito às decisões do STF sobre a inconstitucionalidade de benefícios fiscais em matéria de ICMS [...] afeta diretamente o apelo à retaliação unilateral como forma de se dar efetividade à interpretação que o ente federado faz da Constituição”.¹

Esta retaliação ocorre, regra geral, por duas vias distintas, seja pela concessão de benefícios também inconstitucionais, seja pela glosa dos créditos de ICMS decorrentes de operação interestadual de circulação de mercadoria em que, na origem, havia benefício unilateral.

Com efeito, nos termos do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, sendo o ICMS regido pelo princípio da não-cumulatividade, o valor devido do tributo será compensado com o montante cobrado nas operações anteriores. Entretanto, o Estado de destino da mercadoria, ao verificar que houve a concessão de benefício fiscal na origem sem prévia autorização por convênio, buscando restabelecer a competitividade dos bens produzidos em seu território, estorna os créditos do adquirente daquela mercadoria, constituindo o respectivo crédito

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão geral no recurso extraordinário 628075. Recorrente: Gelita do Brasil Ltda. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. 13 out. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1597956>>. Acesso em: 05 out. 2015.

tributário, com acréscimo de multa e juros. E este é, precisamente, o objeto central deste trabalho.

Para tanto, divide-se esta monografia em três partes. Na primeira parte, tratar-se-á de questões prévias. Inicialmente, será feita uma análise do perfil constitucional do ICMS, examinando-se a sua regra-matriz de incidência tributária, para, posteriormente, adentrar-se o estudo do princípio da não-cumulatividade, que rege esta exação.

No segundo capítulo, examinaremos a concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS e a guerra fiscal, analisando-se a legislação pertinente e a jurisprudência da Suprema Corte sobre esta temática.

Com estas noções sedimentadas, no terceiro e último capítulo, analisaremos propriamente a glosa dos créditos de ICMS em razão de benefícios unilaterais concedidos no Estado de origem da mercadoria, analisando-se a jurisprudência nacional. Examinaremos a possibilidade de assim proceder o Estado de destino, havendo ou não declaração de inconstitucionalidade do benefício pelo STF, para, então, apresentarmos sugestão para a satisfação dos Estados que se sentiram prejudicados pela concessão unilateral de incentivo fiscal, bem como para o desestímulo destas práticas reiteradas, que afetam o equilíbrio da federação.

Por fim, é mister salientar que o presente estudo não tem o intuito de exaurir a temática em questão, que é objeto de muitas divergências, apresenta diversas particularidades e permite vários desdobramentos da discussão. Esta monografia visa apenas a elucidar o tema, perquirindo, essencialmente, se o ordenamento jurídico nacional autoriza o estorno dos créditos aproveitados pelo adquirente de mercadoria originária de Estado com benefício fiscal inconstitucional.

2 PERFIL CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

A Constituição Federal (CF/88), em seu art. 155, II, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/1993 (EC 3/93), confere aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre “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”.² É importante ressaltar que:

[...] debaixo da sigla *ICMS* hospedam-se, pelo menos, cinco impostos diferentes; a saber: *a*) o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; *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.³

Aqui, a análise restringir-se-á ao ICMS incidente sobre as operações mercantis, iniciando-se pelo estudo de sua regra-matriz de incidência tributária (RMIT).

2.1 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Conforme a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a regra-matriz de incidência tributária (RMIT) é uma norma tributária em sentido estrito, uma norma geral e abstrata que define a incidência do tributo ao descrever os fatos e determinar os sujeitos da relação jurídica. Trata-se de um juízo hipotético-condicional, de modo que é composta por uma hipótese (antecedente) vinculada a um conseqüente, um mandamento.⁴

A hipótese da RMIT, comumente denominada hipótese de incidência, prevê abstratamente determinada situação de possível ocorrência no mundo fenomênico, descrevendo-o através dos critérios material, espacial e temporal. Concretizado este fato jurídico tributário, desencadeiam-se os efeitos jurídicos descritos no conseqüente, qual seja, a criação de uma relação jurídica tributária.

² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 23 set. 2015.

³ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS – substituição tributária “para frente” em operações interestaduais – peculiar situação do Estado de Goiás. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 101, pp. 100-114, fev. 2004. p. 101.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. pp. 294-296.

Assim, a hipótese de incidência tributária tem por função estabelecer os critérios para se identificar o fato jurídico tributário, ou seja, o evento sobre o qual deverá incidir o tributo. Com efeito, a hipótese de incidência, nos dizeres de Geraldo Ataliba, é a “descrição hipotética, contida na lei, do fato apto a dar nascimento à obrigação”.⁵

De outro lado, o consequente da RMIT determina os sujeitos da relação jurídica (critério pessoal), bem como a base de cálculo e a alíquota (critério quantitativo), elementos que permitem quantificar a obrigação tributária.

Desta forma, a RMIT prescreve um fato tributário e a relação jurídica que dele decorre, tendo por objeto o pagamento de tributo. Visto isso, a função do consequente normativo, na RMIT, é estabelecer a relação jurídica tributária entre contribuinte e Estado, regulando as condutas destes sujeitos.

Por fim, antes de se adentrar a análise da RMIT do ICMS, é mister destacar as lições de Geraldo Ataliba a respeito da distinção entre hipótese de incidência e fato imponible (ou fato gerador). Hipótese de incidência é a descrição legislativa e hipotética de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato, enquanto que fato imponible é o fato acontecido em concreto, determinando o nascimento da obrigação tributária, não havendo que se confundir estes dois momentos distintos entre si.⁶

De acordo com o texto constitucional, o critério material da RMIT do ICMS-operações mercantis é realizar “operações relativas à circulação de mercadorias”. Conforme ensinam Paulsen e Melo, operações “configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico relativa à transmissão de um direito (posse ou propriedade)”.⁷

Por circulação, entende-se a mudança de titularidade jurídica do bem, ou seja, “a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico”,⁸ sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica.⁹ Consoante o Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF) Sepúlveda Pertence, no julgamento do RE 158.834/SP (Pleno), em 23/10/2002, “não basta, para a incidência do ICM, o simples deslocamento físico da mercadoria, sendo necessário que a saída decorra de negócio jurídico ou operação econômica”.¹⁰ No mesmo sentido, foi editada a súmula nº 166 do STJ, que estabelece que

⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 58

⁶ *Ibidem*, pp. 54-76.

⁷ MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. 4. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 209.

⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 14.

⁹ MELO; PAULSEN, *op. cit.*, p. 209.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 158834. Recorrente: Itautec Informática S/A – Grupo Itautec. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Relator para acórdão: Ministro Marco Aurélio. 23 out. 2002. Disponível em:

“não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.¹¹

Carrazza leciona que o Direito Tributário é um direito de superposição, ou seja, que capta e assimila conceitos do direito privado, não podendo, conforme o art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN), alterá-los. Logo, a CF/88, ao referir-se à “mercadoria”, utiliza um conceito que já estava perfeitamente delimitado pela lei comercial.¹² Dessa forma, mercadoria é qualquer bem móvel destinado ao comércio. É mister ressaltar que o STF já decidiu, em ocasiões diversas, que, o legislador constituinte, ao utilizar um conceito de Direito Privado pré-existente, incorpora-o ao ordenamento constitucional, não podendo o legislador infraconstitucional afastar-se dele.¹³

Melo explica que mercadoria é:

[...] bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente.¹⁴

Referido autor ainda ressalta que, para ser qualificado como mercadoria, o bem corpóreo deve ser produzido para vender ou comprado para revender por alguém com o intuito final de gerar lucro.¹⁵

Por fim, cabe destacar que a operação mercantil deve ser realizada com o objetivo de obter lucro e deve ser uma atividade habitual. Nesse sentido, há jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), destacando-se o precedente que segue:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BENS DO ATIVO FIXO. VENDA. NÃO INCIDÊNCIA. HABITUALIDADE. REEXAME DE PROVA. SÚMULA Nº 7/STJ.

1. **A venda dos bens do ativo fixo da empresa não se constitui em fato gerador do ICMS.** Precedentes.

2. Reconhecido no acórdão impugnado que “o que foi objeto de leilão foram os bens pertencentes ao ativo fixo da empresa, e não se pode aceitar que a renovação de uma frota de veículos, maquinarias, aparelhos de informática, ou mais o que se queira

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28158834%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 24 set. 2012.

¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 166. Disponível em:

<http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj__0166.htm>. Acesso em: 24 set. 2012.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS – substituição tributária “para frente” em operações interestaduais – peculiar situação do Estado de Goiás. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 101, pp. 100-114, fev. 2004. p. 102.

¹³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 221.

¹⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 16.

¹⁵ *Ibidem*, p. 15.

incluir, e que pertencem ao ativo fixo da empresa possa ser considerado fato gerador de incidência do tributo em questão, **isto porque se trata de ato esporádico, sem habitualidade, fora da atividade fim da empresa contribuinte do imposto**”, a alegação em sentido contrário, a motivar insurgência especial, requisita exame do acervo fático-probatório, vedado na instância excepcional.

