

INSITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

**A CONTUMAZ INCERTEZA E ILIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO
COBRADO EM VIRTUDE DA POLÊMICA GLOSA UNILATERAL DOS
CRÉDITOS DE ICMS ORIUNDOS DE BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO SEM
APROVAÇÃO DO CONFAZ**

JULIANA CASTRO AYRES

Florianópolis

2012

JULIANA CASTRO AYRES

**A CONTUMAZ INCERTEZA E ILIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO
COBRADO EM VIRTUDE DA POLÊMICA GLOSA UNILATERAL DOS
CRÉDITOS DE ICMS ORIUNDOS DE BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO SEM
APROVAÇÃO DO CONFAZ**

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

Florianópolis

2012

RESUMO

O presente trabalho visa analisar as inconsistências existentes nas autuações realizadas pelas autoridades fiscais competentes em virtude da glosa unilateral dos créditos tributários oriundos de operações interestaduais efetuadas com empresas estabelecidas em Estados concessionários de benefícios fiscais de ICMS outorgados sem autorização do CONFAZ.

A despeito de não poder um Estado unilateralmente julgar a constitucionalidade da lei de outro Ente Federado, existindo inúmeros argumentos hábeis a coibir o estorno dos créditos oriundos de benefícios fiscais viciados, este trabalho visa abordar a impossibilidade dessa prática sob aspectos pragmáticos. Isso porque, baseando-se na Lei Complementar n.º 24, de 07 de janeiro de 1975 e na legislação local, os Estados destinatários de mercadorias adquiridas em operações interestaduais provenientes de Unidades Federativas concessionárias dos aludidos benefícios, invariavelmente negam ao seu adquirente o direito ao crédito do ICMS destacado nas notas fiscais que as acompanham.

No entanto, para cobrança do crédito aproveitado em face das operações em comento, a autoridade administrativa competente lavra autos de infração desacompanhados de prova do efetivo aproveitamento dos benefícios fiscais, cuja utilização foi meramente autorizada pelo Estado de origem, adotando presunção legal manifestamente proibida e insuficiente à comprovação da materialidade alegada. E, ainda que fosse comprovada a efetiva utilização dos benefícios, *ad argumentandum tantum*, os créditos cobrados são ilícitos, vez que não há apuração da vantagem econômica obtida pelo contribuinte na operação. Deste modo, sendo a fiscalização atividade administrativa normativamente regrada, os vícios materiais existentes nos autos de infração lavrados com o objetivo de reprimir a concessão de benefícios fiscais de ICMS viciados são insanáveis, e devem ser anulados.

Palavras Chaves: benefício fiscal, ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, procedimento administrativo, auto de infração, prova estorno.

RESUMO

This study aims to analyze the inconsistencies in assessments made by tax authorities as a result of unilateral disallowance of tax credits arising from interstate transactions made with companies based in States licensors ICMS tax benefits granted without the authorization of CONFAZ.

Despite of a state can not unilaterally rule on the constitutionality of the law of another Ente Federated, existing numerous able arguments to restrain the chargeback of credits arising from tax benefits addicts, this work aims to address the impossibility of this practice under pragmatic aspects. This is because, based on Law Complementary no. 24, of 07 January 1975 and in local legislation, the States recipients of goods acquired in interstate operations from the Federal Units concessoras alluded of benefits, invariably deny the purchaser the right to claim the ICMS credit detached tax invoices that accompany them.

However, to charge the credit availed in face of the operations under discussion, the authority responsible grant tax assessments unaccompanied by evidence of actual use of tax benefits, in cases that the use of which was merely authorized by the State of origin, adopting legal presumption clearly prohibited and insufficient to prove the alleged materiality. And even if it were proven effective utilization of benefits, ad argumentandum tantum, the credits charged are illiquid, as there is no calculation of the economic benefit obtained by the taxpayer in the operation. Thus, being the oversight an administrative activity, normatively regulated, the materials addictions existing in violation reports issued in order to suppress the granting of ICMS tax benefits are irremediable addicts, and should be canceled

Key words: tax bennefits , ICMS - Value Added Tax on Goods and Services, administrative proceedings, infraction notice, chargeback evidence.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS E A CONSTITUCIONALIDADE OU LEGALIDADE DE SUAS CONCESSÕES	8
1.1 O ICMS na Constituição e na Lei Complementar 24/1975.....	8
1.2 A Extrafiscalidade e as Concessões de Benefícios Fiscais de ICMS Sem Autorização do CONFAZ.....	11
2. A PRODUÇÃO DA PROVA NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DO QUAL DECORRE O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	15
2.1 Formalização das Obrigações Tributárias	15
2.2 Requisitos de Validade dos Atos Administrativos	16
3. INCERTEZA E ILIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COBRADO EM FACE DA GLOSA UNILATERAL DOS CRÉDITOS DE ICMS ORIUNDOS DE BENEFÍCIO FISCAL SEM CONFAZ	20
3.1 Da Incerteza do Crédito Cobrado em Auto de Infração Decorrente do Estorno de Créditos Supostamente Oriundos de Benefícios Fiscais Viciados	20
3.2 Da Iliquidez do Crédito Cobrado em Auto de Infração Decorrente do Estorno de Créditos Supostamente Oriundos de Benefícios Fiscais Viciados	22
CONCLUSÃO.....	27
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	29

INTRODUÇÃO

A glosa unilateral de crédito tributário oriundo de benefício fiscal de ICMS concedido sem autorização do CONFAZ é tema demasiadamente complexo, do qual se pretende aqui abordar apenas suas inconsistências sob o ponto de vista pragmático. Tal abordagem, todavia, não significa reconhecer que a inconstitucionalidade dos incentivos fiscais concedidos sem observância dos requisitos disciplinados pela Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975 seja capaz de legitimar a atuação do Estado destinatário da mercadoria oriunda de operação interestadual com empresa localizada em Unidade Federativa concessora de benefícios fiscais viciados para, de ofício, retirá-los do sistema.

