

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

MARIANA RIVAS PAIVA DE OLIVEIRA

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS NO ÂMBITO
DA “GUERRA FISCAL” ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO**

SÃO PAULO

2012

MARIANA RIVAS PAIVA DE OLIVEIRA

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS NO ÂMBITO
DA “GUERRA FISCAL” ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para a obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário, pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET.

SÃO PAULO

2012

SUMÁRIO

RESUMO.....	04
ABSTRACT	05
INTRODUÇÃO	06
I. A CHAMADA "GUERRA FISCAL" ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO E AS REGRAS GERAIS PARA A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS RELACIONADOS AO ICMS	08
1.1. A Inconstitucionalidade e a ilegalidade envolvida na concessão de incentivos fiscais.....	10
II. A GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS PELOS ESTADOS DE DESTINO DAS MERCADORIAS E SUA RESPECTIVA INCONSTITUCIONALIDADE.....	11
2.1. Impossibilidade de Assunção de Prejuízo pelos Contribuintes em Razão da Guerra Fiscal entre os Estados.....	12
2.2. Presunção de validade das normas editadas pelos estados concedentes dos benefícios fiscais contestados por outros estados.....	14
2.3. Ofensa ao princípio constitucional da tripartição dos poderes e não utilização do veículo jurídico legítimo para obstar os efeitos de ato supostamente inconstitucional (ADIN).....	16
2.4. Ofensa ao Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade.....	18
2.5. Locupletamento Indevido do Estado que opere a glosa dos créditos de ICMS.....	22
III. ENTENDIMENTOS DOS TRIBUNAIS E PROGNÓSTICOS DAS FUTURAS DECISÕES.....	23
3.1. Efeitos da declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais por meio de ADIN.....	31
CONCLUSÃO.....	33
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	35

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo cuidar do fenômeno que há alguns anos vem ganhando espaço no cenário da reforma tributária brasileira, por sua peculiar capacidade de desestabilização das economias regionais e pelo elevado grau de incerteza e insegurança jurídica para os contribuinte de toda a nação: a “Guerra Fiscal”.

Mais especificamente, pretende-se cuidar de um dos principais aspectos da “Guerra Fiscal”, que é a prática da glosa de créditos de ICMS por Estados da Federação que se sentem lesados por outros em função da concessão de benefícios fiscais à revelia dos procedimentos exigidos pela Constituição Federal e na legislação complementar, que, em suma, seria a aprovação dos incentivos por todos os Estados da Federação mediante a celebração de convênios no CONFAZ.

Muito embora possam ser reconhecidamente inconstitucionais incentivos fiscais que não sejam objeto de convênios celebrados no CONFAZ, a glosa de créditos praticada pelos Estados de destino das mercadorias em operações fiscalmente beneficiadas da mesma forma resta viciada de nulidade e inconstitucionalidades e, dessa forma, merece total repreensão por parte do Poder Judiciário e das autoridades administrativas julgadoras.

Não há a pretensão no presente trabalho de esgotar todos os temas atinentes à “Guerra Fiscal”, cujas ramificações são diversas, mas tão somente focar na inconstitucionalidade da glosa dos créditos de ICMS dos contribuintes como forma de repreensão a essa batalha, que não deve ser considerada como dos contribuintes, mas tão somente como dos próprios Estados da Federação, os quais devem então se socorrer de medidas próprias perante o Poder Judiciário para tornarem efetiva a inconstitucionalidade dos benefícios fiscais que entenderem ilegítimos.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the phenomenon that in a few years has gained importance in the Brazilian tax reform scenario, by its peculiar capacity to destabilize regional economies and the high degree of uncertainty and legal uncertainty for taxpayers across the nation: the "Tax War".

More specifically, we intend to take care of one of the main aspects of "Tax War" which is the practice of disallowance of ICMS credits by the States of Federation who feel wronged by others due to the granting of tax benefits in absentia to the procedures required by the Constitution and the complementary legislation, which, in short, would be the approval of the incentives for all States of the Federation by concluding agreements in CONFAZ.

Although admittedly may be unconstitutional tax incentives that are not subject to conventions made in CONFAZ, the disallowance of credits practiced by the States of destination of the goods in transactions benefited in a tax point of view also remains invalid and unconstitutional and thus deserves full rebuke by the judiciary and judgmental administrative authorities.

There is no intention in this work to exhaust all topics concerning the " Tax War", whose ramifications are many, but only focus on the unconstitutionality of the disallowance of ICMS credits of taxpayers as a way to rebuke this battle, that should not be considered as a taxpayers' battle, but only between the States of the Federation, whose must measures themselves on the Judiciary to become effective the unconstitutionality of the tax benefits they deem illegitimate.

INTRODUÇÃO

A “Guerra Fiscal”, originada pela concessão unilateral de incentivos fiscais concedidos pelos Estados é tema exaustivamente debatido atualmente no cenário tributário brasileiro, já que envolve a distribuição de investimentos e receitas entre os Estados da Federação e, ainda, vem comprometendo a segurança jurídica dos contribuintes que nela se envolvem.

A regra geral está expressa na Constituição Federal, no seu art. 155, § 2º, XII, “g”:
“cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. A referida Lei Complementar mencionada no art. 155 é a de nº 24, de 07 de outubro de 1975, a qual determina que os benefícios fiscais relativos ao ICMS serão concedidos por decisão unânime dos Entes Federados, que será manifestada através de convênios firmados entre os Estados e pelo Distrito Federal no âmbito do CONFAZ.

Muito embora haja a condição de concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS somente mediante aprovação de todos os Estados, através de convênios firmados no âmbito do CONFAZ, os Estados arbitrariamente adotam a prática de conceder benefícios unilateralmente, muitas vezes através de atos do próprio Poder Executivo, em razão da necessidade que possuem de atrair investimentos para seu território.

Sentindo-se então, ameaçados, pela perda de receita e perda de investimentos, os Estados para onde são remetidas as mercadorias em operações fiscalmente beneficiadas buscam combater a concessão de benefícios fiscais inconstitucionais atacando seus próprios contribuintes, através da glosa de créditos de ICMS oriundo das mercadorias recebidas, permitindo crédito proporcional ao valor efetivamente recolhido no Estado de origem.

Tal prática, todavia, é carregada de inconstitucionalidades e não deve ser adotada como método de combate à Guerra Fiscal, sob pena de tentar-se remediar a inconstitucionalidade da concessão unilateral de benefícios fiscais com outras inconstitucionalidades.

Verifica-se de imediato que a prática da glosa de créditos no âmbito da Guerra Fiscal viola frontalmente o princípio constitucional tributário da não-cumulatividade do ICMS, além do ofender o princípio da tripartição dos poderes, ao passo que somente através de veículo

jurídico legítimo, no caso, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN), é que se poderia efetivamente obstar os efeitos de ato supostamente inconstitucional.

Além disso, a glosa dos créditos não pode ser sustentada tendo em vista a presunção de validade das normas editadas pelos estados concedentes dos benefícios fiscais contestados por outros estados.