3. “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.” (Súmula do STJ, Enunciado nº 7).

4. Agravo regimental improvido. [sem grifos no original].¹⁶

Resta claro que, como nos dizeres de José Eduardo Soares de Melo, “o ICMS incide sobre 'operações relativas à circulação de mercadorias', envolvendo negócio jurídico mercantil e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação”.¹⁷

Assim sendo, para que haja o fato gerador do ICMS-operações mercantis, é necessário que o ato tributado “a) seja regido pelo Direito Comercial; b) tenha sido praticado num contexto de atividades empresariais; c) tenha por finalidade, pelo menos em linha de princípio, o lucro; e d) tenha por objeto uma mercadoria”.¹⁸

A hipótese da RMIT é composta, ainda, pelos critérios espacial e temporal, que, no caso do ICMS, são, respectivamente, o território do Estado ou do Distrito Federal e o momento da saída da mercadoria.¹⁹

De outro lado, na consequência da RMIT estão os critérios pessoal e quantitativo. O aspecto quantitativo abarca a base de cálculo, que nada mais é do que “uma perspectiva dimensível do aspecto material”,²⁰ relacionando-se diretamente com este critério e exercendo três funções distintas: “a) medir as proporções reais do fato, ou *função mensuradora*; b) compor a específica determinação da dívida, ou *função objetiva*; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou *função comparativa*”.²¹ Juntamente com a base imponible, a alíquota integra o critério quantitativo, auxiliando a quantificar a obrigação tributária.

O critério pessoal da RMIT, por sua vez, trata dos sujeitos da relação jurídico-tributária. Rubens Gomes de Sousa ensina que, no direito positivo brasileiro, o sujeito ativo, ou seja, o credor da obrigação tributária “é *sempre* o Estado, no sentido genérico de poder

¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo regimental em recurso especial 1086878. Agravante: Estado do Rio de Janeiro. Agravado: Telemar Norte Leste S/A. Relator: Ministro Hamilton Carvalhido. 17 ago. 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200801925150&dt_publicacao=29/09/2010>. Acesso em: 24 set. 2012.

¹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 11.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 39.

¹⁹ 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. 41.

²⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 108.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 244.

público”.²² Tendo em vista que o credor é, regra geral, a pessoa que a CF/88 instituiu como titular da competência tributária,²³ é manifesto que o sujeito ativo da exação em análise são os Estados e o Distrito Federal.

No polo passivo, a seu turno, insere-se a figura do contribuinte. Geraldo Ataliba pontifica que “sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte [...]. É a pessoa que terá diminuição patrimonial com a arrecadação do tributo”.²⁴

Assim, a CF/88, ao estabelecer as hipóteses de incidência dos tributos, indica, implicitamente, os seus sujeitos passivos. Isso decorre do fato de que, como estipulado pelo art. 121, I, do CTN e bem assinalado por Ataliba, o sujeito passivo deve ser aquele que se relaciona faticamente com o aspecto material da hipótese de incidência.²⁵

Rubens Gomes de Sousa também destaca essa necessária relação, ensinando que “o tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado”.²⁶ Dessa forma, o critério para determinação do sujeito passivo está contido na própria regra constitucional de competência tributária.

Carrazza destaca que, em decorrência disso, os entes políticos, ao instituírem seus tributos, não detêm total autonomia para definir os sujeitos passivos, visto que, regra geral, apenas quem realizar o fato concreto enquadrado na descrição legal da hipótese de incidência poderá ter seu patrimônio atingido pela tributação.²⁷ Ataliba refere-se a essa pessoa por *destinatário constitucional tributário*.

Posto que a CF/88 prevê o aspecto material de cada tributo, e que o sujeito passivo será aquele que realizar referido aspecto material, conclui-se que o sujeito passivo do ICMS-operações mercantis será todo aquele que praticar operações relativas à circulação de mercadorias.

²² SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributaria, 1975. p. 89.

²³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. pp. 83-84.

²⁴ *Ibidem*, p. 86.

²⁵ *Ibidem*, pp. 86-88.

²⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributaria, 1975. p. 92.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS – substituição tributária “para frente” em operações interestaduais – peculiar situação do Estado de Goiás. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 101, pp. 100-114, fev. 2004. pp. 103-104.

A Lei Complementar nº 87/96 (LC 87/96) explicita o comando constitucional, especificando o sujeito passivo em seu art. 4º, ao preceituar que: “contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias”.²⁸

Assim sendo, delineou-se, em termos gerais, a regra-matriz de incidência tributária do ICMS-operações mercantis, que, conforme lições de Paulo de Barros Carvalho, pode assim ser resumida:

Hipótese:

- **critério material:** realizar operação relativa à circulação de mercadoria;
- **critério espacial:** âmbito territorial do Estado ou do Distrito Federal;
- **critério temporal:** momento da saída da mercadoria.

Consequência:

- **critério pessoal:** *sujeito ativo:* Estado ou Distrito Federal; *sujeito passivo:* o comerciante que praticou a operação relativa à circulação de mercadoria;
- **critério quantitativo:** *base de cálculo:* valor da operação de circulação de mercadoria; *alíquota:* aquela prevista na legislação do imposto, oscilando de acordo com a circunstância de ser operação interna ou interestadual.²⁹

2.2 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Por força do art. 155, § 2º, I e II, da CF/88, o ICMS é regido pelo princípio da não-cumulatividade:

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

.....
§ 2.º 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.

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;³⁰

²⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 23 set. 2015.

²⁹ 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. 41.

³⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 23 set. 2015.

Conforme as lições de Melo, a não-cumulatividade é resultado de um sistema de abatimento criado pela Constituição Federal “destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens”, de modo que a sua supressão tornaria os preços mais elevados, onerando o custo de vida da população.³¹

Trata-se de um comando constitucional, uma diretriz a ser observada tanto pelo Poder Público quanto pelo contribuinte.³² Em outras palavras, nem aqueles que se beneficiam da não-cumulatividade nem os Poderes Legislativo e Executivo podem criar limitações ao princípio, salvo aquelas já previstas no texto constitucional, em seu art. 155, § 2º, II.³³

Referido princípio constitucional determina que, do ponto de vista material, somando-se as incidências havidas em cada uma das etapas do ciclo econômico, elas deverão equivaler ao imposto incidente sobre a última operação, ou seja, ao resultado da aplicação da alíquota sobre o valor da operação de venda ao consumidor final.³⁴ O Ministro Cezar Peluso, no julgamento do RE 475.551, lecionou a respeito do princípio da não-cumulatividade:

Sua “finalidade está na divisão ou distribuição do impacto financeiro do tributo entre os diversos elos da cadeia produtiva, de modo que a tributação total (oneração) seja equivalente ao resultado da aplicação da alíquota sobre o preço final do produto (ao consumidor). Noutras palavras, é a exclusão da incidência, em cascata, do tributo que oneraria o produto final mediante acréscimo do imposto nas diversas etapas da cadeia produtiva”. [...] o regime da não-cumulatividade, a cujo respeito se diz: “a consequência principal da não-cumulatividade, que dá a nota diferencial e específica de tais tributos, é o fato de que, quando bem aplicada a técnica, o montante total do tributo incidente relativamente a certa mercadoria ou produto corresponderá necessariamente ao apurado mediante **aplicação da alíquota final** à base de cálculo correspondente ao **preço final de venda, na última fase tributada** (geralmente aquela praticada junto ao consumidor), independentemente do número de operações intermediárias”.³⁵

Dessa forma, o princípio da não-cumulatividade, que pretende evitar a cumulação da carga tributária ao longo da cadeia econômica, determina que o imposto devido em todas as

³¹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. pp. 222-223.

³² *Ibidem*, pp. 225-227.

³³ JORGE, Alexandre Teixeira; LESSA, Donovan Mazza. Guerra fiscal do ICMS e a glosa unilateral de créditos: um “controle de constitucionalidade” em sede administrativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 232, pp. 55-73, jan. 2015. p. 59.

³⁴ MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS – Substituição Tributária “para frente” e a Lei Complementar nº 87/96, Art. 10. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997. pp. 11-31. p. 12.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 475551. Recorrente: União. Recorrido: Indústria Têxtil Apucarana Ltda. Relator: Ministro Cezar Peluso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=475551&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 19 nov. 2012.

operações relacionadas a um bem não pode ser superior ao resultante da aplicação da alíquota ao valor da operação ao consumidor final.³⁶

Para atingir este objetivo, a Constituição Federal garante o pleno aproveitamento dos créditos de ICMS, por meio de um mecanismo de deduções, determinando a compensação do “que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante *cobrado* nas anteriores”.

Ao interpretar o vocábulo “cobrado”, adotado pelo texto constitucional, é necessário ter em mente que a palavra se refere ao *tributo incidente* nas operações anteriores. Deve-se afastar uma interpretação literal, no sentido de que só poderia ser compensado o valor efetivamente recolhido pelo contribuinte das etapas anteriores da circulação da mercadoria.