Sabe-se da existência de inúmeros argumentos hábeis a coibir o estorno dos créditos oriundos de benefícios fiscais concedidos sem prévia autorização do CONFAZ, dentre os quais, *(a)* a violação ao princípio da não-cumulatividade, já que aludida prática impede que o contribuinte se credite do valor cobrado a título de ICMS na operação anterior, contrariando determinação contida no artigo 155, §2º, inciso II, da Carta Magna; *(b)* a manifesta usurpação da competência do Senado Federal e do Poder Judiciário, na medida em que é prerrogativa do Senado Federal delimitar alíquota de ICMS em operações interestaduais, bem como é de competência do Poder Judiciário julgar a constitucionalidade das leis estaduais que concedam os benefícios fiscais em discussão; *(c)* o evidente desrespeito à autonomia dos Entes Federativos, tendo em vista que nenhum Estado pode declarar inconstitucional ou deixar de aplicar, de ofício, Lei Estadual editada por outro membro da Federação; bem como *(d)* o enriquecimento ilícito do Ente Federado que, procedendo dessa maneira, acaba por tomar posse de um tributo que na verdade seria devido ao Estado de origem das mercadorias, alargando, de forma inconstitucional, a base de cálculo do seu ICMS.

No entanto, o presente trabalho visa abordar a impossibilidade dessa prática inconstitucional das Unidades Federativas sob um aspecto pragmático, que, apesar de não ser menos importante, muitas vezes é esquecido pela doutrina, sedenta em abordar tantos outros aspectos dessa complexa disputa fraterna, intitulada popularmente de “Guerra Fiscal”.

Em que pese a glosa unilateral dos créditos oriundos de benefícios outorgados sem o reconhecimento do CONFAZ seja tema cuja repercussão geral foi reconhecida pelo

Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n° 628.075/RS¹, são inúmeros os autos de infração lavrados pelo Estado de destino das mercadorias com o objetivo de cobrar esses créditos censurados unilateralmente, os quais deveriam ter sido recolhidos pelo seu remetente ao Estado de origem dessas mercadorias.

Por isso, a despeito de todas as inconsistências vislumbradas no que se refere à *(in)*competência dos Entes Federados em realizar esses tipos de cobrança, o fato é que elas estão sendo lavradas e precisam ser analisadas também sob um ponto de vista pragmático, qual seja, quanto à *(in)*consistência das provas que deveriam acompanhar o auto de infração resultante da fiscalização realizada com o objetivo de cobrar os créditos de ICMS supostamente concedido sem autorização do CONFAZ.

¹ Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n° 628.075/RS, relator Ministro Joaquim Barbosa, julgamento em 13/10/2011.

BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS E A CONSTITUCIONALIDADE OU LEGALIDADE DAS SUAS CONCESSÕES

- O ICMS Circulação de Mercadorias na Constituição e Na Lei Complementar 24/1975

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de Comunicação – ICMS é tributo cuja instituição compete aos Estados e ao Distrito Federal, nos termos do artigo 155, inciso II e parágrafo 2º, da Constituição Federal, cabendo à lei complementar dispor sobre as regras gerais a respeito de sua incidência.

Ocorre que, a despeito de ser tributo cuja instituição é de competência dos Estados, o ICMS possui dimensões nacionais na medida em que sua hipótese de incidência, “*realizar operações relativas à circulação de mercadorias*”, por vezes transcende as fronteiras da Unidade Federativa que o institui, resultando em operações que irão influenciar outros Entes além daquele que cobrou o ICMS devido na operação.

Paulo de Barros Carvalho² comenta que:

(...) Os conceitos de operação interna, interestadual e de importação; de compensação do imposto, de base de cálculo e de alíquota, bem como de isenção e de outros ‘benefícios fiscais’, estão diretamente relacionados com diplomas normativos de âmbito nacional, válidos, por mecanismos de integração, para todo o território brasileiro. (...). Falando pela via ordinária, os titulares da competência para instituir o ICMS não podem deixar de fazê-lo e, além disso, terão que seguir os termos estritos que as leis complementares e as resoluções do Senado prescrevem, por virtude de mandamentos constitucionais.

As dimensões nacionais do ICMS surgem do fato de que as operações relativas à circulação de mercadorias podem formar uma cadeia de comercialização de produtos, onde a venda e revenda de um mesmo produto impõem várias etapas de circulação da mercadoria, tornando o ICMS um imposto plurifásico na medida em que passa a incidir em cada uma dessas etapas.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009 – 3ª edição, p. 760/761.

