

**Universidade Federal do Rio Grande do Sul**

**GUILHERME CAPELATTO JORDÃO**

**A Inconstitucionalidade da restrição do direito ao crédito de ICMS  
como forma de combate à guerra fiscal**

**Porto Alegre/2011**

**GUILHERME CAPELATTO JORDÃO**

**A Inconstitucionalidade da restrição do direito ao crédito de ICMS  
como forma de combate à guerra fiscal**

Monografia apresentada à Faculdade de  
Direito da Universidade Federal do Rio  
Grande do Sul como requisito parcial para  
obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dtdo. Adão Sérgio do  
Nascimento Cassiano

**Porto Alegre/2011**

**GUILHERME CAPELATTO JORDÃO**

**A Inconstitucionalidade da restrição do direito ao crédito de ICMS  
como forma de combate à guerra fiscal**

Monografia apresentada à Faculdade de  
Direito da Universidade Federal do Rio  
Grande do Sul como requisito parcial para  
obtenção do grau de bacharel em Direito.

**Banca Examinadora**

---

**Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila**  
**Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS**

---

**Prof. Dr. Igor Danilevicz**  
**Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS**

---

**Prof. Dtdo. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano (orientador)**  
**Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS**

Porto Alegre, de dezembro de 2011

## **Agradecimentos**

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer meus pais, Mário e Érika, pelo incondicional apoio que me foi dado e que me permitiu chegar até aqui.

Gostaria de agradecer também ao meu orientador, Professor Adão Cassiano, pelos valiosos conselhos e orientações que serviram para nortear o presente estudo.

Por fim, agradecer à Simone pelo apoio, companheirismo e paciência, durante os ensolarados, porém entediantes, finais de semana de estudo.

“(...) O Direito é certo ou não é nem mesmo Direito.”

Noberto Bobbio

## RESUMO

O objeto do presente trabalho é demonstrar a inconstitucionalidade da restrição do direito ao crédito de ICMS pelo Estado de destino da mercadoria como mecanismo de defesa contra a “guerra fiscal”. Para tanto, procurou-se delimitar o problema em questão, demonstrando as principais características da não-cumulatividade do ICMS, bem como que boa parte dos Estados, como forma de atrair investimentos para seus territórios, acabam por desrespeitar a forma estabelecida para a concessão de benefícios fiscais de ICMS. Isto levou alguns Estados, como forma de defesa, a impor restrições ao direito de abatimento dos contribuintes, fazendo surgir o que se chama de “guerra fiscal”. Ato contínuo, analisou-se a pertinência dessa conduta de restrição ao crédito de ICMS, contrapondo-a ao ordenamento constitucional vigente, concluindo-se pela inconstitucionalidade da forma adotada pelos Estados para buscar se defender dos efeitos da “guerra fiscal”.

**Palavras-chave:** ICMS. não-cumulatividade. benefícios fiscais. guerra fiscal. restrição do direito ao crédito. inconstitucionalidade.

## **ABSTRACT**

The object of this article is to demonstrate the unconstitutionality of restricting the right to ICMS credit by the State of destination of goods as a defense mechanism against the "fiscal war". For this purpose, we tried to define the problem, showing the main features of the ICMS non-cumulativity, and that most States, in order to attract investment into their territories, usually disrespect the form established to provide ICMS tax benefits, which led some states, as a defense mechanism, to impose restrictions on the taxpayer deduction rights, giving rise to what is called "fiscal war". Thereafter, we analyze the pertinence of the conduct of restricting the ICMS credit contrasting it to the current constitutional order, concluding for the unconstitutionality of the form adopted by some States to defend themselves from the effects of the "fiscal war".