Com efeito, o adquirente da mercadoria nem sempre terá pleno conhecimento da cobrança e do efetivo recolhimento do imposto na operação anterior. E, considerando que o direito ao crédito não pode ser limitado, salvo em casos de isenção ou não-incidência, tendo ocorrido uma operação de circulação de mercadoria, o adquirente do bem poderá se creditar de ICMS, sob pena de se criar um ambiente de insegurança jurídica.³⁷

Neste mesmo sentido são as lições de Melo:

Na análise do direito de abater, há que se ter em conta o sentido da expressão “montante cobrado”, que não pode ser interpretado literalmente, porque a efetiva cobrança (arrecadação) escapa ao conhecimento do adquirente das mercadorias ou do tomador dos serviços.

Considerando os diversos motivos pelos quais um contribuinte deixa 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 do direito ao crédito.³⁸

Com efeito, caso se adotasse interpretação em sentido contrário, estar-se-ia transferindo ao particular a fiscalização quanto ao recolhimento do tributo na etapa anterior, em clara violação ao art. 7º do CTN, que autoriza a atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos apenas a outras pessoas jurídicas de direito público.³⁹

Encerrando a sucinta análise da não-cumulatividade do ICMS, em que se destacaram os pontos mais relevantes para a apreciação do tema ora proposto, traz-se à baila precedente

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Substituição tributária “para frente”. Operações com veículos automotores. Tabelas nacionais de preços. Frete. Não-inclusão. Efeitos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 84, pp. 151-166, set. 2002. p. 155.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 306.

³⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 229.

³⁹ JORGE, Alexandre Teixeira; LESSA, Donovan Mazza. Guerra fiscal do ICMS e a glosa unilateral de créditos: um “controle de constitucionalidade” em sede administrativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 232, pp. 55-73, jan. 2015. p. 64.

do STJ, que destacou não só a obrigatoriedade do cumprimento deste princípio, ao qual não podem ser impostas quaisquer limitações, mas também a interpretação a ser dada ao vocábulo “cobrado”. Confira-se a ementa do precedente:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA FORNECEDORA. DIREITO AO CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. [...] 1. O direito de crédito do contribuinte não decorre da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, mas da eficácia legal da norma constitucional que prevê o próprio direito ao abatimento (regra-matriz de direito ao crédito), formalizando-se com os atos praticados pelo contribuinte (norma individual e concreta) e homologados tácita ou expressamente pela autoridade fiscal. Essa norma constitucional é autônoma em relação à regra-matriz de incidência tributária, razão pela qual o direito ao crédito nada tem a ver com o pagamento do tributo devido na operação anterior.

[...] 3. O termo “cobrado” deve ser, então, entendido como “apurado”, que não se traduz em valor em dinheiro, porquanto a compensação se dá entre operações de débito (obrigação tributária) e crédito (direito ao crédito). Por essa razão, o direito de crédito é uma moeda escritural, cuja função precípua é servir como moeda de pagamento parcial de impostos indiretos, orientados pelo princípio da não-cumulatividade.

4. Destarte, o direito à compensação consubstancia um direito subjetivo do contribuinte, que não pode ser sequer restringido, senão pela própria Constituição Federal. Evidenciado resulta que a norma constitucional definiu integralmente a forma pela qual se daria a não-cumulatividade do ICMS, deixando patente que somente nos casos de isenção e não-incidência não haveria crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes ou exsurgiria a anulação do crédito relativo às operações anteriores (art. 155, § 2º, II).

5. Ressoa inequívoco, portanto, que o direito de abatimento, quando presentes os requisitos constitucionais, é norma cogente, oponível ao Estado ou ao Distrito Federal. A seu turno, os sucessivos contribuintes devem, para efeito de calcular o imposto devido pela operação de saída da mercadoria do seu estabelecimento, abater o que antes e, a título idêntico, dever-se-ia ter pago, a fim de evitar a oneração em cascata do objeto tributado, dando, assim, plena eficácia à norma constitucional veiculadora do princípio da não-cumulatividade. Percebe-se, assim, que o creditamento não é mera faculdade do contribuinte, mas dever para com o ordenamento jurídico objetivo, não lhe sendo possível renunciar ao lançamento do crédito do imposto, mesmo que tal prática lhe fosse conveniente. Sequer a própria lei poderia autorizar-lo a tanto, sob pena de patente inconstitucionalidade.

6. Nesse diapasão, não se afigura legítima a exigência de estorno dos créditos de ICMS, porquanto a empresa agiu no estrito cumprimento da regra-matriz de direito ao crédito, uma vez ter-lhe sido regularmente repassado o tributo pela empresa fornecedora quando da aquisição das embalagens personalizadas, consoante destacado nas notas fiscais - documentos idôneos para tanto -, gerando a presunção de incidência da exação na operação anterior.

7. Deveras, a relação fiscal se estabelece entre o sujeito com competência tributária e o contribuinte, de sorte que o eventual crédito do fisco em relação ao primeiro contribuinte do imposto não pode ser exigido de outrem, o qual, pela lei, não é seu substituto tributário nem sucessor. In casu, a recorrida pagou o tributo e o primeiro contribuinte depositou-o, levantando-o após, com a anuência do Estado, que não pode pretender reavê-lo de quem implementou o seu dever.

8. Recurso especial desprovido.⁴⁰

⁴⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial 773675. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Atacadista de Cereais Ledur Ltda. Relator: Ministro Luiz Fux. 13 mar. 2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200501345422&dt_publicacao=02/04/2007>. Acesso em: 26 set. 2015.

3 CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS E GUERRA FISCAL

Analisadas a RMIT e a não-cumulatividade do ICMS, adentramos o exame da concessão de benefícios fiscais e da conhecida guerra fiscal entre os Estados e o Distrito Federal.

3.1 CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

O ICMS, como já estudado, é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal que onera, dentre outros, as operações de circulação de mercadorias. Assim, apesar de ser de competência estadual, este tributo tem caráter de exação nacional,⁴¹ na medida em que incide sobre operações interestaduais, com a tributação principal ocorrendo na origem. Dada essa vocação nacional, há muitos tributaristas que defendem que o ICMS deveria ser um tributo federal, como é o caso, por exemplo, de Ives Gandra da Silva Martins.⁴²

Com a finalidade de manter o equilíbrio entre as unidades federadas, a Constituição Federal estabeleceu algumas normas específicas, no tocante às alíquotas a serem aplicadas e à concessão de benefícios e incentivos fiscais. Confira-se:

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

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

.....
 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;

.....
 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.⁴³

⁴¹ 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. 24.

⁴² *Ibidem*, p. 1.

⁴³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 26 set. 2015.

Destaca-se a disposição constitucional do art. 155, § 2º, XII, “g”, de acordo com a qual os benefícios fiscais referentes ao ICMS deverão ser concedidos mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos da lei complementar.

Tal diploma legal é a Lei Complementar 24/1975 (LC 24/75), que dispôs sobre a celebração de convênios entre unidades da federação e que foi recepcionada pela ordem constitucional vigente, conforme art. 34, §§ 5º e 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.⁴⁴

E, conforme o art. 1º, *caput* e parágrafo único, e o art. 2º, § 2º, da LC 24/75, a concessão de isenção de ICMS, ou de benefícios fiscais como redução da base de cálculo, devolução do tributo e crédito presumido, dependerá de convênio celebrado mediante decisão unânime dos Estados representados nas reuniões do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Confirmam-se os dispositivos citados:

Art. 1º - 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.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º - 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.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

§ 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.⁴⁵

Contudo, como melhor se analisa no subitem abaixo, estas disposições nem sempre são observadas pelos Estados e Distrito Federal, havendo a concessão de benefícios fiscais sem prévia autorização em convênio, decorrendo disso a chamada guerra fiscal.

⁴⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 285.

⁴⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 26 set. 2015.

3.2 GUERRA FISCAL

Na medida em que, regra geral, tratando-se de operações interestaduais que destinem mercadorias a consumidores finais, a tributação do ICMS ocorre no Estado de origem,⁴⁶ muitas unidades da federação, para atrair investimentos privados para seus territórios, concedem benefícios fiscais unilaterais, ou seja, sem prévia aprovação do CONFAZ.⁴⁷

Essa renúncia de receita fiscal por um Estado (ou pelo DF) traz prejuízos aos demais entes da federação, bem como ao próprio pacto federativo, conforme lição de Ives Gandra Martins:

Se um Estado sofre, na Federação, desfiguração tributária devido à sistemática não-cumulativa do ICMS, sendo obrigado a reconhecer créditos presumidos, mas inexistentes, concedidos por outros Estados, SEM A SUA CONCORDÂNCIA, as empresas estabelecidas em seu território tornam-se descompetitivas e sem condições concorrências, dada a invasão de produtos estimulados, à margem do consenso unânime. Nitidamente, o pacto federativo torna-se uma farsa e a Federação, um sistema debilitado, restando a tríplice autonomia (política, administrativa e financeira) seriamente maculada.⁴⁸

Com efeito, conforme os ensinamentos do Ministro Cezar Peluso, proferidas quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 3803, na medida em que um Estado “concede favor fiscal à sua indústria, provoca desequilíbrio concorrencial, favorecendo os produtores do Estado, cuja mercadoria passa a competir em condições vantajosas artificialmente criadas, com aquela proveniente de outras unidades da federação.”⁴⁹

⁴⁶ Atualmente, por força do art. 155, § 2º, VII e VIII, da CF/88, em sua redação original, caberá ao Estado de origem da mercadoria a alíquota interna quando o destinatário não for contribuinte do imposto; e a alíquota interestadual quando se tratar de destinatário consumidor final e contribuinte. Neste caso, ao Estado de destino caberá o tributo correspondente a diferença entre as alíquotas interna e interestadual. A Emenda Constitucional 87/2015, buscando um maior equilíbrio entre os entes federados, alterou esta sistemática, deixando de distinguir a tributação em razão do caráter de contribuinte ou não do consumidor final. Assim, operação interestadual que destine mercadoria a consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, será tributada por meio da alíquota interestadual ao Estado de origem, e do diferencial de alíquotas ao Estado de destino. Estas alterações, contudo, só produzirão efeitos a partir de 2016, ressaltando-se a existência de regra de transição que determina a partilha gradativa do imposto resultante do diferencial de alíquotas entre os Estados de origem e de destino.