Como forma de se evitar o característico efeito cascata proveniente da sua estrutura plurifásica, o ICMS deve atender ao princípio da não-cumulatividade, disciplinando o artigo 155, §2º, I, da Constituição Federal:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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;

Paulo de Barros Carvalho³ bem elucida o tema em seu artigo intitulado de “‘Guerra-Fiscal’ e o Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS”:

Entre as possibilidades de disciplina jurídica neutralizadoras dos conhecidos desvios de natureza econômica, o constituinte adotou caminho específico, que se concretiza com o direito ao crédito do imposto para aquele contribuinte que adquire determinado bem. **Para realizar esse imperativo proposto pela Constituição da República, foi assegurada a existência do direito ao crédito para aquele que adquire a mercadoria ou insumo, com o fim de dar sequência à várias etapas dos procedimentos de industrialização ou de comercialização.** Mas o direito ao crédito não basta. **Para tornar efetivo o princípio da não-cumulatividade exige-se, em cada ciclo, a compensação entre a relação do direito ao crédito (nascida com a entrada do bem) e a relação jurídica tributária (que nasce com a saída do bem). É por esse motivo que o direito ao crédito daquele que participa das fases do ciclo da não-cumulatividade é tão necessário na consecução dessa técnica impositiva.** A dinâmica que expus reproduz-se, ponto por ponto, em cada período de apuração, irradiando-se pela cadeia produtiva e de comercialização dos produtos e das mercadorias, de tal modo que torne efetivo, concretamente, o preceito constitucional da não-cumulatividade: o contribuinte recolhe ao Fisco a diferença entre os créditos e os débitos, naquele intervalo de tempo. Tudo para que seja respeitado, em sua inteireza, o princípio constitucional da não-cumulatividade.

Criou-se então um sistema de débito e crédito, onde o ICMS pago pelo remetente da mercadoria gera crédito ao seu destinatário, que, ao novamente circulá-la, deve abater da nova incidência do ICMS, o valor cobrado do remetente na etapa anterior, ainda que essa etapa tenha ocorrido em Ente Federado diverso, e o valor oriundo em face da sua incidência seja devido a ele.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. RDT VOL. 95. São Paulo: Malheiros, p. 07/23.

Assim, justamente por conta do particular caráter nacional do ICMS, atrelado ao seu sistema de crédito e débito oriundo do princípio da não-cumulatividade, o art. 155, §2º, inciso XII, alínea ‘g’, da Carta Magna, determinou competir à Lei Complementar “*regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*”, tendo sido recepcionada pela Carta Maior de 1988, a Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, que disciplina sobre a necessidade da celebração de convênios (realizados no âmbito do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária), de modo que todas as Unidades da Federação precisam deliberar a respeito da concessão ou revogação de incentivos e benefícios fiscais do ICMS.

Nota-se aqui, que os Entes Federados tiveram sua autonomia para instituição do ICMS limitada a fim de possibilitar a uniformização das condutas relativas à sua cobrança.

É a disciplina do artigo 1º, da Lei Complementar nº 24/1975:

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.

Klaus Eduardo Rodrigues Marques⁴, citando Tércio Sampaio Ferraz Júnior ao comentar a respeito da necessidade dessa uniformização determinada pelo Texto Maior, afirmou:

Afinal, por ser o ICMS um imposto instituído por lei estadual, cuja receita se reparte entre Estado e município, mas que, pela própria natureza da circulação de mercadorias, repercute a economia das demais unidades estaduais da Federação, há um risco permanente de que, na disciplina de benefícios fiscais, uma unidade possa prejudicar outra unidade federativa. Para evitar prejuízos deste gênero, a Constituição Federal exigiu que a

⁴ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre a glosa de crédito**. São Paulo: MP, 2010, p.102.

concessão de tais benefícios ficasse na dependência de deliberação, exigindo a Lei Complementar a realização de convênios entre Estados e Distrito Federal.

O risco permanente do qual se refere Tércio Sampaio Ferraz Júnior advém do fato de que, face ao sistema de crédito e débito do ICMS, o benefício fiscal concedido em um Estado, pode resultar em crédito utilizado para o pagamento deste imposto devido a outro Estado. Roque Antônio Carraza⁵ ensina que “o ICMS é pagável parte em moeda, parte em créditos. Tais créditos, no mais das vezes, originam-se de montantes cobrados ou cobráveis em operações ou prestações anteriores, alcançadas por esse tributo”.

- A Extrafiscalidade e as Concessões de Benefícios Fiscais de ICMS Sem Autorização do CONFAZ

De outro lado, os benefícios fiscais possuem natureza extrafiscal, exercendo a função de desenvolver determinadas atividades que o legislador entende serem relevantes para o seu estado. José Eduardo Soares de Melo⁶ explica que *“o Poder Público estabelece situações desonerativas de gravames tributários, mediante a concessão de incentivos e benefícios fiscais, com o natural objetivo de estimular o contribuinte à adoção de determinados comportamentos, tendo como subjacente o propósito governamental à realização de diversificados interesses públicos”*.

Sinteticamente, os benefícios fiscais são formas de redução ou eliminação, ainda que indireta, da carga de um determinado tributo. Suas espécies se subdividem em isenções, anistias, reduções de alíquotas, reduções de base de cálculo, crédito presumido e diferimento.

Sobre o assunto, Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves⁷ ensinam:

“(…) Os incentivos fiscais manifestam-se, assim, sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos,

⁵ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2007 – 12ª edição, p. 334.

⁶ MELO, José Eduardo Soares. **ICMS – Teoria e Prática**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 281.

⁷ ATALIBA, Geraldo. GONÇALVES, José Artur Lima. **Crédito-Prêmio de IPI – Direito Adquirido - Recebimento em Dinheiro**, RDT VOL. 55, P. 167.

manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais – dentre eles o chamado crédito-prêmio – e outros tantos mecanismos, cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados”.