**Keywords: ICMS. Non-cumulativity. Tax benefits. Fiscal wars. Credit restriction. Unconstitutionality.**

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>2. O Direito constitucional ao crédito de ICMS e a mitigação provocada pela guerra fiscal .....</b>	<b>11</b>
<b>2.1. A não-cumulatividade do ICMS conforme a Constituição Federal.....</b>	<b>11</b>
2.1.1. Considerações Iniciais sobre a não-cumulatividade de ICMS.....	11
2.1.2. Operações interestaduais e o princípio da tributação na origem.....	14
2.1.3. A impossibilidade da não-cumulatividade ser restringida por norma infraconstitucional .....	16
2.1.4. As “exceções” à não-cumulatividade do ICMS.....	19
2.1.5. O sentido da expressão “montante cobrado” para fins de determinação do direito ao crédito de ICMS .....	22
<b>2.2. Benefícios Fiscais .....</b>	<b>25</b>
2.2.1. Considerações Preliminares .....	25
2.2.2. As exigências para a concessão de benefícios: características gerais da Lei Complementar nº 24/75 .....	27
<b>2.3. A “guerra fiscal” de ICMS e a mitigação da não-cumulatividade como forma de combate à guerra fiscal .....</b>	<b>30</b>
2.3.1. A “guerra fiscal” do ICMS .....	30
2.3.2. A inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos unilateralmente, sem aprovação no CONFAZ .....	32
2.3.3. A forma utilizada pelos Estados para combater a concessão de benefícios fiscais inconstitucionais .....	34
2.3.4. A jurisprudência dos Tribunais Superiores quanto à prática dos Estados e Distrito Federal de glosar unilateralmente os créditos de ICMS decorrentes da concessão de benefícios fiscais sem aprovação no CONFAZ.....	35
<b>3. A inconstitucionalidade da glosa de créditos de ICMS oriundos de benefícios fiscais inconstitucionais. ....</b>	<b>40</b>



<b>3.1. Considerações Iniciais.....</b>	<b>40</b>
<b>3.2. A impossibilidade do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 justificar a glosa dos créditos de ICMS.....</b>	<b>41</b>
3.2.1. Artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 e sua não-recepção pela Constituição Federal de 1988 .....	41
<b>3.3. O enriquecimento ilícito do Estado de destino.....</b>	<b>44</b>
<b>3.4. Da validade das leis e a competência para declarar sua inconstitucionalidade .....</b>	<b>46</b>
3.4.1. A presunção de validade das leis.....	46
3.4.2. A competência para retirar atos normativos do ordenamento jurídico .....	49
<b>3.5. A glosa de créditos de ICMS e a violação do princípio da segurança jurídica .....</b>	<b>53</b>
3.5.1. Considerações importantes sobre o princípio da segurança jurídica.....	53
3.5.2. A glosa de créditos e a violação do princípio da segurança jurídica .....	55
<b>4. CONCLUSÃO .....</b>	<b>60</b>
<b>RERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>62</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, determinou que a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS sejam precedidas de celebração de convênio entre os Estados-Membros e o Distrito Federal, cabendo à lei complementar a regulação da matéria.

No entanto, tal preceito constitucional não é o obedecido na prática. Isto porque, como forma de atrair investimentos para seus territórios, tanto Estados como o Distrito Federal vêm concedendo, unilateralmente, benefícios fiscais sem o devido lastro em convênio autorizador, criando o que hoje se chama de “guerra fiscal”.

A questão ganha especial relevo, quando se observa que algumas Unidades da Federação, ditas prejudicadas, em represália à concessão unilateral dos benefícios fiscais por outras, vêm impondo restrições à utilização integral dos créditos de ICMS, determinando que o valor apropriado não seja integral, ou seja, o destacado na nota fiscal, mas sim apenas o valor efetivamente recolhido.

Aqui reside o tema do presente estudo. O objetivo deste trabalho é identificar se esta conduta, de restringir o direito ao crédito de ICMS, encontra, ou não, esteio em nosso ordenamento jurídico.

No entanto, é necessário fazer um corte epistemológico no que se pretende demonstrar. A “guerra fiscal” e seus efeitos possuem diversas vertentes que poderiam ser, em razão da riqueza do tema, analisadas separadamente. A título exemplificativo, poder-se-ia analisar a situação sob a ótica do estabelecimento remetente ou do adquirente; do Estado de origem ou do Estado de destino; ou, até mesmo, os efeitos pré ou pós-declaração de inconstitucionalidade da norma concessiva.

Diante disso, cumpre elucidar que o tema do presente trabalho consiste em analisar, sob a ótica do estabelecimento adquirente, a constitucionalidade da glosa unilateral de créditos de ICMS pelo Estado de destino da mercadoria.

Para se chegar a tal resposta, dividiu-se o trabalho em duas partes.