⁴⁷ JORGE, Alexandre Teixeira; LESSA, Donovan Mazza. Guerra fiscal do ICMS e a glosa unilateral de créditos: um “controle de constitucionalidade” em sede administrativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 232, pp. 55-73, jan. 2015. p. 57.

⁴⁸ 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. 21.

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade 3803. Requerente: Governador do Estado do Paraná. Intimado: Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Ministro Cezar Peluso. 01 jun. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627723>>. Acesso em: 26 set. 2015.

Assim, se sentindo prejudicadas pelos incentivos concedidos irregularmente, as outras unidades da federação são incentivadas a adotar a mesma política de desoneração fiscal, tanto para atrair quanto para manter os investimentos privados em seu território.⁵⁰ E, com isso, surge a denominada guerra fiscal, em que os Estados e o Distrito Federal, por meio de benefícios fiscais inconstitucionais, tentam criar as condições mais vantajosas e atraentes para os investidores. Essa situação foi bem descrita pelo Ministro Sepúlveda Pertence ao proferir seu voto pela concessão de medida liminar na ADI 2377:

O caso mostra que, na 'guerra fiscal' em que se empenham os governos estaduais, ninguém parece poder 'jogar a primeira pedra'. Ou, cuidando-se de guerra, que todos se pretendem no direito de jogá-la...

Ao contrário do que há dias – 7.2.01 – proclamava orgulhosamente o tradicional matutino que lhe porta o nome, nem o Estado de São Paulo se abstém por completo de entrar na peleja e – embora a título de retaliação a dois outros Estados – favorece suas empresas com inequívoca isenção do ICMS e prejuízo não apenas dos dois rebeldes, mas de todas as demais unidades da federação concorrentes nos setores acobertados pela benesse unilateral.

Na 'guerra fiscal', portanto, a solitária força da paz aquartela-se neste salão: é o Supremo Tribunal, que tem feito recolher-se ao bom comportamento constitucional todos beligerantes que, um dia, denunciavam, mas, no outro, são denunciados.

A orientação do Tribunal tem sido severa e constante, cerceando as sucessivas investidas locais na prodigalização de isenções e benefícios atinentes ao ICMS – uns escancarados, outros, mais ou menos dissimulados –, todos ofensivos do art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição da República, que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados-membros, na forma de lei complementar da União [...].

Por outro lado, o propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam.⁵¹

Conforme salientado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, no excerto acima colacionado, a jurisprudência do STF está sedimentada no tocante à inconstitucionalidade dos benefícios fiscais de ICMS concedidos sem prévia aprovação do CONFAZ, a exemplo do que foi decidido na ADI 4276/MT, Relator Ministro Luiz Fux, julgada em 20/08/2014; na ADI 4152/SP, Relator Ministro Cezar Peluso, julgada em 01/06/2011; e na ADI 3702, Relator Ministro Dias Toffoli, julgada em 01/06/2011.

Ratificando esta jurisprudência, inclusive, tramita perante o STF a Proposta de Súmula Vinculante (PSV) 69, com a seguinte redação: “qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício

⁵⁰ JORGE, Alexandre Teixeira; LESSA, Donovan Mazza. Guerra fiscal do ICMS e a glosa unilateral de créditos: um “controle de constitucionalidade” em sede administrativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 232, pp. 55-73, jan. 2015. p. 57.

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade 2377. Requerente: Governador do Estado de Minas Gerais. Intimado: Governador do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 22 fev. 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347570>>. Acesso em: 26 set. 2015.

fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.”

Assim, sendo uníssona a jurisprudência pela inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos unilateralmente, o único fator que pode causar surpresa quando do julgamento de ADIs que versem sobre o tema refere-se à modulação dos efeitos da decisão.

Com efeito, a jurisprudência do STF não admitia a modulação nos casos em que reconhecida a inconstitucionalidade do benefício. O Relator Ministro Luís Roberto Barroso, ao proferir seu voto nos Embargos de Declaração na ADI 3794, fundamentou a negativa da modulação de efeitos nos seguintes termos:

Isso porque, caso se admitisse a modulação de efeitos em situações como a presente, ter-se-ia como válidos os efeitos produzidos por benefícios fiscais claramente inconstitucionais no lapso de tempo entre a publicação da lei local instituidora e a decisão de inconstitucionalidade. Acabaria por se incentivar a guerra fiscal entre os Estados, em desarmonia com a Constituição Federal de 1988 e com sérias repercussões financeiras.⁵²

Contudo, em 11/03/2015, no julgamento da ADI 4481, também de relatoria do Ministro Roberto Barroso, o STF modulou os efeitos da decisão de inconstitucionalidade, com base em uma ponderação entre o dispositivo constitucional violado e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica.⁵³ Este julgamento é de grande importância, pois não só mantém os benefícios utilizados enquanto as leis inconstitucionais estavam em vigor mas também poderá indicar a impossibilidade de glosa dos créditos apropriados pelos destinatários das mercadorias vendidas com incentivos.

Entretanto, ainda que a jurisprudência do STF já seja conhecida, a Suprema Corte não é capaz de dar respostas com a agilidade necessária. Diante disso, os Estados que se sentem prejudicados, além de implementar outros incentivos fiscais inconstitucionais em retaliação, adotam medidas administrativas de glosa dos créditos de ICMS decorrentes das operações beneficiadas, com a finalidade de restabelecer a competitividade dos produtos de sua indústria,⁵⁴ o que é analisado no próximo capítulo.

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de declaração na ação direta de inconstitucionalidade 3794. Embargante: Governador do Estado de Mato Grosso do Sul. Embargado: Governador do Estado do Paraná. Relator: Ministro Roberto Barroso. 18 dez. 2014. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7851429>>. Acesso em: 27 set. 2015.

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade 4481. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Intimados: Governador do Estado do Paraná e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Ministro Roberto Barroso. 11 mar. 2015. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796>>. Acesso em: 27 set. 2015.

⁵⁴ JORGE, Alexandre Teixeira; LESSA, Donovan Mazza. Guerra fiscal do ICMS e a glosa unilateral de créditos: um “controle de constitucionalidade” em sede administrativa. **Revista Dialética de Direito**

4 GLOSA DOS CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE OPERAÇÃO COM BENEFÍCIOS FISCAIS INCONSTITUCIONAIS

A Lei Complementar 24/75, que, como já referido, dispõe sobre os convênios para a concessão de benefícios fiscais do ICMS, estabelece consequências para a inobservância de seus dispositivos em seu artigo 8º, 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 recebedor da mercadoria;
 II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.
 Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.⁵⁵

Com base no inciso I do artigo supratranscrito, alguns Estados “pretendem afastar os efeitos da concessão unilateral de benefícios fiscais mediante vedação ao aproveitamento dos créditos que, conquanto tenham sido destacados em notas fiscais, sejam oriundos de unidades federadas concedentes de incentivos sem suporte em convênio celebrado pelo CONFAZ”.⁵⁶

Assim, estes Estados, com vistas a diminuir a competitividade das mercadorias beneficiadas por incentivos fiscais unilaterais, passaram a glosar os créditos aproveitados pelo destinatário da mercadoria que esteja localizado em seu território, cobrando o tributo acrescido de multa e juros.

A possibilidade jurídica desta glosa de créditos, contudo, é tema muito debatido na doutrina, e ainda não há um posicionamento definitivo da jurisprudência sobre a matéria, cuja repercussão geral foi reconhecida no Recurso Extraordinário 628.075, melhor analisado abaixo. E, embora haja aqueles que defendem a glosa unilateral de créditos de ICMS nestas situações, em razão, principalmente, do princípio da não-cumulatividade,⁵⁷ posicionamo-nos em sentido oposto, ou seja, pela impossibilidade da glosa de créditos de ICMS pelo Fisco destinatário de mercadorias que gozam que benefícios fiscais concedidos unilateralmente.