Um dos benefícios fiscais que evidenciam o efeito da sua concessão na receita das demais Unidades Federadas é o crédito presumido. Tendo em vista que crédito de ICMS pode também ser utilizado como moeda para de pagamento desse tributo, o Estado, interessado em atrair investimentos para o seu território, concede o benefício do crédito presumido, que se consubstancia em um crédito além do crédito normalmente devido em face da entrada de mercadorias no estabelecimento do contribuinte, e que poderá ser utilizado também como forma de pagamento de ICMS. Deste modo, o crédito apurado pelo destinatário da mercadoria não corresponde ao valor do ICMS efetivamente pago pelo remetente, já que este abateu desse valor devido, os créditos presumidos quem lhe haviam sido concedidos.

A essa acirrada disputa de arrecadação, é preciso somar a importância que o ICMS tem na formação dos custos da atividade econômica dos contribuintes, o que o torna sua incidência um fator decisivo para as atividades empresariais. Tal fato faz com que todas as Unidades da Federação que não são foco de investimentos econômicos utilizem o ICMS-Circulação de Mercadorias como forma de atração desses investimentos para os seus territórios. Isso porque, os Estados, interessados em receber investimentos, oferecem condições mais favoráveis à sua obtenção, muitas vezes por meio de benefícios fiscais sem prévia autorização do CONFAZ.

Mas cabe frisar aqui que nem todo benefício fiscal é arbitrário e sua função não é propriamente negativa, já que sua concessão muitas vezes colabora para a descentralização da industrialização, historicamente sempre concentrada no estado de São Paulo e Minas Gerais. Sob esse prisma, aludida prática é capaz de ocasionar o desenvolvimento também às demais regiões do país, tornando os benefícios fiscais positivas formas jurídicas compensatórias das diferenças existente entre os membros da Federação. Diferenças essas que justificam a utilização de um critério também diferente de tratamento a fim de igualar os Entes Federados, concretizando-se, assim, da maneira mais eficaz, o princípio constitucional da isonomia.

Ocorre que, na prática esses benefícios fiscais, em inúmeros casos, são concedidos à revelia do CONFAZ, ocasionando o estorno de crédito por iniciativa unilateral do Estado destinatário da mercadoria circulada. Os Estados que promovem a glosa unilateral desses créditos, por sua vez, defendem a legalidade dos seus atos com base no artigo 8º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 24/1975, assim redigida:

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.

Como já dito, a constitucionalidade do artigo acima citado, e, por conseguinte, a possibilidade de um Ente Federado negar o direito do crédito de ICMS destacado na nota fiscal ao adquirente das mercadorias provenientes de Estados que concedam benefícios fiscais a revelia do CONFAZ está sendo discutida pelo Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a repercussão geral do caso no Recurso Extraordinário de nº 628.075/RS.

Porém, a despeito do que está sob discussão no Recurso Extraordinário acima citado, o fato é que os créditos apurados pelos adquirentes de mercadorias oriundas de Estados concessionários de benefícios fiscais sem aprovação do CONFAZ estão sendo cobrados pelos Entes Federativos destinatários dessa mercadoria, e essa cobrança precisa ser realizada em obediência às normas que regulam fiscalização exercida pelas Autoridades Administrativas competentes.

In casu, para cobrança do crédito aproveitado em face das operações em comento, a autoridade administrativa competente lavra autos de infração desacompanhados de prova do efetivo aproveitamento dos benefícios fiscais, cuja utilização foi meramente autorizada pelo Estado de origem, adotando presunção legal manifestamente proibida e insuficiente à comprovação da materialidade alegada. Ademais, ainda que fosse comprovada a efetiva utilização dos benefícios, *ad argumentandum tantum*, os créditos cobrados são ilícitos, vez que não há apuração da vantagem econômica obtida pelo contribuinte na operação.

Deste modo, sendo a fiscalização atividade administrativa normativamente regradada, os vícios materiais existentes nos autos de infração lavrados com o objetivo de

reprimir a concessão de benefícios fiscais de ICMS viciados são insanáveis, e devem ser anulados.

A PRODUÇÃO DA PROVA NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DO QUAL DECORRE O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

- Formalização da Obrigação Tributária

Até que a autoridade administrativa competente promova o lançamento do crédito tributário, a ocorrência da hipótese descrita na norma jurídica tributária não possuirá nenhum valor jurídico, vez que ainda não vertida em linguagem competente. E só no momento em que a autoridade administrativa aplica a norma geral e abstrata, que aquele acontecimento social passa a existir no mundo jurídico, sendo o lançamento tributário o veículo capaz de introduzir a norma jurídica individual e concreta no sistema normativo.

Assim, o lançamento tributário se consubstancia no ato administrativo responsável por verificar a ocorrência da hipótese descrita na norma jurídica tributária, identificar o sujeito passivo da obrigação e mensurar o montante do tributo devido. Em outras palavras, o lançamento é o meio pelo qual o crédito tributário se torna líquido e certo, passando a ser exigível quando do decurso do prazo legalmente previsto para o pagamento do crédito lançado, caso o contribuinte, devidamente notificado, não o pague e nem apresente respectiva impugnação administrativa, instaurando então o processo administrativo tributário.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, define o lançamento tributário:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho⁸ ensina que “*podemos aludir ao “lançamento”, concebido como norma, como procedimento ou como ato. Norma, no singular, para reduzir as complexidades de referência aos vários dispositivos que regulam o desdobramento procedimental para a produção do ato. (i); procedimento, como a sucessão de atos praticados pela autoridade competente, na forma da lei (ii); e ato, como o resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento (iii)*”.