Nesse passo, o imposto renunciado pelo estado de origem das mercadorias é pertencente única e exclusivamente a esse estado e não àquele que se sinta lesado com a concessão dos benefícios fiscais. Glosar o crédito de ICMS do contribuinte que recebe as mercadorias beneficiadas representa locupletamento indevido e os contribuintes não podem assumir o prejuízo pela “Guerra Fiscal” no lugar dos Estados.

O Judiciário vêm se posicionando sobre o tema, tanto no sentido de impedir a glosa de créditos de ICMS no âmbito da “Guerra Fiscal”, quanto determinando que o questionamento do benefício fiscal supostamente inconstitucional se dê através da propositura de ADIN.

Várias ADIN, relacionadas a diferentes benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados, estão em tramitação e se encontram pendentes de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal.

I. A CHAMADA "GUERRA FISCAL" ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO E AS REGRAS GERAIS PARA A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS RELACIONADOS AO ICMS

O ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação trata-se de imposto estadual que, em essência, incide sobre o valor agregado das operações relacionadas em sua própria descrição, dentre as quais as mais importantes para as análises do presente trabalho serão: (i) operações de importação e (ii) circulação de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo ou de contribuintes diferentes, localizados em diferentes estados brasileiros.

Podendo representar cerca de até 30% do valor total de mercadorias e serviços para o consumidor final, os contornos da tributação do ICMS certamente possuem relevância máxima na determinação de diretrizes econômicas e financeiras dos contribuintes que a ele se sujeitam.

É nesse sentido que, com o principal objetivo de capacitar-se para competir contra outros Estados em relação à atratividade de investimentos do setor privado, e, ainda, com vistas à criação de empregos e desenvolvimento de novos negócios em seus territórios, há longo tempo determinados Estados vêm adotando a postura de conceder significantes benefícios fiscais relacionados ao ICMS.

Tais benefícios, muito embora não se limitem a esses tipos de operações, são geralmente ligados às importações e subseqüentes saídas das mercadorias importadas e, por esse motivo, acabam sendo conferidos por estados portuários como o Estado de Santa Catarina, Espírito Santo ou Bahia.

As espécies de incentivos concedidos podem variar, mas, no geral, revestem-se da qualidade de diferimento do ICMS na importação de mercadorias, outorga de crédito presumido nas operações interestaduais subseqüentes às importações, isenção em operações internas, etc.

A concessão de tais incentivos geralmente revestem-se de contrapartidas por parte dos contribuintes que deles queiram se aproveitar, tais como o compromisso e comprovação

de geração de empregos, a instalação de fábricas e de escritórios com representação comercial local etc..

Na outra ponta desse cenário estão os Estados brasileiros que economicamente são mais desenvolvidos, a exemplo do Estado de São Paulo, e que não adotam tão frequentemente, nem tampouco de forma tão contumaz, a estratégia de conceder incentivos fiscais de ICMS para atrair investimentos.

Isso faz com que tais estados ditos mais desenvolvidos sintam-se lesados por dois principais motivos: (i) os investimentos privados, de fato, acabam por se deslocarem para outros estados cujos incentivos fiscais de ICMS sejam atraentes do ponto de vista financeiro e, especialmente, (ii) sendo o ICMS imposto sobre margem agregada e, por sua natureza, não cumulativo, faz com que o crédito fiscal aproveitado pelos contribuintes localizados nos estados desenvolvidos, no recebimento de mercadorias oriundas de estados que concedem os benefícios fiscais, seja atrelado a um imposto que não foi efetivamente pago em sua origem, mas que foi dispensado em razão de benefícios fiscais.

Tome-se por exemplo uma operação de importação em que tenha sido conferido ao contribuinte o diferimento do ICMS na operação de importação de mercadorias e a subsequente outorga de crédito presumido em um percentual de 50% (cinquenta por cento) do imposto devido na operação interestadual. Na prática, a outorga de crédito presumido correspondente a 6% a ser abatido do valor do imposto estadual devido, em regra, à alíquota de 12%, resultando, assim, em um saldo final a pagar de ICMS de apenas 6% ao estado de origem da mercadoria.

Nesse ponto, chega-se à situação em que a diferença de 6% de ICMS não recolhido ao Estado de origem das mercadorias vem sendo questionada pelos Estados de destino das mercadorias, ao passo que os contribuintes que lá se localizam efetivamente aproveitam o crédito do imposto considerando a tributação da operação interestadual à alíquota de 12%.

Esse cenário de disputa fiscal entre os Estados da Federação que vem se intensificando a tal ponto nos últimos anos e tomando tamanho vulto nas discussões governamentais e sociais em torno da reforma tributária, que foi sabiamente apelidada como “Guerra Fiscal”.

Mas pode-se questionar, então, qual é a verdadeira problemática do ponto de vista legal, e não política ou econômica, que fundamente a existência da chamada “Guerra Fiscal” entre os Estados. Isso é o que passamos a detalhar adiante.

1.1. A Inconstitucionalidade e a ilegalidade envolvida na concessão de incentivos fiscais

Nos termos do art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal, cabe à lei complementar "(...), regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

Nesse mesmo sentido, a Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975 - recepcionada pelo aludido dispositivo da Constituição de 1988 -, em seu artigo 1º, parágrafo único, IV, dispõe que somente mediante convênios celebrados entre os Estados, podem ser concedidas isenções ou "(...) quaisquer outros benefícios ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, (...) com base no Imposto sobre Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus".

O órgão responsável pela edição de tais convênios é o CONFAZ - Conselho Fazendário, formado por representantes de todos os Estados da Federação. A edição de qualquer convênio de ICMS está condicionada à aprovação unânime por parte de todos os participantes do CONFAZ.

O que ocorre, portanto, é que a maciça parte dos incentivos fiscais atualmente concedidos pelos Estados da Federação estão em desacordo com a Lei Complementar nº 24/1975, principalmente por conta da ausência de veiculação e ratificação do suposto incentivo por Convênio celebrado pelos Estados da Federação no âmbito do CONFAZ, conforme exige o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea 'g' da Constituição Federal.

Com base na inconstitucionalidade e ilegalidade do procedimento de concessão de incentivos fiscais é que os Estados, sentindo-se lesados pelas sucessivas renúncias de ICMS pelos Estados concedentes dos benefícios, questionam a validade dos benefícios através da glosa dos créditos de ICMS conferidos aos estabelecimentos que recebem as mercadorias oriundas de operações beneficiadas fiscalmente, localizados em seu próprio território.

A glosa de créditos de ICMS nessas situações ainda guardaria amparo no art. 8º da Lei Complementar nº 24/75, que dispõe o seguinte a respeito de casos de concessão unilateral de benefício fiscal relativo ao ICMS:

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.