Tributário, São Paulo, n. 232, pp. 55-73, jan. 2015. p. 58.

⁵⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 01 out. 2015.

⁵⁶ 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. pp. 75-76.

⁵⁷ KALUME, Célio Lopes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A não Cumulatividade e a Necessidade de Estorno de Créditos de ICMS decorrentes de Benefícios Fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 215, pp. 39-53, ago. 2013.

4.1 GLOSA UNILATERAL DOS CRÉDITOS

São vários os argumentos que levam à inviabilidade desta glosa. Inicialmente, destacamos que, conforme o art. 8º, I, da LC 24/75, a concessão de benefícios fiscais sem a prévia aprovação do CONFAZ gera a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao adquirente da mercadoria. Dentre as diversas discussões sobre a constitucionalidade deste dispositivo, destaca-se aquela suscitada por Paulo de Barros Carvalho, nos seguintes termos:

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.⁵⁸

Em outras palavras, sendo reconhecida a nulidade do ato que concede unilateralmente benefício fiscal de ICMS, não há que se falar em ineficácia do crédito fiscal do adquirente da mercadoria, mas sim, em tese, em cobrança do ICMS no Estado de origem da mercadoria, sob pena de invasão da competência tributária de um Estado pelo outro. Isso porque o ente federado competente para a cobrança do tributo, em sua maior parte, em operações interestaduais é o Estado de origem. Desse modo, o Estado de destino estaria tentando se aproveitar de “uma parcela da arrecadação do ICMS que cabe ao Estado remetente da mercadoria”, o que ensejaria o vedado enriquecimento ilícito.⁵⁹

Ademais, percebe-se que o inciso II do artigo ora debatido já prevê a “exigibilidade do imposto não pago ou devolvido”, de modo que, aplicando-se simultaneamente estas duas sanções, restará violado o princípio da não-cumulatividade. Ora, sendo devidamente recolhido o crédito na origem, não há mais espaço para a discussão concernente ao crédito fiscal no destino e à interpretação a ser dada à expressão “montante cobrado” que consta da previsão constitucional da não-cumulatividade do ICMS.

Além disso, um Estado não pode, unilateralmente, reconhecer a nulidade do ato de outro ente federado, justificando, assim, a glosa dos créditos fiscais de seus contribuintes. De

⁵⁸ 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. 72.

⁵⁹ VILLEN NETO, Horácio; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Importação por conta e ordem e por encomenda realizada por trading beneficiária do Fundap: reflexões atuais após o Protocolo ICMS 23/2009 celebrado entre São Paulo e Espírito Santo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 181, pp. 57-70, out. 2010. p. 65.

fato, produzida determinada norma e inserida no ordenamento jurídico, esta norma é válida até ser retirada do sistema. Assim, validade e existência são conceitos que se confundem, devendo ser analisada a pertinência da norma jurídica ao sistema jurídico.⁶⁰

Diante deste entendimento, para a norma deixar de ser válida ela precisa ser retirada do sistema jurídico por quem tenha competência para tanto. E, considerando-se o pacto federativo e a autonomia e a isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno, resta claro que um Estado não tem competência para retirar norma jurídica de outro Estado do ordenamento jurídico.

Com efeito, esta competência é exclusiva do Supremo Tribunal Federal, que, nos termos do art. 102, I, “a”, da CF/88, processará e julgará, originariamente, a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual. E o art. 103, V, do texto constitucional, assegura ao Governador de Estado a prerrogativa de propor referida ação direta.⁶¹ Ademais, por força do art. 102, I, “f”, da Carta Magna, o STF detém competência para julgar as causas e os conflitos entre Estados, dentre elas, as questões que envolvem guerra fiscal.

Destaca-se que, ainda que não se adote a teoria que equipara existência da norma à sua validade, também se conclui pela impossibilidade de um Estado reconhecer a nulidade de ato normativo de outra unidade federada.

De fato, para aqueles que não reconhecem a validade das normas como sua existência e pertinência ao sistema jurídico, “toda e qualquer legislação editada no Estado de origem, desde a sua publicação, goza de presunção de validade”. Dessa forma, findo o processo legislativo, a lei existe e está apta a produzir seus efeitos, sendo presumidamente constitucional. E tal presunção só poderá ser afastada pela pessoa competente, qual seja, o STF, após a devida demonstração da inconstitucionalidade e consequente invalidade da norma jurídica.⁶²

Logo, em resumo, os Estados não detêm competência para analisar a constitucionalidade de normas editadas por outras unidades federativas, devendo o Estado que se sentir prejudicado pela concessão unilateral de benefícios fiscais de ICMS recorrer ao

⁶⁰ 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. pp. 74-75.

⁶¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 04 out. 2015.

⁶² GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Glosa Unilateral de Créditos por Operações Interestaduais – a Posição do Estado de São Paulo – Lei Estadual n. 6.374/89 e Comunicado CAT n. 36/2004 – Necessidade de Prévio Acesso ao Poder Judiciário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 148, pp. 111-131, jan. 2008. pp. 116-117.

Poder Judiciário, por meio de ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade ou de ação cível originária⁶³ perante o STF.

Nesse sentido é a lição de José Souto Maior Borges:

Não pode entretanto um Estado-membro da Federação impugnar, glosando-o, o crédito de ICMS destacado em documento fiscal, sob o pretexto de violação ao art. 155, § 2º, 'g', da CF. [...] Não será correto reconhecer ao Estado-membro competência para, independentemente de um posicionamento jurisdicional, sobretudo em ação declaratória de inconstitucionalidade da lei ou dos atos infralegais impugnáveis, glosar o crédito havido como indevido. Ser ou não devido o creditamento do ICMS, nas relações interestaduais, é algo que somente pode ser indicado, em nosso regime federativo, pelo Supremo Tribunal Federal. O contrário importaria admitir pudesse um Estado-membro desconstituir por portas travessas a legalidade editada por outro, com comportamento ofensivo à federação, naquilo que é atributo essencial do pacto federativo nacional, a harmonia interestadual.⁶⁴

Ademais, caso um Estado glose os créditos de ICMS por entender ser inconstitucional o benefício fiscal concedido na origem, além de violar o pacto federativo e a repartição das competências tributárias, ele estará desrespeitando o princípio da não-cumulatividade, na medida em que a Constituição Federal restringe o creditamento de ICMS apenas diante de isenção ou não-incidência do tributo na operação anterior, conforme prescreve o art. 155, § 2º, II. Ressalta-se que o texto constitucional autoriza os Estados e o Distrito Federal a disporem em sentido contrário, afastando tais restrições. Ou seja, é possível que os entes federados concedam o crédito, mas não é possível que este direito seja vedado pela legislação ordinária.⁶⁵ Por sua clareza, citam-se as lições de Rogério Pires da Silva:

[...] a Constituição só proíbe o crédito do imposto nos casos de incentivos fiscais concedidos através de técnicas de isenção ou não-incidência. Os incentivos concedidos mediante redução do imposto devido, ou até mesmo mediante escrituração de crédito presumido, a rigor, não estão incluídos na exceção constitucional. O creditamento do imposto não pode ser obstado pelo Estado de destino da mercadoria se o imposto foi integralmente destacado na nota fiscal – ainda que no Estado de origem o contribuinte tenha tido sua carga tributária reduzida por incentivo fiscal.⁶⁶

Quanto à questão do creditamento correspondente ao imposto destacado na nota fiscal, remete-se à análise da interpretação a ser dada ao vocábulo “cobrado” que consta na norma constitucional do princípio da não-cumulatividade. Com efeito, para fins de creditamento, deve ser considerado o tributo *incidente* nas operações anteriores, não cabendo ao contribuinte

⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 307.

⁶⁴ BORGES, 2000, p. 124, *apud* CARVALHO; MARTINS, 2012, p. 76.

⁶⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 235.

⁶⁶ SILVA, 2000, p. 156, *apud* MELO, 2005, p. 235.

adquirente das mercadorias a tarefa de fiscalizar se houve ou não o integral recolhimento da exação.

Importante ressaltar, ainda, a natureza jurídica das previsões contidas nos incisos do art. 8º da LC 24/75. Como leciona Marco Aurélio Greco, na medida em que o art. 8º prescreve consequências para a inobservância da LC 24/75, ou seja, para infrações ao diploma legal, trata-se de *sanções jurídicas*. Essa conclusão é reforçada pela redação do parágrafo único do dispositivo legal em análise, que se refere às “sanções previstas neste artigo”, bem como pelo art. 9º da lei, que remete o intérprete às “sanções previstas no artigo anterior”.⁶⁷

E, considerando que os incisos do art. 8º consistem em sanções jurídicas, faz-se necessário analisar o ato que enseja a aplicação destas sanções. Com efeito, o que viola os preceitos da LC 24/75 é todo e qualquer ato normativo que conceda benefícios fiscais de ICMS sem prévia autorização do CONFAZ. Ou seja, trata-se de uma ação dos Estados ou do Distrito Federal, na medida em que o contribuinte não detém competência para editar tais atos.⁶⁸

Dessa forma, o art. 8º da LC 24/75 dispõe sanções a serem aplicadas às unidades federativas que desrespeitam referido diploma legal. E, nos dizeres de Greco, um Estado não pode aplicar uma sanção a outro Estado, pois “não há hierarquia nem relação de supremacia jurídica (poder-sujeição) entre as Unidades integrantes da Federação. Todas têm idêntica dignidade constitucional, cada qual no respectivo âmbito de atuação.”⁶⁹

Além disso, considerando que estão sendo analisadas penalidades à inobservância da LC 24/75, resta claro que as sanções não podem ser aplicadas aos contribuintes.