A compreensão mais adequada do lançamento tributário, no entanto, é no sentido de ato administrativo, que resulta do procedimento administrativo instaurado com o objetivo de originá-lo. Segundo bem conceitua Fabiana Del Padre Tomé⁹, lançamento é o ato consistente no “*enunciado normativo mediante o qual se realiza a incidência tributária, fazendo nascer o fato jurídico e a obrigação de pagar tributo. É em relação a ele que se faz o controle de legalidade, implementado mediante processo administrativo tributário*”.

Oportunamente, vale esclarecer que, ao passo que o lançamento é o ato administrativo que formaliza a incidência tributária, o auto de infração é o veículo introdutor da norma individual e concreta relacionada à hipótese de incidência descritora das penalidades decorrentes de infrações administrativas. Todavia, o auto de infração documenta o ato administrativo responsável por constituir a obrigação tributária, bem como a auto ato administrativo que impõe a sanção decorrente da infração tributária praticada.

- Requisitos de Validade dos Atos Administrativos

Destarte, todos os atos administrativos, dentre os quais se inclui o lançamento tributário, necessitam cumprir certos requisitos sem os quais padeceriam de validade, tornando-se nulos. Por isso, os atos possuem elementos que os integram, formando sua estrutura interna e suas características intrínsecas, sendo eles a *forma*, a *motivação* e o *conteúdo*.

Somam-se a eles elementos de estrutura, pressupostos de existência dos atos administrativos, os quais antecedem a sua formação, sendo ambos requisitos dos atos administrativos

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª edição – São Paulo: Saraiva, 2010, p. 453.

⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova do direito tributário**. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2011, p. 320

Paulo de Barros Carvalho¹⁰ ensina sobre seus pressupostos:

“Além do conteúdo e da forma, elementos necessários à existência jurídica do ato, faz menção a seis pressupostos que permitem analisá-lo no âmbito de sua validade. São eles: a) o pressuposto objetivo – razão de ser, o motivo que justifica a celebração do ato; b) o pressuposto subjetivo – qual o agente credenciado a expedi-lo; c) o pressuposto teleológico – a finalidade que o ato procura alcançar ou o bem jurídico colimado pelo Estado; d) o pressuposto procedimental – o conjunto de atos organicamente previsto para que possa surgir o ato final; e) o pressuposto casual – a causa, como correlação lógica entre o motivo e o conteúdo, em função da finalidade do ato; e, por derradeiro, f) o pressuposto formalístico, quer dizer, o modo específico estabelecido para sua exteriorização ou as singularidades formais que o ato deve revestir.”

Percebe-se que o lançamento, enquanto ato administrativo que é, surge da realização de um procedimento administrativo normativamente regulado, ao qual poder-se-ia denominar procedimento de fiscalização e apuração do crédito tributário, tendo em vista que seu objetivo, invariavelmente, é constituir a obrigação tributária e aplicar a penalidade oriunda de eventual descumprimento dos deveres instrumentais pelo contribuinte, se fazendo necessário, para tanto, a apuração também do vínculo causal existente entre o então evento praticado e a obrigação descrita na norma geral e abstrata.

Esse vínculo causal nada mais é que o pressuposto causal citado acima dentre os requisitos do lançamento. Seu papel é conectar o antecedente e o conseqüente normativo, relacionando a motivação do ato com a ocorrência do evento praticado. Paulo de Barros Carvalho¹¹, bem o identifica, “*na hipótese do lançamento é o nexó lógico que há de existir entre o suceder do evento jurídico (motivo), a atribuição desse evento a certa pessoa, bem como a mensuração do acontecimento típico (conteúdo), tudo em função da finalidade, qual seja o exercício possível do direito de o Estado exigir o quantum do tributo*”.

Assim, o lançamento tributário somente será capaz de introduzir no sistema a norma jurídica da obrigação tributária individual e concreta, se cumprir os requisitos acima mencionados, essenciais para validar sua existência jurídica. E é por meio das provas que os requisitos do lançamento tributário são demonstrados. Fabiana Del Padre Tomé¹² afirma

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª edição – São Paulo: Saraiva, 2010, p. 469/470.

¹¹ Idem, Op.Cit., p. 470/471.

¹² TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova do direito tributário**. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2011, p. 330.

categoricamente que “apenas se presentes as provas em direito admitidas, ter-se-á por ocorrido o fato jurídico ou o ilícito tributário, posto que, como assevera Eurico Marcos Diniz de Santi, ‘fato jurídico e fato juridicamente provado’”.

A prova tem origem na motivação, que, como já abordado, é elemento intrínseco ao ato administrativo, e o que torna concreto o fato jurídico descrito na norma geral e abstrata. Por essa razão, a inobservância da prova na formalização do lançamento tributário irá gerar um defeito na sua própria estrutura, maculando sua validade e o tornando materialmente nulo.

Por sua vez, a motivação se concretiza com a demonstração da ocorrência dos fatos descritos na norma geral e abstrata. Mas para demonstrar a motivação, não basta o mero relato do evento ocorrido. É necessário demonstrar a construção dos acontecimentos, por meio de provas de sua ocorrência.

Ainda assim, em que pese ser a prova elemento estrutural do ato administrativo, o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, repisou a necessidade de sua observância a fim de validar o lançamento tributário, disciplinando no caput do seu artigo 9º:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Portanto, certo de que a fiscalização é uma atividade normativamente regrada, não é permitido à autoridade administrativa competente lavrar o auto de infração resultante de sua fiscalização desacompanhado de prova suficiente à comprovação da materialidade alegada.