Na primeira parte, o trabalho disporá sobre a interpretação que deve ser dada à não-cumulatividade do ICMS de acordo com a Constituição Federal, servindo como base teórica para o restante do trabalho. Após, tratar-se-á da forma para a concessão e revogação de benefícios fiscais em matéria de ICMS, identificando sua forma constitucional, prevista na Lei Complementar nº 24/75, e sua forma inconstitucional, adotada pela maioria dos Estados. Ao final da primeira parte, será analisada a forma adotada pelos Estados ditos prejudicados para proteger-se dos efeitos da concessão de benefícios fiscais inconstitucionais, demonstrando-se, por fim, que inexistente consenso jurisprudencial nos Tribunais Superiores a respeito da constitucionalidade, ou não, da medida restritiva.

Já no segundo capítulo, será construído o referencial teórico que nos permitirá concluir pela constitucionalidade, ou não, da conduta de declarar a ineficácia de créditos de ICMS em razão de a operação gozar de benefício fiscal inconstitucional. Dentre os temas que serão analisados, estão os dispositivos da Lei Complementar nº 24/75 que embasam a conduta dos Fiscos Estaduais, com o objetivo de identificar se os mesmos foram, ou não, recepcionados pela Constituição Federal de 1988; o princípio do pacto federativo e da separação dos poderes e o princípio da segurança jurídica.

Partindo-se das premissas teóricas estabelecidas nos capítulos anteriores, pretende-se, por fim, identificar, por meio de uma análise crítica, se a conduta adotada por algumas Unidades da Federação como forma de proteger-se dos efeitos da “guerra fiscal” encontra amparo em nosso ordenamento jurídico.

## 2. O Direito constitucional ao crédito de ICMS e a mitigação provocada pela guerra fiscal

### 2.1. A não-cumulatividade do ICMS conforme a Constituição Federal

#### 2.1.1. Considerações Iniciais sobre a não-cumulatividade de ICMS

O Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, principal fonte de receitas dos Estados e do Distrito Federal<sup>1</sup>, é um tributo que, constitucionalmente, sujeita-se ao regime da não-cumulatividade.

Essa sistemática surgiu com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e já nasceu consagrada pela Constituição. Tal determinação manteve-se hígida na evolução constitucional posterior e, na Constituição Federal de 1967, artigo 22, V, §4º (IPI) e artigo 24, inciso II, § 5º (ICM).<sup>2</sup> Por sua vez, a Constituição atual realça a não-cumulatividade do ICMS, disciplinando-a no artigo 155, parágrafo § 2º, incisos I e II<sup>3</sup>.

Uma das primeiras discussões que surge é a sobre a natureza do instituto. Seria a não-cumulatividade uma regra ou um princípio?

---

<sup>1</sup>No caso do Rio Grande do Sul, por exemplo, representou mais da metade das receitas do Estado neste ano (2011), totalizando, entre janeiro e 04 de setembro de 2011, R\$ 12.280.307.861,75, dos R\$ 22.016.193.905,53 arrecadados pelo Estado no mesmo período, conforme informação extraída do site <http://www.transparencia.rs.gov.br> em 04.09.2011.

<sup>2</sup>BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, p. 420.

<sup>3</sup> Art. 155: (...)

(...)

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

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

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

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

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

Embora não haja consenso doutrinário<sup>4</sup>, parece-nos mais adequado o entendimento de que a não-cumulatividade é uma regra constitucional, por meio da qual, outros princípios constitucionais realizam-se, tal como, o da capacidade contributiva.

Partindo da concepção exposta por ÁVILA<sup>5</sup>, em sua obra *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos* (2009), a diferença entre ambas as normas pode ser aferida com base em três critérios distintos: o da natureza do comportamento prescrito, a medida da contribuição para a decisão e a natureza da justificação exigida. Por essa doutrina, as regras seriam normas imediatamente descritivas, que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, cuja aspiração é gerar uma solução específica para o conflito de razões, em razão da concordância entre os fatos e a descrição da própria norma. Por sua vez, os princípios seriam normas imediatamente finalísticas, que buscam promover um estado ideal de coisas mediante a adoção de determinados comportamentos, sem a pretensão de gerar uma solução específica para o caso, mas de contribuir, ao lado de outras razões para a tomada de decisão, não determinadora do comportamento exato a ser adotado.