Isso porque, conforme as lições de Paulo de Barros Carvalho, a aplicação de qualquer espécie sancionatória depende da prática de um ato ilícito e é marcada pela personalidade, só podendo ser imputada ao sujeito infrator.⁷⁰

Com isso em mente, destaca-se que o adquirente da mercadoria, ao se creditar de ICMS, não está agindo de forma contrária ao ordenamento jurídico. Na verdade, o contribuinte está atuando em estrita conformidade com a Constituição Federal, que prevê expressamente a não-cumulatividade do ICMS, determinando a compensação do imposto devido com o imposto incidente nas operações anteriores. De fato, como já salientado, o

⁶⁷ GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Glosa Unilateral de Créditos por Operações Interestaduais – a Posição do Estado de São Paulo – Lei Estadual n. 6.374/89 e Comunicado CAT n. 36/2004 – Necessidade de Prévio Acesso ao Poder Judiciário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 148, pp. 111-131, jan. 2008. p. 127.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 128.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 128.

⁷⁰ 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. pp. 84-86.

agente que agiu em desacordo com o sistema jurídico é o ente federado prolator da norma inconstitucional, de modo que não há que se falar em aplicação de qualquer sanção ao contribuinte.⁷¹

Por fim, dentre os principais argumentos que afastam a possibilidade da glosa do crédito de ICMS, salienta-se que o contribuinte não pode ser transformado em um “controlador da regularidade do crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria”.⁷² Em outras palavras, o Estado não pode impor aos contribuintes o dever de verificar, a cada creditamento decorrente da aquisição de mercadorias, se o imposto foi devidamente recolhido ou se há benefícios fiscais concedidos em desacordo com o Constituição Federal e com a LC 24/75.⁷³

Analisados os principais argumentos pela impossibilidade da glosa, passamos ao exame da atual jurisprudência sobre a temática.

4.2 BREVE ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO STF E DO STJ

Inicialmente, destaca-se que foi reconhecida a repercussão geral desta discussão no Recurso Extraordinário 628.075, atualmente pendente de julgamento de mérito. O Ministro Joaquim Barbosa, relator do recurso à época, destacou que “[a] questão de fundo trazida nestes autos consiste em saber se os entes federados podem reciprocamente retaliarem-se por meio de sua autonomia ou, em sentido diverso, compete ao Poder Judiciário exercer as contramedidas próprias da atividade de moderação”.⁷⁴

Dessa forma, aguarda-se posicionamento definitivo do STF sobre a matéria.

E, ainda que a Suprema Corte já tenha se manifestado em sentido contrário, em 22/06/2010, a Ministra Relatora Ellen Gracie concedeu medida liminar no Agravo Regimental na Ação Cautelar 2.611, reconhecendo a impossibilidade da glosa de créditos pelo Estado de destino da mercadoria quando é devidamente destacada a alíquota interestadual no documento fiscal. Confira-se excerto da sua decisão:

⁷¹ GRANATO, Marcelo de Azevedo. ICMS, Guerra Fiscal e Glosa de Crédito Concedido sem Base em Convênio. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 156, pp. 80-84, set. 2008.

⁷² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 306.

⁷³ MEDINA, Jefferson Marcos Biagini. A Impossibilidade da Glosa Unilateral de Créditos de ICMS pelo Estado de Destino nas Hipóteses de Concessão de Benefício Fiscal sem Amparo em Convênio pelo Estado de Origem. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 220, pp. 75-85, jan. 2014, p. 83.

⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão geral no recurso extraordinário 628075. Recorrente: Gelita do Brasil Ltda. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. 13 out. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1597956>>. Acesso em: 05 out. 2015.

Há forte fundamento de direito na alegação de que o Estado de destino da mercadoria não pode restringir ou glosar a apropriação de créditos de ICMS quando destacados os 12% na operação interestadual, ainda que o Estado de origem tenha concedido crédito presumido ao estabelecimento lá situado, reduzindo, assim, na prática, o impacto da tributação.

Note-se que o crédito outorgado pelo Estado de Goiás reduziu o montante que a empresa teria a pagar, mas não implicou o afastamento da incidência do tributo, tampouco o destaque, na nota, da alíquota própria das operações interestaduais.

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

Não é dado ao Estado de destino, mediante glosa à apropriação de créditos nas operações interestaduais, negar efeitos aos créditos apropriados pelos contribuintes.

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

Mas **a pura e simples glosa dos créditos apropriados é descabida, porquanto não se compensam as inconstitucionalidades**, nos termos do que decidiu este tribunal quando apreciou a ADI 2.377-MC, DJ 7.11.2003, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence. [sem grifos no original]⁷⁵

Este mesmo entendimento tem sido adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, destacando-se dois importantes precedentes, quais sejam, o Recurso Especial 1.125.188 e o Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 31.714, que se fundamentaram em alguns dos argumentos aqui delineados e que restaram assim ementados:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. REDUÇÃO DO DESCONTO DA ALÍQUOTA INTERESTADUAL (ICMS/ST) PELO ESTADO DE DESTINO EM FACE DE INCENTIVO FISCAL (CRÉDITO PRESUMIDO) CONCEDIDO PELO ESTADO DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 8º, § 5º, DA LC 87/96. RETENÇÃO DAS MERCADORIAS COMO FORMA DE COERÇÃO AO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO INDEVIDO. NÃO CABIMENTO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO EVIDENCIADO. [...] 5. Para solucionar a presente controvérsia, à luz do princípio da legalidade estrita, que é norteador à interpretação das normas de direito tributário, mostra-se imprescindível diferenciar as expressões "valor do imposto devido" e "imposto efetivamente recolhido".

6. No caso concreto, impõe-se reconhecer que o imposto devido junto ao estado de origem corresponde à totalidade da alíquota de 12% (doze por cento) relativa à substituição tributária nas operações interestaduais. Isso porque o creditamento

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental na ação cautelar 2611. Agravante: BRF – Brasil Foods S/A. Agravado: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministra Ellen Gracie. 22 jun. 2010. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=2826012&tipoApp=RTF>. Acesso em: 05 out. 2015.

concedido pelo Estado de Mato Grosso do Sul pressupõe a existência de imposto devido; ou, por outro prisma, não é possível creditar-se de algo que não é devido.

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

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

9. A presente impetração não busca provimento mandamental de caráter normativo, mas providência judicial que lhe assegure a não apreensão de mercadoria como forma de coerção ao pagamento de diferenças de ICMS previstas em decreto estadual cuja imperatividade, inclusive, já fora afastada pelas instâncias ordinárias. Assim, mostra-se perfeitamente possível conceder a presente ordem no sentido de determinar que a autoridade coatora se abstenha de apreender as mercadorias da impetrante como instrumento de cobrança de diferenças de ICMS determinadas pelo Decreto estadual 4.540/2004, podendo proceder livremente à fiscalização e à autuação fiscal se encontradas outras irregularidades eventualmente praticadas pela contribuinte.

10. Recurso especial provido.⁷⁶

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AO FORNECEDOR NA ORIGEM. PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO DE LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM. DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. LEI. AUTORIZAÇÃO. AUSÊNCIA. [...] 4. O benefício de crédito presumido não impede o creditamento pela entrada nem impõe o estorno do crédito já escriturado quando da saída da mercadoria, pois tanto a CF/88 (art. 155, § 2º, II) quanto a LC 87/96 (art. 20, § 1º) somente restringem o direito de crédito quando há isenção ou não-tributação na entrada ou na saída, o que deve ser interpretado restritivamente. Dessa feita, o creditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária.

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

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

7. Recurso ordinário em mandado de segurança provido em parte.⁷⁷

⁷⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial 1125188. Recorrente: Camargo Corrêa Cimentos S/A. Recorrido: Estado de Mato Grosso. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. 18 mai. 2010. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200900342933&dt_publicacao=28/05/2010>. Acesso em: 05 out. 2015.

⁷⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso ordinário em mandado de segurança 31714. Recorrente: Novo Mundo Móveis e Utilidades Ltda. Recorrido: Estado de Mato Grosso. Relator: Ministro Castro Meira. 03 mai. 2011. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201000445073&dt_publicacao=19/09/2011>

Ainda quanto à jurisprudência, destaca-se, por fim, que a já citada modulação dos efeitos no julgamento da ADI 4481 assegura a validade dos benefícios fiscais de ICMS até a declaração da sua inconstitucionalidade e, conseqüentemente, dos créditos apropriados pelo adquirente da mercadoria, o que sinalizaria a impossibilidade da glosa.