Porém, conforme será esmiuçado adiante, a glosa dos créditos de ICMS como forma de repressão à Guerra Fiscal não se mostra a estratégia mais adequada do ponto de vista legal e constitucional para assegurar que os incentivos fiscais relacionados ao ICMS sejam concedidos em observância à Constituição Federal e à Lei Complementar nº 24/75, pois esse procedimento de glosa de créditos, da mesma forma, traz consigo nítidos e reconhecidos traços de inconstitucionalidade.

II. A GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS PELOS ESTADOS DE DESTINO DAS MERCADORIAS E SUA RESPECTIVA INCONSTITUCIONALIDADE

Com fundamento nos artigos 155, § 2º, XII, “g” da CF/88, 2º e 8º da Lei Complementar nº 24/1975 e, ainda, em alguns dispositivos das próprias legislações estaduais, as autoridades fiscais estaduais tendem a não admitir os créditos de ICMS apropriados em decorrência das operações praticadas com estabelecimentos localizados em estados concedentes de benefícios fiscais não aprovados no CONFAZ.

Em suma, as autuações fiscais sempre se fundamentam na premissa de que o contribuinte autuado se apropria de crédito de ICMS à alíquota interestadual integral (7% ou 12%), mas que não teria ocorrido o pagamento de tal valor ao estado de origem das mercadorias.

A respeito de normas estaduais que vetam os créditos de ICMS oriundos de operações no âmbito da “Guerra Fiscal”, o Estado de São Paulo, por exemplo, há muito se posicionou nesse sentido através do artigo 36, § 3º, da Lei nº 6.374/89¹ e no Comunicado

¹ “Artigo 36 - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entrada ou a prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco. (...) § 3º - Não se

CAT nº 36/04, que “*Esclarece sobre a impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7-1-1975*”.

Porém, as premissas das autuações fiscais – *concessão de benefícios fiscais supostamente ilegítimos* – são manifestamente contrárias a diversos princípios constitucionais, tais como o princípio da tripartição de poderes e da presunção de validade das normas, dentre outros tantos, sendo ilegítima, assim, qualquer atitude de glosa de créditos de ICMS originados de operações interestaduais, em virtude da falta de amparo de benefícios fiscais em convênios celebrados no CONFAZ.

2.1. Impossibilidade de Assunção de Prejuízo pelos Contribuintes em Razão da Guerra Fiscal entre os Estados

Conforme já comentado, o motivo apresentado pelos Estados autuantes para vedar o creditamento do ICMS é o de que os Estados que desejam atrair contribuintes para seu território concedem benefícios fiscais aos contribuintes lá localizados sem a autorização do CONFAZ através da celebração de convênios, portanto, sem o devido amparo legal, conforme estabeleceria a Lei Complementar nº 24/75².

Contudo, não pode o contribuinte incorrer em prejuízo, consistente na impossibilidade de creditamento do imposto, em razão da guerra fiscal existente entre os Estados da Federação.

As operações realizadas no âmbito da Guerra Fiscal, ainda que beneficiadas de incentivos fiscais refletidos na permissão pelo estado de origem da mercadoria do não recolhimento integral do ICMS devido na operação (modelo de crédito presumido, por exemplo), foram efetivamente tributadas pelo ICMS mediante imposição da alíquota

considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal. (Redação dada ao parágrafo pela Lei 9.359/96, de 18-06-1996; DOE 19-06-1996)”.

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *ICMS – Natureza jurídica dos convênios de Estados-Membros – inconstitucionalidade continuada*. Revista de Direito Tributário nº 64, São Paulo, p. 178 - 181; FANUCCHI, Fabio, *Convênios para isenção de ICM, Inconstitucionalidades da Lei Complementar n. 24, de 1975*. Revista de Direito Tributário nº 1, São Paulo, p. 42 - 45.

interestadual de 12% ou de 7%, ou seja, com o efetivo destaque do imposto na nota fiscal emitida pelo contribuinte do outro Estado.

Não há qualquer norma em nosso ordenamento que admita que se condicione a fruição do direito de crédito ao controle e conhecimento prévio pelo contribuinte do benefício concedido de forma supostamente irregular pelo Estado de origem.

Além de não existir tal norma, não cabe ao contribuinte ou, ainda, ao Estado, julgar se aquele benefício é ou não irregular, se é ou não inconstitucional, pois esta tarefa é privativa do Poder Judiciário.

Por tal razão, os contribuintes não podem ser prejudicados com a supressão do direito constitucional ao crédito do ICMS (não-cumulatividade) por briga que sequer é sua, mas exclusivamente dos Estados da Federação, estando eles apenas na qualidade de terceiros nessa relação.

Nesse sentido são os ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo³:

Entretanto, a guerra fiscal não pode atingir terceiros estranhos aos benefícios, como é o caso dos adquirentes das mercadorias, ou os tomadores de serviços (transporte interestadual, intermunicipal, e de comunicação), especialmente quando se encontrem estabelecidos em distinta unidade da federação.

Os mencionados adquirentes de bens, e serviços, não podem sofrer a glosa de crédito fiscal (ou distrital) de sua jurisdição, sob a assertiva de que o Estado (ou o DF) da localidade do fornecedor da mercadoria, ou do serviço, concedera indevido incentivo fiscal.” (destaques nossos)

A esse respeito, vale a citação do entendimento de nossos Tribunais a respeito da legitimidade dos créditos apropriados pelo adquirente/terceiro de boa-fé:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITO DECORRENTE DE NOTA FISCAL EMITIDA POR EMPRESA CUJA INSCRIÇÃO FOI DECLARADA INIDONEA. PARA

³ MELO, José Eduardo Soares de . *ICMS, Teoria e Prática*, São Paulo: Editora Dialética, 2002. p. 821.

APROVEITAR OS CREDITOS DE ICMS EMBUTIDOS NO VALOR DAS MERCADORIAS QUE ENTRAM NO SEU ESTABELECIMENTO, O COMPRADOR NÃO DEPENDE DA PROVA DE QUE O VENDEDOR PAGOU O TRIBUTU; SÓ SE EXIGE DO COMPRADOR A COMPROVAÇÃO DE QUE A NOTA FISCAL CORRESPONDE A UM NEGÓCIO EFETIVAMENTE REALIZADO E DE QUE O VENDEDOR ESTAVA REGULARMENTE INSCRITO NA REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA COMO CONTRIBUINTE DO TRIBUTU. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.”⁴ (destaques nossos)

Dessa forma, crê-se que qualquer cobrança de ICMS em razão da glosa de créditos no âmbito da Guerra Fiscal é indevida, uma vez que os contribuintes não podem ser prejudicados pela batalha travada entre os Estados da Federação.

2.2. Presunção de validade das normas editadas pelos estados concedentes dos benefícios fiscais contestados por outros estados

Estando as regras editadas pelos Estados da Federação - *reguladoras do benefícios fiscais* - inseridas no nosso ordenamento jurídico e, ainda, em pleno vigor, são elas dotadas de presunção de legitimidade.