Pelo princípio da motivação, os atos da administração pública devem ser devidamente motivados através do apontamento da causa e os elementos que determinam a prática do ato administrativo, vedando a utilização de critérios pessoais e subjetivos por parte do administrador público. Motivar consiste em apresentar as razões porque a autoridade administrativa tomou determinada decisão, e pode consistir em fundamentos de direito e em fatos. A motivação dos atos processuais no processo administrativo fiscal é obrigatória por expressa previsão legal. A Lei nº 9.784/99, em seu artigo 50, determina que

os atos administrativos deverão ser motivados de modo explícito, claro e congruente, e com a demonstração dos fatos e fundamentos jurídicos que o embasaram. Deste modo, não há margem para a discricionariedade quando se trata de ato vinculado para o qual a lei e o regulamento estabelecem as normas e condições de sua realização.

**INCERTEZA E ILIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COBRADO EM FACE
DA GLOSA UNILATERAL DOS CRÉDITOS DE ICMS ORIUNDOS DE
BENEFÍCIO FISCAL SEM CONFAZ**

- Da Incerteza do Crédito Cobrado em Auto de Infração Decorrente do Estorno de Créditos Supostamente Oriundos de Benefícios Fiscais Viciados

A despeito de não poder um Estado unilateralmente julgar a constitucionalidade da lei de outro Ente Federado, baseando-se na lei complementar n° 24/1975 e na sua legislação local, esse Estado nega ao destinatário de mercadorias adquiridas em operações interestaduais provenientes de unidades federativas que concedam benefícios fiscais sem CONFAZ, o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS destacado nas notas fiscais que acompanham as mercadorias. Esse crédito, não pago em virtude de benefício concedido pelo Ente de origem ao remetente das mercadorias, é então cobrado do seu adquirente pelo Estado destinatário, mediante a lavratura de auto de infração.

Esses autos de infração, como já dito são fundamentados no artigo 8°, II, da Lei Complementar n° 24/1975, o qual prevê “*a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente*”, bem como em legislação estadual, a exemplo do que determina o artigo 36, §3°, da Lei Estadual de São Paulo n° 6.374, de 01 de março de 1989:

§ 3° - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2°, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal. (Redação dada ao parágrafo pela Lei 9.359/96, de 18-06-1996; DOE 19-06-1996)

Ocorre que, tais autos de infração adotam uma presunção legal proibida, ao considerar que todas as empresas localizadas em Estados concessionários de benefícios fiscais viciados, utilizam-se desses benefícios, de modo que, incondicionadamente, em todas as operações realizadas com tais empresas há o efetivo aproveitamento dos benefícios em questão.

A apresentação de prova pela Administração não é somente um ônus, mas dever indispensável a fim de legitimar a motivação do lançamento tributário e da aplicação da penalidade, não podendo ser substituída por critérios imaginativo formulados pela autoridade administrativa competente pela lavratura do auto de infração. A utilização desse recurso com o escopo de constituir a obrigação tributária pretendida encontra óbice nos princípios constitucionais da estrita legalidade, da tipicidade e da capacidade contributiva.

É certo que o instituto das presunções objetiva fazer com que a prova de um fato certo, culmine, presumidamente, na ocorrência do fato que se pretende provar, como se esse fosse o único resultado possível diante da verificação do fato provado. Todavia, não é o que ocorre na hipótese versada.

A presunção ora apontada vai justamente ao encontro do que pondera Fabiana Del Padre Tomé¹³, ao discorrer sobre a tese sustentada por Santiago López Moreno acerca dos processos indutivos:

“(...) na indução parte-se de situações particulares para concluir sobre algo geral: vejo um cisne branco, outro e mais outro, chegando a ponto de construir teoria segundo a qual todos os cisnes seriam brancos. Essa forma de raciocínio apresenta evidente debilidade, uma vez que a particularidade dos fatos, por mais numerosos que se-jam, não é apta a justificar a universalidade de uma assertiva: o fato de que eu tenha visto dez mil cisnes brancos não me permite concluir que todos os cisnes sejam brancos.”

Quer dizer, a **autorização** de um Estado para utilização de benefício fiscal de ICMS em operações interestaduais não é suficientemente capaz de comprovar que esse benefício foi **efetivamente utilizado** na operação, e, ainda que se verifiquem outras situações análogas em que esses benefícios foram utilizados, ainda assim, não se poderá afirmar que em todas as operações desse tipo haverá o efetivo aproveitamento de crédito oriundo dos benefícios fiscais viciados.

A ocorrência do evento ora abordado não é capaz de provar a concretização da hipótese de incidência pretendida pela Administração, vez que insuficiente para estabelecer solidamente a relação de causalidade entre o indício e o fato que se pretendia presumir.

Nesse ponto, conclui categoricamente Paulo de Barros Carvalho¹⁴:

¹³ Idem, Op. Cit, p. 153.

“Vale salientar, a propósito, que não se permite ao funcionário da Fazenda o emprego de recursos imaginativos, por mais evidente que pareça ser o comportamento delituoso do sujeito passivo. É imprescindível a cabal demonstração de causalidade entre o fato, considerado como indício, e a efetiva existência do ato infrator. (...). Em outras palavras, não pode haver sombra de dúvida sobre a concreção do fato que dá causa à autuação administrativa, sendo inaceitável adotar a figura da presunção, tendo em vista que ela consiste no processo lógico em que de um fato conhecido infere-se fato desconhecido e, portanto, incerto.”