4.3 GLOSA DOS CRÉDITOS APÓS A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL PELO STF

Analizados os fundamentos que, em nosso sentir, impossibilitam a glosa unilateral de crédito de ICMS pelo Estado de destino da mercadoria, e verificado o atual posicionamento da jurisprudência nacional, surge o seguinte questionamento: sobrevindo declaração de inconstitucionalidade do benefício fiscal de ICMS no Estado de origem pelo STF, cabe o estorno dos créditos aproveitados pelo adquirente da mercadoria?

Acreditamos que não. Isso porque, como já ressaltado, a glosa de créditos é uma sanção, da qual decorre a constituição do crédito tributário, com multa e juros. Sendo uma sanção, depende, portanto, da prática de um ato ilícito. E o contribuinte, ao se creditar do imposto destacado no documento fiscal, não pratica qualquer ato ilícito, mas apenas cumpre dispositivo constitucional. Com efeito, conforme o ensinamento de Melo:

[...] o adquirente das mercadorias situado em outra unidade federativa, tendo amparo documental contendo todos os elementos do negócio mercantil, não tem a obrigação de pesquisar a respeito da situação tributária do vendedor das mercadorias, indagando sobre a concessão de incentivos, e eventual medida judicial que tenha sido interposta para suspender a sua eficácia, etc.⁷⁸

De fato, nestes casos, quem viola preceitos do ordenamento jurídico é o Estado que concede benefícios fiscais sem a prévia autorização do CONFAZ. Dessa forma, apenas a este Estado seria aplicável alguma sanção jurídica.

Além disso, também como já demonstrado, reconhecida a inconstitucionalidade do incentivo fiscal, “compete ao Estado de origem da mercadoria a exigência do tributo que havia sido dispensado, sendo inadmissível a vedação do crédito do contribuinte ou a cobrança do ICMS pelo Estado destinatário do bem”,⁷⁹ sob pena de violação da repartição constitucional das competências tributárias.

1>. Acesso em: 05 out. 2015.

⁷⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 235.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a**

Contudo, defende-se que o Estado de origem não poderia cobrar este imposto de seus contribuintes, na medida em que o ordenamento jurídico pátrio veda o *venire contra factum proprium*. Além disso, há que se garantir a segurança jurídica e a proteção da confiança, conforme lição de Humberto Ávila:

Afirma-se, por exemplo, que uma lei inconstitucional ou um ato nulo não geram confiança. Mas se o particular, em função da lei ou do ato, terminou atuando durante longo tempo, não sendo mais possível reverter o estado em que se encontra, mesmo assim não há proteção? Se o particular só agiu porque foi induzido pelo Estado por meio do próprio ato que, mais tarde, veio a ser considerado nulo, e o fez de maneira dispendiosa, por longo período e por meio de uma estreita cooperação com o Estado na realização de finalidades públicas, ainda assim não há proteção? A investigação doutrinária revela, justamente, que a jurisprudência protege esses atos ou os seus efeitos em algumas situações.⁸⁰

De outro lado, caso o Estado de origem pretendesse reemitir ou anistiar os débitos tributários de seus contribuintes, na medida em que deliberadamente concedeu benefício fiscal inconstitucional a fim de atrair investimentos privados para seu território, isto não seria viável por esbarrar na necessidade de deliberação dos Estados.

Com efeito, remissão e anistia enquadram-se no art. 1º, parágrafo único, IV da LC 24/75, dependendo de convênio, sendo pouco provável que se consiga a unanimidade dos Estados nas reuniões do CONFAZ. De fato, em 2010, foi muito noticiado que Rondônia, Paraná e Pará conseguiram a aprovação da remissão de ICMS decorrente de benefícios inconstitucionais obstruindo a renovação de outros convênios, o que foi chamado de “chantagem fiscal”.⁸¹

De qualquer forma, foi reconhecida a repercussão geral no Recurso Extraordinário 851.421, pendente de julgamento de mérito, que discute, precisamente, a constitucionalidade do perdão de débitos decorrentes do gozo de benefícios fiscais declarados inconstitucionais pelo STF, ainda que com autorização do CONFAZ.⁸²

A solução para esta situação nos parece ser a decadência, ou seja, manter-se o Estado de origem inerte. Contudo, esta é uma questão a ser debatida em outra monografia.

concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012. p. 91.

⁸⁰ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. pp. 368-369.

⁸¹ KALUME, Célio Lopes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A não Cumulatividade e a Necessidade de Estorno de Créditos de ICMS decorrentes de Benefícios Fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 215, pp. 39-53, ago. 2013. p.50.

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão geral no recurso extraordinário 851421. Recorrente: Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. Recorridos: Distrito Federal e Câmara Legislativa do Distrito Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. 21 mai. 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9268904>>. Acesso em: 06 out. 2015.

E, considerando que a parcela de ICMS dispensada não deve ser cobrada do adquirente da mercadoria por meio do estorno dos créditos, o Estado de destino que se sentiu prejudicado poderia buscar, judicialmente, reparação de danos em face do Estado de origem, prolator da norma inconstitucional, por meio de indenização.

Esta indenização caracterizaria sanção jurídica, devidamente aplicada a quem praticou ato ilícito. Ademais, a aplicação desta penalidade, além de reparar danos patrimoniais sofridos pelos outros Estados, desestimularia a guerra fiscal.

Destaca-se que, atualmente, ainda que a jurisprudência do STF seja clara quanto à inconstitucionalidade dos favores fiscais de ICMS concedidos sem aprovação do CONFAZ, os Estados seguem editando normas em descompasso com a Constituição Federal. Isso se dá não só pela injusta repartição da competência tributária nas operações interestaduais (cujas deficiências talvez sejam amenizadas pela Emenda Constitucional 87/2015), mas também por não haver qualquer tipo de penalização ao Estado que ingressa na guerra fiscal e que desrespeita as decisões do STF referentes à matéria.

Logo, condenar o Estado responsável a indenizar eventuais danos patrimoniais sofridos por outra unidade federada configura alternativa que satisfaz o Estado de destino das mercadorias, bem como desestimula a guerra fiscal, inibindo práticas lesivas, por meio da aplicação de sanção àquele que agiu em desconformidade com o ordenamento jurídico.

Encerrando esta fundamentação, importante ressaltar que, de acordo com as lições de Greco, o STF, ao acolher a pretensão paulista formulada na Ação Cível Originária 541 movida contra o Distrito Federal, referente a benefício fiscal sem respaldo em convênio, abriu “espaço para o Estado de São Paulo pleitear contra o Estado responsável eventual indenização pelos danos patrimoniais que possa ter sofrido.”⁸³

Por fim, no mesmo sentido, reconhecendo a possibilidade de um Estado ter de indenizar outro por prejuízos decorrentes da renúncia de receita de ICMS, Carrazza conclui pela competência do STF, com fulcro no art. 102, I, “f”, da CF/88, para fixar o *quantum* da indenização.⁸⁴

Portanto, conclui-se pela impossibilidade da glosa de créditos, em razão da inconstitucionalidade do benefício fiscal na origem, ainda que diante de decisão do STF.

⁸³ GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Glosa Unilateral de Créditos por Operações Interestaduais – a Posição do Estado de São Paulo – Lei Estadual n. 6.374/89 e Comunicado CAT n. 36/2004 – Necessidade de Prévio Acesso ao Poder Judiciário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 148, pp. 111-131, jan. 2008. p. 130.

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 526.

5 CONCLUSÃO

Este trabalho teve por objeto a glosa de créditos de ICMS em razão de benefício fiscal inconstitucional concedido no Estado de origem da mercadoria. Seguindo sua proposta inicial, analisou-se a possibilidade de um ente federativo estornar créditos fiscais de seus contribuintes, não só antes de qualquer declaração de inconstitucionalidade do benefício fiscal pelo Supremo Tribunal Federal mas também após referida decisão. Para tanto, inicialmente, foram analisadas a materialidade do referido imposto e a sua não-cumulatividade.

Averiguou-se que o art. 155, II, da CF/88 estabelece a competência tributária para os Estados e o Distrito Federal instituírem o ICMS. Tal exação refere-se a cinco materialidades distintas, restringindo-se o presente trabalho ao estudo daquele tributo incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Após estudo detalhado dos elementos do aspecto material da sua hipótese de incidência, concluiu-se que o ICMS-operações mercantis incide sobre negócio jurídico através do qual se contrata a mudança de titularidade jurídica de bem móvel destinado ao comércio.

Após breve passagem sobre os demais critérios da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, examinou-se o princípio da não-cumulatividade, que rege esta exação. Tal princípio consiste em uma diretriz constitucional, que visa a evitar o acúmulo da carga tributária ao longo da cadeia de produção e circulação das mercadorias. Isso é garantido por meio da compensação do valor devido de ICMS com o montante já cobrado nas operações anteriores. E é importante destacar que, por montante cobrado, entende-se o tributo incidente na operação anterior, devidamente destacado no documento fiscal. Com efeito, não é cabível exigir que o contribuinte tenha o controle do efetivo recolhimento do imposto nas etapas prévias de circulação da mercadoria.