Isto é, uma vez introduzida a regra no ordenamento jurídico, sendo ela compatível ou não com o próprio sistema, a regra permanece válida e dotada de presunção *juris tantum*, até que outra lhe expulse da ordem jurídica. Nesse sentido, são as lições de Paulo de Barros Carvalho⁵ sobre a matéria:

1.1.1.1.1.1 E ser norma válida quer significar que mantém relação de pertencibilidade com o sistema “S”, ou

⁴ AgRg no Ag nº 173.817/RJ, Rel. Min. Ari Pargendler - DJU 08/09/1997

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 13 ed. São Paulo: Editora Saiva, 2000. p. 80.

que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim.

I.1.1.1.1.1.2 (...)

I.1.1.1.1.1.3 A ponência de normas num dado sistema serve para introduzir novas regras de conduta para os cidadãos, como também modificar as que existem ou até para expulsar outras normas, cassando-lhes a juridicidade. Uma regra, enquanto não abrogada por outra, continua pertencente ao sistema e, como tal, reveste-se de validade. A despeito de tais esclarecimentos, continua pertinente a afirmação segundo a qual a norma só tem sua validade retirada através de outra norma que o determine. (destaques nossos)

Dessa forma, no ordenamento brasileiro, uma norma jurídica devidamente produzida e colocada no sistema por Órgão Competente, mesmo que seja inconstitucional, permanece válida e eficaz, sendo apenas retirada: (i) por outra norma emitida pelo mesmo órgão que venha, expressa ou tacitamente, a retirar a sua validade; (ii) na forma estabelecida pelo artigo 52, inciso X da Constituição Federal⁶, por ordem emanada do Senado Federal, por meio de Resolução que suspende a execução de lei declarada inconstitucional pelo A. Supremo Tribunal Federal; ou, finalmente, (iii) por meio de declaração de inconstitucionalidade proferida pela Corte Suprema, em sede de controle concentrado (Ação Direta de Inconstitucionalidade e Ação Declaratória de Constitucionalidade - ADIN e ADC).

Caso as normas instituidoras dos benefícios fiscais concedidos à revelia de autorização no CONFAZ não tenham sido expelidas (“expulsas”) do ordenamento por qualquer dos meios previstos pelo próprio ordenamento, tais normas permanecem plenamente válidas, não podendo os Estados que sentirem-se lesados, ainda que as repete inconstitucionais e ilegais, ignorá-las, principalmente se com essa atitude pretende atingir a esfera jurídica de terceiros, no caso, os próprios contribuintes deste estado.

Como se verá abaixo, entendendo serem os benefícios instituídos por outras Unidades da Federação incompatíveis com o sistema jurídico, deveriam os Estados que se

⁶ “Art. 52 – Compete privativamente ao Senado Federal: (...)

X – suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;”

sentirem lesados por tal medida, para expelir do ordenamento a norma por ele entendida como viciada, socorrer-se do Órgão competente para esse fim, qual seja, o Poder Judiciário.

Diante disso, tem-se que aos Estados é proibido intervir na competência de outro Estado da Federação, uma vez que cada Estado é a única entidade federativa competente para legislar sobre o ICMS devido no seu território;

2.3. Ofensa ao princípio constitucional da tripartição dos poderes e não utilização do veículo jurídico legítimo para obstar os efeitos de ato supostamente inconstitucional (ADIN)

As autuações que glosam créditos de ICMS em função da “Guerra Fiscal” violam, ainda, o princípio da tripartição dos poderes, já que apenas o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade da legislação que concedeu os benefícios fiscais questionados, conforme intenta-se demonstrar, abaixo.

Há certos comandos constitucionais que estão revestidos da qualidade de princípios, o que os torna imodificáveis, pois não são suprimíveis nem mesmo mediante Emenda à Constituição. Dentre os princípios constitucionais, importa analisar mais de perto o denominado primado da tripartição dos Poderes do Estado, previsto no art. 2º da nossa Carta Magna, que assim dispõe: “*São Poderes do Estado, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário*”.

Consoante ensina José Afonso da Silva⁷, “*A divisão de poderes fundamenta-se, pois, em dois elementos: (a) especialização funcional, significando que cada órgão é especializado no exercício de uma função; assim às assembleias (Congresso, Câmaras, Parlamento) se atribui a função Legislativa; ao Executivo, a função executiva; ao Judiciário, a função jurisdicional; (b) independência orgânica, significando que, além da especialização funcional, é necessário que cada órgão seja efetivamente independente dos outros, o que postula ausência de meios de subordinação*”.

Ante a dimensão do princípio constitucional da Tripartição dos Poderes, dúvidas não restam de que os estados exorbitam em muito o seu âmbito de competência no presente caso, interferindo em questões que se colocam abissalmente fora do campo de atuação do Poder Executivo.

⁷ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 13ª ed. São Paulo:Malheiros, 2002. p. 110.

De acordo com o artigo 84 da Constituição Federal, compete ao Poder Executivo, em seu sentido mais amplo, administrar e executar. Não é, pois, de competência do Poder Executivo analisar e julgar a validade de uma norma e expeli-la, *sponte propria*, do sistema, atingindo terceiros.

Essa competência é conferida pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário. É o Poder Judiciário, nos termos dos artigos 92 a 126 da Constituição Federal, o órgão que tem por função compor e resolver os conflitos de interesses, por deter a função jurisdicional.

Portanto, somente o Poder Judiciário teria competência para aplicar o artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75, mas nunca um dos Estados da Federação, espontaneamente e por conta própria, instaurando verdadeira insegurança nas relações institucionais entre as entidades políticas que compõem o Estado Federal (as quais devem sempre se orientar pelos princípios constitucionais da independência e harmonia⁸), tudo em prejuízo dos contribuintes, terceiros que sofrem, indevidamente, os efeitos nefastos dessa briga.

Ao A. Supremo Tribunal Federal incumbe a guarda da Constituição (artigo 102, *caput*, da CF/88), exercendo o controle de constitucionalidade das normas em última instância, por meio de recursos extraordinários (controle difuso) e em única instância, por meio do controle concentrado, já que nenhum outro órgão jurisdicional pode conhecer e julgar as ações diretas de inconstitucionalidade e declaratórias de constitucionalidade.

No caso específico do controle concentrado, apenas podem propor a ação direta (de inconstitucionalidade ou de constitucionalidade) aquelas pessoas ou entes expressa e taxativamente indicados pela Constituição Federal no artigo 103, dentre os quais se encontra o Estado da Federação, por intermédio do seu Governador.

A ação é da competência privativa da Suprema Corte. Nela, objetiva-se exclusivamente o reconhecimento da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade de determinada norma. E mais, no controle concentrado, pela própria natureza do processo (objetivo, sem partes em sentido próprio, destinado exclusivamente à apreciação da constitucionalidade ou não da norma e de acentuado caráter político), a decisão proferida pelo A. Supremo Tribunal Federal faz coisa julgada *erga omnes*.