Portanto, juntar cópia do Termo de Ajuste de Regime Especial não é o suficiente para comprovar o efetivo aproveitamento do benefício fiscal viciado, limitando-se a demonstrar tão somente que o Estado de origem autoriza o seu aproveitamento, mas não que ele tenha de fato ocorrido na operação objeto de fiscalização.

- Da Iliquidez do Crédito Cobrado em Auto de Infração Decorrente do Estorno de Créditos Supostamente Oriundos de Benefícios Fiscais Viciados

No que diz respeito à iliquidez do crédito cobrado em razão da glosa unilateral do crédito de ICMS concedido por meio de benefício não aprovado pelo CONFAZ, verifica-se que, a exemplo do que determina a Lei Estadual Paulista, o que deve ser cobrado é o valor referente à vantagem econômica obtida com a utilização do benefício, e não a propriamente o ganho tributário da operação.

É justamente o que disciplina o texto do contido no art. 36, §3º, da Lei Estadual de São Paulo nº 6.374, de primeiro de março de 1989:

§ 3º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no 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)

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009 – 3ª edição, p. 957/958.

Entretanto, o que se vê na prática são autos de infração cobrando sobre o ganho tributário auferido na operação, que é coisa manifestamente distinta de vantagem econômica. Para se mensurar a vantagem econômica de uma operação interestadual realizada com empresa localizada em Estado concesso de benefícios fiscais de ICMS sem autorização do CONFAZ, nos casos em que obviamente ficar comprovada a utilização de benefício viciado, seria indispensável subtrair do montante correspondente ao ganho tributário, os gastos que o contribuinte despendeu para fazer jus ao respectivo benefício, devendo ser subtraído desse montante os investimentos realizados nos Estados concesso de benefícios viciados. Agir de forma diversa significa contrariar o que determina a Lei Estadual de São Paulo ao utilizar o termo “vantagem econômica”, e não “ganho tributário”.

Não é permitido à Autoridade Fiscal o poder de legislar sobre matéria tributária, devendo ela estrita obediência à lei, que é categórica ao determinar que a autuação fiscal ocorra sobre a “vantagem econômica” obtida na operação.

Destarte, assim como a Administração deve comprovar a concretização do fato jurídico imputado ao contribuinte, possui também o dever de comprovar o *quantum* devido em virtude do fato imputado ao contribuinte, sob prejuízo de se ter um auto de infração nulo, ante a existência de defeito insanável em sua estrutura material, o que não pode ser admitido. Vale aqui transcrever os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho¹⁵ no sentido de que “*fato jurídico e aquele, e somente aquele, que puder expressar-se em linguagem competente, isto é, segundo as qualificações estipuladas pelas normas do direito positivo*”. E a norma de direito positivo determina que considere não cobrado o tributo proporcional à vantagem econômica obtida na operação realizada com benefício fiscal sem CONFAZ.

Por outro lado, nos termos do artigo 9º, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972:

A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, **os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.**

¹⁵ Idem, Op. Cit., p. 940.

Logicamente, os elementos aos quais se refere o artigo 9º do Decreto 70.235/1972 não se limitam aos elementos de prova da ocorrência do fato imputado ao contribuinte, mas também aos elementos de prova do valor devido em face do fato que pretende lhe imputar.

Pelo princípio da motivação, os atos da administração pública devem ser devidamente motivados através do apontamento da causa e os elementos que determinam a prática do ato administrativo, vedando a utilização de critérios pessoais e subjetivos por parte do administrador público. Motivar consiste em apresentar as razões porque a autoridade administrativa tomou determinada decisão, e pode consistir em fundamentos de direito e em fatos. A motivação dos atos processuais no processo administrativo fiscal é obrigatória por expressa previsão legal. A Lei nº 9.784/99, em seu artigo 50, determina que os atos administrativos deverão ser motivados de modo explícito, claro e congruente, e com a demonstração dos fatos e fundamentos jurídicos que o embasaram (art. 50). Deste modo, não há margem para a discricionariedade quando se trata de ato vinculado para o qual a lei e o regulamento estabelecem as normas e condições de sua realização.

Observa-se, no entanto, a livre e arbitrária posição do Fisco em autuar o contribuinte quando argumentos sólidos inexistem. Isso porque a classificação fiscal imposta à importadora não foi justificada.

In casu, além de a autoridade fiscal competente utilizar o Termo de Ajuste de Regime Especial (TARE) como meio de provar a efetiva utilização de benefício fiscal viciado, o que, por si só, já daria azo à anulação do respectivo Auto, aludido Termo também é utilizado para comprovar a vantagem econômica alcançada pelo contribuinte na operação, o que é absolutamente inconsistente. Se para demonstrar a mera utilização do benefício, o Termo de Ajuste de Regime Especial já se consubstancia em presunção manifestamente proibida pela legislação, a sua utilização para demonstrar a vantagem econômica é de incongruência tamanha, que permite se chegar à conclusão de que sequer houve uma tentativa de provar qualquer coisa nesse sentido.

Sabe-se que único objetivo de um Ente Federado conceder benefícios fiscais de ICMS sem respeitar a Lei Complementar nº 24/1975 é promover o desenvolvimento industrial de seu território, atraindo a instalação de fábricas e comércios. É esse o fator originador desse tipo de prática, e, aliada à perda de arrecadação do Estado de destino das

mercadorias, é essa também a razão da brutal reação dos Estados a fim de coibir essas práticas. Tanto é que ela não é utilizada pelas Unidades Federadas que concentram a economia do país.