Superadas essas questões referentes à incidência e à arrecadação do ICMS, analisamos a concessão de benefícios fiscais no âmbito deste tributo, que deve ser precedida de deliberação dos Estados e do Distrito Federal, por meio de convênio, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88 e do art. 1º da LC 24/75. Esta exigência se justifica pelo caráter nacional da exação em debate, mas nem sempre é cumprida.

Com efeito, as unidades federativas, buscando atrair investimentos privados para seus territórios, com frequência concedem benefícios fiscais sem a prévia aprovação em convênio, dando origem, assim, à guerra fiscal. Esta prática é manifestamente inconstitucional, como o STF tem reiteradamente decidido. Entretanto, dada a insistência das unidades federativas na concessão de benefícios inconstitucionais e, muitas vezes, a demora da resposta pelo Poder

Judiciário, os Estados e o Distrito Federal optam por glosar os créditos de ICMS de seus contribuintes que adquirem mercadorias advindas de Estados que concederam incentivos em desacordo com o texto constitucional, fundamentando este estorno no art. 8º, I, da LC 24/75.

Esta glosa, tema central desta monografia, é muito debatida pela doutrina e pela jurisprudência nacionais, estando pendente de julgamento de mérito o Recurso Extraordinário 628.075, em que foi reconhecida a repercussão geral. Aqui concluímos pela impossibilidade do estorno dos créditos de ICMS, sob pena de violação de preceitos do ordenamento jurídico pátrio.

Inicialmente, salienta-se que a nulidade do benefício fiscal ensejaria a exigência dos valores dispensados ou devolvidos no Estado na origem, e não a anulação do crédito. Caso contrário, o Estado destinatário da mercadoria invadiria a competência tributária do outro ente, buscando parcela de arrecadação de ICMS cabível ao Estado de origem. Ademais, o inciso II do mesmo art. 8º da LC 24/75 já prevê a exigibilidade do imposto na origem, de modo que o estorno do crédito violaria o princípio da não-cumulatividade.

Além disso, considerando o equilíbrio da federação e a isonomia das unidades federativas, um Estado não pode avaliar a validade e a constitucionalidade das normas jurídicas editadas por outros entes. Tal competência é privativa do STF, a quem compete, também, solucionar conflitos entre os Estados-membros, conforme art. 102, I, “a” e “f”, da CF/88.

Ainda, destaca-se que o estorno dos créditos de ICMS, nestes casos, viola o princípio da não-cumulatividade também em razão de a Constituição Federal prever apenas duas restrições ao direito de crédito, quais sejam, a isenção e a não incidência, consoante art. 155, § 2º, II, da CF/88. Logo, caso o benefício fiscal não se enquadre em nenhuma destas hipóteses, ainda que seja inconstitucional, não há que se falar em glosa dos créditos aproveitados.

Outrossim, salientamos as lições de Marco Aurélio Greco, no sentido de que o art. 8º da LC 24/75 prevê sanções jurídicas. Tratando-se de sanção, assim como a glosa de crédito, não há que se falar em sua aplicação ao contribuinte, que não praticou ato ilícito algum. Com efeito, apenas o Estado de origem praticou conduta contrária ao ordenamento jurídico.

Por fim, quanto aos principais fundamentos jurídicos que afastam a possibilidade do estorno de créditos, demonstramos que os contribuintes não podem ser transformados em fiscais dos benefícios concedidos em outros Estados, exigindo que tenham conhecimento das legislações estaduais de todas as unidades federativas com quem negociam.

Todos estes argumentos nos levam a concluir pela impossibilidade de um Estado glosar o crédito de ICMS, constituindo o crédito tributário acrescido de multa e juros, com

fundamento na inconstitucionalidade de benefício fiscal concedido no Estado de origem da mercadoria, antes de qualquer declaração do STF. E, conforme analisado, há posicionamentos jurisprudenciais que corroboram este entendimento.

Além disso, considerados alguns dos fundamentos acima destacados, conclui-se pela impossibilidade da glosa até mesmo após declaração de inconstitucionalidade do benefício fiscal pelo STF. Isso porque, como ressaltado, a nulidade do ato que concedeu o incentivo fiscal não acarreta a anulação do crédito de ICMS, mas, sim, a exigibilidade do imposto na origem.

Outrossim, a glosa é sanção jurídica, de modo que não pode ser imposta a quem não praticou qualquer ato ilícito, ou seja, ao contribuinte que se creditou do imposto destacado em documento fiscal idôneo.

Dessa forma, afasta-se a glosa de crédito de ICMS em qualquer hipótese. Os Estados que se sentirem prejudicados pela concessão de benefício fiscal inconstitucional devem recorrer ao Poder Judiciário, buscando a declaração de inconstitucionalidade do ato viciado. E, comprovados os prejuízos, defende-se a reparação destes danos por indenização a ser paga pelo Estado que concedeu o benefício sem convênio. Assim, além de satisfazer o Estado prejudicado, seria aplicada sanção a quem agiu em desacordo com o ordenamento jurídico, bem como estar-se-ia efetivamente desestimulando a guerra fiscal.

Não resta dúvida de que o presente trabalho examinou um tema extenso, objeto de muitas divergências e de grande relevância. Destaca-se que diversas questões correlatas à aqui analisada dependem de estudo detalhado em monografias próprias, como é o caso, por exemplo, da possibilidade de um Estado cobrar do contribuinte o imposto que dispensou por meio de benefício fiscal inconstitucional. Apesar disso, atingiu-se o intuito desta monografia, que residia na reflexão sobre o tema, e não em seu esgotamento.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em: 23 set. 2015.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 26 set. 2015.

_____. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 26 set. 2015.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 26 set. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade 3803**. Requerente: Governador do Estado do Paraná. Intimado: Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Ministro Cezar Peluso. 01 jun. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627723>>. Acesso em: 26 set. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade 4481**. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Intimados: Governador do Estado do Paraná e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Ministro Roberto Barroso. 11 mar. 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796>>. Acesso em: 27 set. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental na ação cautelar 2611**. Agravante: BRF – Brasil Foods S/A. Agravado: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministra Ellen Gracie. 22 jun. 2010. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=2826012&tipoApp=RTF>. Acesso em: 05 out. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de declaração na ação direta de inconstitucionalidade 3794**. Embargante: Governador do Estado de Mato Grosso do Sul. Embargado: Governador do Estado do Paraná. Relator: Ministro Roberto Barroso. 18 dez. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7851429>>. Acesso em: 27 set. 2015.

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200900342933&dt_publicacao=28/05/2010>. Acesso em: 05 out. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso ordinário em mandado de segurança 31714**. Recorrente: Novo Mundo Móveis e Utilidades Ltda. Recorrido: Estado de Mato Grosso. Relator: Ministro Castro Meira. 03 mai. 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201000445073&dt_publicacao=19/09/2011>. Acesso em: 05 out. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 166**. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj__0166.htm>. Acesso em: 24 set. 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. ICMS – substituição tributária “para frente” em operações interestaduais – peculiar situação do Estado de Goiás. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 101, pp. 100-114, fev. 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 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.

GRANATO, Marcelo de Azevedo. ICMS, Guerra Fiscal e Glosa de Crédito Concedido sem Base em Convênio. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 156, pp. 80-84, set. 2008.

GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Glosa Unilateral de Créditos por Operações Interestaduais – a Posição do Estado de São Paulo – Lei Estadual n. 6.374/89 e Comunicado CAT n. 36/2004 – Necessidade de Prévio Acesso ao Poder Judiciário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 148, pp. 111-131, jan. 2008.

JORGE, Alexandre Teixeira; LESSA, Donovan Mazza. Guerra fiscal do ICMS e a glosa unilateral de créditos: um “controle de constitucionalidade” em sede administrativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 232, pp. 55-73, jan. 2015.

KALUME, Célio Lopes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A não Cumulatividade e a Necessidade de Estorno de Créditos de ICMS decorrentes de Benefícios Fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 215, pp. 39-53, ago. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Substituição tributária “para frente”. Operações com veículos automotores. Tabelas nacionais de preços. Frete. Não-inclusão. Efeitos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 84, pp. 151-166, set. 2002.

MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS – Substituição Tributária “para frente” e a Lei Complementar nº 87/96, Art. 10. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997. pp. 11-31.

MEDINA, Jefferson Marcos Biagini. A Impossibilidade da Glosa Unilateral de Créditos de ICMS pelo Estado de Destino nas Hipóteses de Concessão de Benefício Fiscal sem Amparo em Convênio pelo Estado de Origem. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 220, pp. 75-85, jan. 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 6. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributaria, 1975.

VILLEN NETO, Horácio; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Importação por conta e ordem e por encomenda realizada por trading beneficiária do Fundap: reflexões atuais após o Protocolo ICMS 23/2009 celebrado entre São Paulo e Espírito Santo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 181, pp. 57-70, out. 2010.