Assim, para se buscar a inconstitucionalidade dos benefícios concedidos por determinados Estados da Federação, ao argumento de que as referidas normas introdutoras

⁸ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001. p. 100.

supostamente não teriam observado a Lei Complementar nº 24/75 e, principalmente, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘g’ da Constituição Federal, deveriam os Estados supostamente lesados se valerem da ação direta de inconstitucionalidade, nos termos do artigo 102 da Lei Maior.

Somente a decisão definitiva de procedência nos autos da ação direta de inconstitucionalidade (artigo 102, § 2º da CF/88) é capaz de expulsar do nosso ordenamento norma jurídica inconstitucional, possuindo ela força vinculante e efeitos *erga omnes*.

Portanto, a atitude dos Estados da Federação de lavrar autuações contra seus contribuintes que aproveitam créditos de ICMS oriundos de operações abarcadas por benefícios fiscais é contrária a preceitos constitucionais, pois não somente ignora o veículo constitucional próprio para se buscar a expulsão de norma inconstitucional do ordenamento jurídico (ADIN), como, principalmente, nega eficácia e validade a norma que permanece viva no sistema.

2.4. Ofensa ao Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, foi introduzido em nosso ordenamento o imposto estadual traçado pelo artigo 155, parágrafo 2º, incisos I e II. Como característica intrínseca desse imposto estadual (ICMS), o Poder Constituinte expressamente determinou a compensação do “*que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores*”.

Trata-se do denominado princípio da não-cumulatividade, cuja finalidade precípua é beneficiar o contribuinte de direito deste tributo – aquele que efetivamente realiza o creditamento - e favorecer, ao mesmo tempo, o contribuinte de fato – consumidor final que, ao comprar um produto, pagará preços menos onerados pela carga tributária. É, pela análise de seu próprio conteúdo, norma de eficácia plena⁹.

O princípio da não-cumulatividade, portanto, como direito constitucionalmente garantido, é norma cogente, que deve ser cumprida pelo contribuinte do imposto e também pelo próprio Estado. As duas únicas hipóteses em que ocorre exceção ao princípio da não-cumulatividade e que, portanto, implicam na vedação ao creditamento do ICMS, são a isenção e a não-incidência (art. 155, § 2º, II, “a” e “b” da CF/88).

⁹ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 100.

Em cumprimento ao ditame constitucional da não-cumulatividade, o direito de crédito nasce como decorrência da operação de circulação de mercadorias ou da prestação de serviços contemplada na hipótese de incidência do imposto estadual.

Assim, o direito ao crédito repousa exatamente na operação anteriormente tributada, que deve necessariamente preencher todos os requisitos da norma geral e abstrata do ICMS. É o que nos ensina a mais abalizada doutrina¹⁰.

Como se vê, o direito ao creditamento do imposto está exclusivamente ligado à operação anteriormente tributada, na medida em que, nos termos do artigo 155, § 2º, I da CF/88, compensa-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*”.

Vale ressaltar que o vocábulo “cobrado”, previsto na CF/88 na conceituação do princípio da não-cumulatividade, não deve jamais ser interpretado de forma literal, sendo necessário ao gozo desse direito apenas a subsunção da norma aos fatos concretos e o efetivo lançamento (“débito”) do imposto na relação em análise. Nesse sentido, são as lições de José Eduardo Soares de Melo¹¹:

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, entende-se que a prévia cobrança (ou a liquidação do tributo) não constitui pressuposto essencial do direito ao crédito.

A compreensão da norma pauta-se no sentido da existência de uma anterior operação, ou prestação, sendo de todo irrelevante exigir-se ato de cobrança, ou prova da extinção

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. *ICM e IPI – Direito de Crédito*. Revista de Direito Tributário nº 46. p. 73-89.

¹¹ MELO, José Eduardo Soares. *ICMS – Teoria e Prática*. São Paulo: Editora Dialética, 2002. p. 215.

da obrigação, mesmo porque o prazo legal para a realização de tais atos pode ser maior do que o período para fruição normal do crédito fiscal. (destaques nossos)

Nessa mesma linha, ainda, Alcides Jorge Costa: “o vocábulo cobrado não pode ser entendido no sentido de ser concretamente exigido...”; o mesmo autor prossegue, para concluir, que “**o sentido de cobrar só pode ser o de incidir**”.

Ou seja, o direito de crédito nada mais é do que uma relação jurídica autônoma, cujo pressuposto único é a incidência do tributo na operação imediatamente anterior, ou seja, o efetivo destaque (“débito”) do ICMS na operação, não existindo nenhuma outra condição/requisito para a fruição desse direito, nem mesmo a real quitação do imposto pelo contribuinte apontado na operação (vendedor/prestador).

No caso de glosas de créditos de ICMS no âmbito da Guerra Fiscal, a operação que enseja o direito de crédito dos contribuintes e que os estados de destino visam a obstar é de ordem interestadual.

Em síntese, na operação interestadual, (i) o Estado onde se iniciou a operação tem direito de exigir o imposto à alíquota interestadual (12% ou 7%); (ii) e o Estado de destino tem o direito de exigir o imposto estadual incidente na operação subsequente por meio da diferença resultante entre a alíquota interna e a interestadual aplicada.

O que ocorre em diversos casos é que o contribuinte, para a execução normal dos seus objetivos sociais, recebe constantemente mercadorias advindas de outros Estados da Federação. Assim sendo, tais operações estão sujeitas à imposição do ICMS à alíquota interestadual de 12% ou de 7%, ou seja, com o efetivo destaque do imposto interestadual na respectiva nota fiscal.

Nesse exemplo, havendo a incidência do ICMS, em atenção ao regime constitucional da não-cumulatividade, tem o estabelecimento do contribuinte que recebe as mercadorias o direito constitucional de crédito desse imposto incidente na operação anterior.

Assim, o simples fato de o Estado da Federação onde se iniciou a operação supostamente conceder determinado benefício ao seu contribuinte, exonerando-o do pagamento total ou parcial do imposto não pode afetar o direito de crédito do estabelecimento do contribuinte que recebe as mercadorias.

O direito de crédito advém de relação jurídica autônoma, decorrente apenas e tão somente da incidência do ICMS na operação anterior, não dependendo, assim, de qualquer outro critério a fruição desse benefício pelo contribuinte.

É importante consignar que a incidência do imposto e o direito de crédito são relações jurídicas absolutamente distintas, isto é: a primeira surge quando da ocorrência do fato tributado (operação de circulação de mercadorias e/ou prestação de serviços), estando, nessa hipótese, o Estado na posição de credor, e o contribuinte originário (vendedor/prestador), na posição de devedor do imposto. E a segunda, por sua vez, surge exatamente no momento posterior à ocorrência da primeira relação, portanto, posteriormente à operação tributada, estando o contribuinte destinatário (comprador/tomador) na posição de credor, e o Estado, na posição de devedor.

Portanto, o direito de crédito dos contribuintes deve corresponder ao imposto incidente na operação anterior, o que ocorre com o efetivo destaque do imposto na nota fiscal, não podendo ser mitigado por qualquer outra norma.