Referida prática é eficaz porque o ICMS tem uma importância tamanha para a formação dos custos da atividade econômica, que sua redução se torna um fator compensatório face aos investimentos realizados pelos empresários nesses Estados. De qualquer forma, os empresários que se instalam nos Estados que lhe oferecem benefícios, visam fazer os investimentos que condicional a sua utilização a fim de comercializar suas mercadorias aos Estados centralizadores de economia, como São Paulo e Minas Gerais. O objetivo de se comercializar tais mercadorias com esses Estados se evidencia pela própria necessidade dos demais Entes, que precisam necessariamente conceder benefícios para promover investimentos em seus territórios.

Dito isso, todo o investimento do contribuinte nos Estados concessionários de benefício, e todo o gasto para remeter a mercadoria de um Estado para o outro, é um gasto que deve ser deduzido do ganho tributário. Do contrário, jamais se alcançará ao montante correspondente à vantagem econômica obtida com a operação.

Ora, a falta de apuração da vantagem econômica obtida na operação objeto de Auto de Infração resulta na iliquidez do crédito, impossibilitando sua efetiva cobrança. E esse fato precisa ser debatido quando da impugnação ao respectivo auto de infração, por meio da realização de perícia técnica.

Dispõe o art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A Impugnação mencionará:

(...)

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação do profissional do seu perito.

Nesse caso, a perícia é de suma importância, já que a matéria demanda de complexidade o suficiente para ensejar sua produção. Ademais, não pode a perícia deixar de ser promovida em virtude da mera dificuldade de sua realização.

Portanto, conclui-se que, a despeito de toda discussão existente sobre o estorno unilateral dos créditos oriundos de benefícios fiscais de ICMS sem CONFAZ, promovido pelo Estado destinatário de mercadorias adquiridas em operações interestaduais provenientes de Unidades Federativas que concedam os aludidos benefícios, e, ainda que o Supremo Tribunal Federal julgue pela constitucionalidade dessa prática, por meio do Recurso Extraordinário nº 628.075/RS, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, cuja matéria teve sua repercussão geral reconhecida em 13/10/2011, o fato é que, com os vícios materiais existentes nos seus respectivos autos de infração, dentre os quais a indiscutível iliquidez do crédito apurado, esses valores não têm como ser cobrados.

CONCLUSÃO

Consoante examinou o presente trabalho, nem todo benefício fiscal é arbitrário e sua função não é propriamente negativa, já que sua concessão muitas vezes colabora para a descentralização da industrialização no território nacional, historicamente sempre concentrada no estado de São Paulo e Minas Gerais. Analisado sob tal aspecto, aludida prática seria capaz de ocasionar o desenvolvimento de membros federados menos desenvolvidos, atuando como uma forma compensatória das diferenças existentes entre esses Estados, o que justificaria a utilização de um critério também diferente de tratamento a fim de igualar os Entes Federados, concretizando-se, assim, da maneira mais eficaz, o princípio constitucional da isonomia.

No entanto, o art. 155, §2º, inciso XII, alínea 'g', da Constituição Federal, determinou competir à Lei Complementar “*regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*”, tendo sido recepcionada pela Carta Maior de 1988 a Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, que disciplina sobre a necessidade da celebração de convênios (realizados no âmbito do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária) para autorização de benefícios fiscais de ICMS, o que torna a concessão de benefícios sem autorização do pertinente órgão inconstitucional.

Em virtude da concessão de benefícios sem autorização do CONFAZ, os Estados considerados prejudicados por essa prática, passam a glosar unilateralmente os créditos oriundos dos benefícios fiscais viciados, os declarando, de ofício, inconstitucionais.

Existem de inúmeros argumentos hábeis a coibir o estorno dos créditos oriundos de benefícios fiscais concedidos sem prévia autorização do CONFAZ, dentre os quais, (a) a violação ao princípio da não-cumulatividade,; (b) a manifesta usurpação da competência do Senado Federal e do Poder Judiciário; (c) o evidente desrespeito à autonomia dos Entes Federativos; bem como, (d) o enriquecimento ilícito do Ente Federado que, procedendo dessa maneira, acaba por tomar posse de um tributo que na verdade seria devido ao Estado de origem das mercadorias, alargando, de forma inconstitucional, a base de cálculo do seu ICMS.

Entretanto, a despeito de toda discussão existente sobre o estorno unilateral dos créditos oriundos de benefícios fiscais de ICMS sem CONFAZ, promovido pelo Estado destinatário de mercadorias adquiridas em operações interestaduais provenientes de Unidades Federativas que concedam os aludidos benefícios, e, ainda que o Supremo Tribunal Federal julgue pela constitucionalidade dessa prática, por meio do Recurso Extraordinário nº 628.075/RS, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, cuja matéria teve sua repercussão geral reconhecida em 13/10/2011, o fato é que, com os vícios materiais existentes nos seus respectivos autos de infração, dentre os quais a manifesta incerteza e iliquidez do crédito apurado, esses valores não podem ser cobrados do contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. GONÇALVES, José Artur Lima. **Crédito-Prêmio de IPI – Direito Adquirido - Recebimento em Dinheiro**. RDT VOL. 55, P. 167.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 12ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **“Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS**. RDT VOL. 95. São Paulo: Malheiros.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre a glosa de crédito**. São Paulo: MP, 2010.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS – Teoria e Prática**. 8ª edição. São Paulo: Dialética, 2005.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.