Desta forma, ao restringir o crédito ao limite do imposto cobrado pelo Estado de origem, está-se agredindo sobremaneira o princípio da não-cumulatividade, que é norma cogente e não pode estar condicionada a qualquer outro evento. Nesse sentido, inclusive, é o posicionamento do A. Supremo Tribunal Federal:

EMENTA - ICMS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - MERCADORIA USADA - BASE DE INCIDÊNCIA MENOR - PROIBIÇÃO DE CRÉDITO - INCONSTITUCIONALIDADE.

Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas "a" e "b" do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão.¹²

¹² RE 161031/MG, Relator Min. Marco Aurélio, DJ 06/06/1997.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA.

Benefício fiscal outorgado a contribuinte. Crédito decorrente da redução da base de cálculo do tributo. Vedação. Impossibilidade. A Constituição Federal somente não admite o lançamento do crédito nas hipóteses de isenção ou não-incidência. Precedente do Tribunal Pleno. Agravo regimental não provido.¹³

Em nosso entendimento, portanto, as autoridades fiscais estaduais não podem restringir o direito de crédito para além das únicas exceções constitucionalmente previstas, pois, se assim agirem, estarão violando flagrantemente o primado constitucional da não-cumulatividade.

2.5. Locupletamento Indevido do Estado que opere a glosa dos créditos de ICMS

A competência do Estado de destino, prevista na Constituição Federal, para a instituição do ICMS na operação interestadual, está restrita ao diferencial de alíquota, isto é, à cobrança do imposto estadual por meio da diferença resultante entre a alíquota interna e a interestadual aplicada.

Existe um limite constitucional ao poder de tributar do Estado de destino nas operações interestaduais.

Assim, no momento em que o Estado de destino veda o crédito do imposto na operação interestadual realizada, está, na verdade, alargando competência tributária não autorizada pela Constituição Federal, cobrando por via deste artifício o ICMS incidente nas operações anteriores, ocorridas em outros Estados da Federação.

¹³ AGRE/RS 418412, Rel. Min. Eros Grau, DJ 15/10/2004.

Isto porque, ao negar o direito de crédito, o Estado de destino deixará de fazer jus ao valor do imposto apenas sobre o diferencial de alíquota - *limite constitucional estabelecido para essa operação* -, e irá arrecadar o imposto sobre o total da operação, pois aplicará a alíquota interna, prevista em seu ordenamento interno, na saída da mercadoria do estabelecimento do seu contribuinte.

Pelo artifício empregado com a glosa de créditos, o Estado de destino está a indicar aos outros Estados que tomará para si as receitas que os outros Estados tinham deixado de cobrar, ou seja, ao vedar o crédito integral do imposto incidente na operação interestadual e limitá-lo à parcela do imposto pago no Estado de origem, estará tributando receita que constitucionalmente não é sua, causando verdadeiro locupletamento indevido.

Com efeito, conceder o crédito apenas no limite do imposto pago no Estado de origem traz ao Estado de destino a possibilidade de tributar receita que constitucionalmente não é sua, originando real locupletamento ilícito, que deve ser contumazmente combatido e repellido.

III. ENTENDIMENTOS DOS TRIBUNAIS SUPERIORES E PROGNÓSTICOS DAS FUTURAS DECISÕES

Conforme já explanado acima, essa atitude dos Estados de combater benefícios supostamente ilegítimos através da proibição do aproveitamento do respectivo crédito não é nenhuma novidade, uma vez que diversos Estados da Federação já editaram, inclusive, atos administrativos nesse sentido.

O próprio Estado de São Paulo editou a Portaria CAT nº 85/93 e, posteriormente, a Resolução SF nº 52/93, para limitar o crédito do imposto nas operações interestaduais praticadas com contribuintes do Estado de Espírito Santo, ao fundamento de que os incentivos outorgados aos importadores estabelecidos naquele Estado, por meio do FUNDAP, supostamente violariam a regra do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea 'g' da Constituição Federal e a Lei Complementar nº 24/75.

Em decisão liminar, o A. Supremo Tribunal Federal, nos autos do Mandado de Segurança nº 21.863-1, acatando a existência de vícios gritantes, determinou a suspensão dos efeitos da Portaria CAT nº 85/93 e da Resolução SF nº 52/93:

*MANDADO DE SEGURANÇA Nº 21.863-1/160
IMPETRANTES: ESTADO DO ESPÍRITO SANTO E
OUTROS IMPETRADO: GOVERNADOR DO ESTADO DE
SÃO PAULO COMUNICO QUE O SENHOR MINISTRO
SEPÚLVEDA PERTENCE, RELATOR DO PROCESSO EM
EPÍGRAFE, DEFERIU A LIMINAR REQUERIDA PARA
SUSPENDER, ATÉ DECISÃO FINAL DO "WRIT", OS
EFEITOS DA PORTARIA CAT N º 85/93 E DA
RESOLUÇÃO SF Nº 52/93, DEVENDO VOSSA
EXCELÊNCIA, ENQUANTO REPRESENTANTE MAIOR
DO ESTADO DE SÃO PAULO, ABSTER-SE DE ADOPTAR E
PROVIDENCIAR PARA QUE AS DEMAIS AUTORIDADES
QUE LHES SÃO SUBORDINADAS SE ABSTENHAM DE
ADOPTAR QUAISQUER MEDIDAS TENDENTES A
IMPEDIR O CREDITAMENTO INTEGRAL DO ICMS, EM
OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS
DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA, REMETIDAS POR
ESTABELECIMENTOS LOCALIZADOS NO ESTADO DO
ESPÍRITO SANTO A ESTABELECIMENTOS SITUADOS
EM TERRITÓRIO DESSE ESTADO. CORDIAIS
SAUDAÇÕES. MINISTRO OCTÁVIO GALLOTTI.
PRESIDENTE DO STF.*

Como se vê, o A. Supremo Tribunal Federal reconheceu, ainda que *in limine*, a inconstitucionalidade de atos que preveem mandamentos em tudo e por tudo análogos àqueles do Comunicado CAT nº 36/04.

Não fosse isso, é importante destacar que em julgamento bastante semelhante ao caso ora discutido, o A. Supremo Tribunal Federal confirmou a impossibilidade de o Estado de destino limitar o direito de crédito de ICMS por supostamente entender que a lei do Estado de origem da operação concederia benefício à margem da Constituição Federal.

É o que se verifica do julgamento da ADIN nº 3312, em que o A. Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da norma do Estado do Mato Grosso do Sul, similar ao Comunicado CAT nº 36/04, que limitara a apropriação, pelo seu contribuinte, dos créditos

de ICMS de produtos provenientes dos Estados do Espírito Santo, Goiás, Pernambuco e do Distrito Federal, ao fundamento de que as referidas leis estaduais concederiam benefícios sem base em Convênio CONFAZ.

Confira-se a ementa do julgamento da ADIN nº 3312:

EMENTA:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECRETO N. 989/03, EDITADO PELO GOVERNADOR DO ESTADO DO MATO GROSSO. USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL PARA FIXAR A ALÍQUOTA DO ICMS, NOS TERMOS DO PRECEITO DO ARTIGO 155, § 2º, INCISOS IV E V, DA CB/88. ICMS. IMPOSTO NÃO-CUMULATIVO. A CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS, SEM A PRÉVIA CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL, AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. O decreto n. 989/03, do Estado do Mato Grosso, considera como não tendo sido cobrado o ICMS nas hipóteses em que a mercadoria for adquirida nos Estados do Espírito Santo, de Goiás, de Pernambuco e no Distrito Federal

2. O contribuinte é titular de direito ao crédito do imposto pago na operação precedente. O crédito há de ser calculado à alíquota de 7% se a ela efetivamente corresponder o percentual de tributo incidente sobre essa operação. Ocorre que, no caso, a incidência dá-se pela alíquota de 12%, não pela de 7% autorizada ao contribuinte mato-grossense.

3. Pacífico o entendimento jurisprudencial no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/75, afronta ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal". Precedentes.

4. *Ação direta julgada procedente para declarar inconstitucional o decreto n. 989/2003, do Estado do Mato Grosso.*"¹⁴

É importante destacar que o A. Supremo Tribunal Federal, em decisão mais recente proferida pela Ministra Ellen Gracie, deferiu liminar na Medida Cautelar nº 2611, por entender que, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, é direito do contribuinte a apropriação integral do imposto destacado na nota fiscal, mesmo que o Estado de destino entenda que parcela desse valor destacado seja ilegítimo, por se tratar de concessão unilateral de benefício fiscal. Confira-se, *in verbis*:

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.(...)

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.

¹⁴ ADI 3312, Relator Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, DJ 09/03/2007.

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.

Ante o exposto, reconsidero a decisão anterior, conheço da ação cautelar e concedo medida liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário em cobrança, nos termos do art. 151, V, do CTN, sustando, com isso, a execução e os respectivos atos expropriatórios.¹⁵ (destaques nossos)

Na mesma oportunidade, a Ministra Ellen Gracie também expressamente se manifestou no sentido de que o Estado que se sentir prejudicado por determinado benefício fiscal inconstitucional deve ajuizar ADIN perante o A. STF, e não unilateralmente limitar o direito de crédito do contribuinte.

Ainda mais recentemente, em decisão proferida na Suspensão de Segurança nº 3.482, o Presidente do A. STF, Ministro Cezar Peluso, negou seguimento ao pedido do Estado de São Paulo de suspensão da execução dos efeitos de acórdão proferido pelo E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que afastou as restrições do Comunicado CAT nº 36/04, relativas ao aproveitamento de créditos de ICMS resultantes de operações interestaduais amparadas por benefícios fiscais não autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24/75. Confira-se, *in verbis*:

O A. Superior Tribunal de Justiça, também em recentes acórdãos de sua C. Primeira Turma (Resp nº 1.125.188 e RMS nº 32.937), se manifestou no sentido de que o benefício fiscal concedido pelo Estado de origem não altera o cálculo do imposto nas operações interestaduais, razão pela qual **deve ser considerado o valor do imposto destacado na nota fiscal para fins de creditamento**, hipótese que também coincide com o caso ora sob análise. Veja-se a ementa de um dos acórdãos:

¹⁵ Supremo Tribunal Federal, Ac Mc 2611, data da decisão 21/06/2010.

“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.

1. Recurso especial no qual se discute o percentual a ser deduzido do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços em Regime de Substituição Tributária - ICMS/ST devido ao estado de destino (Mato Grosso), na medida em que o estado de origem (Mato Grosso do Sul) concede benefício fiscal na forma de crédito presumido de 60% do valor do imposto apurado na operação de saída.

2. Emerge dos autos que o recorrido, Estado de Mato Grosso, apreende a mercadoria da recorrente, retendo seus caminhões na fronteira, ao fundamento de que a empresa não recolhe a diferença de ICMS/ST tal como determinado no Decreto Estadual 4.540/2004, que, segundo o consignado pela sentença, permite, apenas, que a contribuinte se credite da alíquota de 2% do valor devido na operação anterior.

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 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.(...)

10. Recurso especial provido.”¹⁶ (destaques nossos)

Em mais um julgamento recente, a C. Segunda Turma do A. STJ também consagrou o mesmo entendimento (**Recurso em Mandado de Segurança nº 31.714** – doc. 10), ressaltando, ainda, que se um Estado considera indevido determinado benefício fiscal concedido por outro Ente da Federação, deve procurar a via jurídica pela ação direta de inconstitucionalidade (ADIN), e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território glosando os créditos apropriados:

¹⁶ Resp nº 1.125.188 – MT, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJU: 28/05/2010.

“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 Constituição (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).*

(...)

7. Recurso ordinário em mandado de segurança provido em parte.”¹⁷ (destaques nossos)

Portanto, a 1ª Seção do A. STJ, que trata de Direito Público, já se manifestou de forma uníssona contra a postura dos estados que se utilizam da glosa de créditos para combater a “Guerra Fiscal”.

Ainda, em 01 de junho de 2011, o A. STF julgou 14 (quatorze) Ações Diretas de Constitucionalidade apresentadas contra dispositivos legais que concederam benefícios fiscais sem amparo em Convênio CONFAZ (cf. Informativo STF nº 629/2011). Em todos os julgamentos, a Suprema Corte decidiu pela inconstitucionalidade das respectivas legislações concedentes dos benefícios, pacificando o seu entendimento no sentido de que a única forma de afastar benefícios fiscais concedidos à margem da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 24/75 é a propositura, perante o Tribunal, de ADIN atacando a própria constitucionalidade da legislação que concedeu o benefício fiscal.

Portanto, também à luz da mais atual jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores sobre o tema, resta demonstrada a insubsistência de qualquer cobrança por parte dos estados de origem no sentido de glosar os créditos de ICMS correspondentes a operações amparadas por benefícios fiscais supostamente inconstitucionais, sendo que a forma válida pelo ordenamento jurídico para que se questione a validade dos benefícios é por meio de ADIN.

3.1. Efeitos da declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais por meio de ADIN

É importante considerar que em caso de procedência das ADIN, estará declarada a inconstitucionalidade das normas instituidoras dos benefícios fiscais em discussão e, conseqüentemente, perderão efeito e passarão a ser inconstitucionais todos os benefícios fiscais concedidos com base em tais dispositivos.

Além disso, uma vez declarada a inconstitucionalidade de norma estadual concedente de benefício fiscal de ICMS sem a edição de Convênio CONFAZ, o STF tem reiteradamente decidido no sentido de determinar que o efeito da decisão retroagirá para atingir inclusive os benefícios usufruídos pelos contribuintes até a data do julgamento.

¹⁷ RMS nº 31.714 - MT, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgamento em 03/05/2011.

Vale ressaltar que a própria Lei nº 9.868/1999 (que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o STF) determina expressamente que a não retroação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade é exceção, e não regra. Confira-se os termos do artigo 27 da Lei: *“Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”*.

Portanto, com a procedência das ADIN, entendemos que assiste ao Estado conessor dos incentivos fiscais o direito de exigir dos contribuintes outrora beneficiados todos os valores que deixaram de ser recolhidos a tal Estado por conta do gozo dos benefícios fiscais.

Não obstante, é importante igualmente dizer que, na prática, o que tem se observado é que, por uma questão política, os Estados cujos benefícios tenham sido declarados inconstitucionais pelo STF têm sido dispensados, via CONFAZ, de cobrar o imposto de seus contribuintes.

Assim, mesmo após o STF declarar inconstitucional determinado benefício fiscal estadual por ter sido concedido sem aprovação do CONFAZ, entendemos que existe a possibilidade de os Estados da Federação chegarem a um consenso para perdoar, via o próprio CONFAZ, os impostos não recolhidos ao Estado concedente do benefício.

De toda forma, embora possa se admitir a inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos à revelia da aprovação no CONFAZ, tal fato em nada altera a impossibilidade de os Estados atacarem tal inconstitucionalidade através da glosa de créditos fiscais, atitude que, isoladamente, sempre será inconstitucional pelos motivos expostos acima.

CONCLUSÃO

Diante do desenvolvimento do tema, acima, a maior conclusão é de que a vedação ao crédito do ICMS incidente nas operações interestaduais viola o princípio constitucional da não-cumulatividade e representa verdadeiro locupletamento indevido do Estado, conforme já decidido pelo A. STF em diversos casos.

O direito ao creditamento do imposto está exclusivamente ligado à operação anteriormente tributada na medida em que, nos termos do artigo 155, II, § 2º da CF/88, compensa-se “o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado as anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal”. O vocábulo “cobrado” deve ser entendido como incidência do imposto na operação e não necessariamente o pagamento dele.

Ainda, a glosa de créditos pelo Estado de destino indica que tal Unidade Federativa tomará para si as receitas que os outros Estados deixaram de cobrar, ou seja, estaria tributando receita que constitucionalmente não é sua, causando verdadeiro locupletamento indevido.

Enquanto as regras reguladoras dos benefícios fiscais estiverem vigentes, entende-se ser possível defender que não caberia aos demais Estados ignorar seus efeitos, mesmo na hipótese em que suas Autoridades Fiscais entendam inconstitucionais as regras ali estabelecidas. Uma vez introduzida a regra no ordenamento jurídico, sendo ela compatível ou não com o próprio sistema, a regra permanece válida e dotada de presunção “*juris tantum*”, até que outra lhe expulse da ordem jurídica ou até que a norma seja declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Tem-se que se algum Estado considera inconstitucional benefício fiscal concedido de forma unilateral por outra Unidade da Federação não tem o direito de julgar a sua suposta inconstitucionalidade e contestar os créditos de ICMS de acordo com o seu próprio entendimento, sendo vedado intervir na competência de outro Estado da Federação, uma vez que cada Estado é a única entidade federativa competente para legislar sobre o ICMS devido no seu território. A desconsideração dos créditos de ICMS decorrentes de benefícios concedidos por outros Estados da Federação violaria o princípio da divisão dos poderes estabelecido no artigo 24 da Constituição Federal.

Para se buscar a inconstitucionalidade de benefícios fiscais devem os estados se valerem de ADIN, nos termos do artigo 102, I, “a”, da CF/88, e não simplesmente e unilateralmente glosar os créditos de ICMS apropriados pelos estabelecimentos destinatários das mercadorias remetidas em operações beneficiadas fiscalmente.

A atual jurisprudência dos tribunais superiores sobre o tema aponta para um possível desfecho favorável aos contribuintes. Recentemente, a Primeira e a Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça, as quais são competentes para julgar questões tributárias e compõem a Primeira Seção do Tribunal, consolidaram o seu entendimento em sentido favorável aos contribuintes quanto à discussão sobre a Guerra Fiscal e a impossibilidade de o Estado de destino proceder à glosa de crédito sem antes buscar um pronunciamento do Judiciário a respeito da validade do benefício em questão¹⁸.

O Supremo Tribunal Federal ainda não se pronunciou definitivamente sobre o mérito dessa questão. No entanto, as poucas decisões sobre o assunto, mesmo não definitivas, são favoráveis aos contribuintes, quais sejam: (a) o precedente da ADIN nº 3312 (Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, DJ 09/03/2007), em que o Tribunal declarou inconstitucional norma do Estado do Mato Grosso do Sul que limitava o aproveitamento de créditos do ICMS de produtos provenientes de outros Estados, concedentes de benefícios fiscais sem amparo em Convênio CONFAZ. Contudo, não temos condições de afirmar se tal precedente irá ser seguido na decisão definitiva a ser proferida pelo Tribunal sobre o tema em debate; e (b) mais recentemente, 2 (duas) decisões proferidas isoladamente por Ministros do STF, e não de forma colegiada, em sentido favorável aos contribuintes, isto é, afastando a glosa dos créditos nos casos em que não há pronunciamento anterior do STF sobre a norma concedente dos benefícios fiscais sem amparo em Convênio CONFAZ¹⁹.

De qualquer forma, espera-se que os tribunais reconheçam as patentes inconstitucionalidades envolvidas na glosa de créditos de ICMS pelos estados de destino das mercadorias beneficiadas, afastando da esfera jurídica dos contribuintes os efeitos nefastos da “Guerra Fiscal”, cujos embates devem se limitar às discussões entre os próprios Estados da Federação.

¹⁸ RMS nº 31.714, Segunda Turma, DJ 05/03/2011; RMS nº 32.937, Primeira Turma, DJ 12/13/11 e REsp nº 1.125.188, Primeira Turma, DJ 05/28/10.

¹⁹ Decisões proferidas pelo Presidente do STF, Ministro Cezar Peluso (SS nº 3482, DJ 03/01/12), e pela Ministra Ellen Gracie (MC nº 2611, DJ 06/21/10).

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. Revista dos Tribunais, 1991.
- _____. *ICM e IPI – Direito de Crédito*. Revista de Direito Tributário nº 46. p. 73-89.
- BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lucia Américo dos. *ICMS ao alcance de todos*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. *ICMS*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 13 ed. São Paulo: Editora Saiva, 2000.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- _____. *ICMS – Natureza jurídica dos convênios de Estados-Membros – inconstitucionalidade continuada*. Revista de Direito Tributário nº 64, São Paulo.
- DINAMARCO, Francisco Cândido. *Instituição de Direito Processual Civil*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- FANUCCHI, Fabio, *Convênios para isenção de ICM, Inconstitucionalidades da Lei Complementar n. 24, de 1975*. Revista de Direito Tributário nº 1, São Paulo.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- MELO, José Eduardo Soares de . *ICMS, Teoria e Prática*, São Paulo: Editora Dialética, 2002.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros. 2002.
- _____. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 100.