Partindo-se dessa concepção, chega-se à conclusão de que a não-cumulatividade é uma regra constitucional, já que é uma norma descritiva que estabelece uma permissão indisponível ao contribuinte (direito subjetivo ao abatimento) e uma proibição ao Poder Público (restringir o crédito), cujo objetivo principal é o de dispor qual a conduta a ser adotada pelos integrantes da relação jurídico-tributária.

Trata-se, portanto, de uma regra que encampa uma técnica de apuração do *quantum debeatur*<sup>6</sup>, pela qual o montante devido em cada operação relativa à

---

<sup>4</sup>Autores como André Mendes Moreira, Roque Antonio Carraza, Sacha Calmon, Paulo de Barros Carvalho, dentre outros, entendem a não-cumulatividade como princípio constitucional, pois parte de valores superiores para, então, prescrever uma conduta que permitiria o alcance da finalidade proposta. (MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 239.)

<sup>5</sup>ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos Princípios Jurídicos*. 9ª edição. São Paulo: Ed. Malheiros, 2009.

<sup>6</sup>MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário na Constituição*. 6ª edição. São Paulo: Editora

circulação de mercadorias ou prestação de serviços deve ser compensado com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Em outras palavras, a não-cumulatividade é o mecanismo pelo qual se busca evitar o chamado “efeito cascata”, impedindo a incidência de imposto sobre imposto.

A Constituição Federal de 1988, do mesmo modo que as anteriores, consagrou a não-cumulatividade, conforme a técnica da diferença de imposto-contraimposto. Assim, o cálculo do ICMS é feito mediante abatimento do imposto incidente na saída com o cobrado nas operações anteriores, tal como ocorre com o IVA europeu.<sup>7</sup>

Não há como negar que a não-cumulatividade adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro aproxima, e muito, o ICMS do IVA (Imposto sobre Valor Agregado) utilizado nos países europeus. Apesar de não se poder afirmar que o tributo brasileiro incida sobre o valor agregado, não há dúvida que o efeito econômico de sua incidência visa tributar o valor agregado em cada operação.

A principal diferença entre o ICMS e o IVA europeu consiste no alcance do direito ao abatimento dos créditos. Enquanto nos países europeus, adota-se a modalidade do crédito financeiro; no Brasil, as recentes modificações trazidas pela Lei Complementar n.º 87/96<sup>8</sup> levantaram dúvidas sobre qual sistemática adotada pela legislação pátria no que diz respeito ao tipo de crédito para fins de abatimento, se do tipo financeiro, físico ou misto. Atualmente, a maior parte da doutrina orienta-se pelo crédito físico<sup>9</sup>.

Avançando o raciocínio, a não-cumulatividade do ICMS também apresenta suas peculiaridades em razão da localização dos estabelecimentos envolvidos na operação. Quer-se dizer que a não-cumulatividade assume feições ligeiramente

---

Saraiva, 2007. p. 439.

<sup>7</sup>MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 124.

<sup>8</sup>A Lei Kandir autorizou a utilização dos créditos decorrentes de aquisição de bens para o ativo imobilizado, bem como para bens de uso e consumo, o qual, no entanto, vem sendo diferido no tempo.

<sup>9</sup>Segundo André Mendes Moreira, o regime do crédito financeiro permite a ampla dedução dos investimentos em ativo imobilizado, insumos e, ainda, em bens de uso e consumo. Já pela sistemática do crédito físico, somente reconhece-se o crédito das matérias-primas e dos bens intermediários. (MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 79.)

diferentes em se tratando de operações internas (estabelecimentos localizados na mesma unidade da federação) e interestaduais (estabelecimentos localizados em unidades da federação diferentes). Em relação a esta última, passa-se a analisar os efeitos do método de tributação escolhido pelo constituinte originário como forma de repartir a arrecadação do ICMS nessas operações e seus impactos na não-cumulatividade do imposto.

### 2.1.2. Operações interestaduais e o princípio da tributação na origem

A Constituição Federal vedou, em seu artigo 152<sup>10</sup>, que Estados e Municípios criem discriminação tributária entre bens e serviços em razão de sua origem. O objetivo é submeter bens e serviços a um tratamento equânime, de modo que possam circular livremente, sem barreiras fiscais estabelecidas por uns, em detrimento de outros.<sup>11</sup>

O ICMS é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal. Dessa forma, era imperioso regular a forma como o tributo seria cobrado nas operações interestaduais, sob pena de tornar o imposto cumulativo ou desigual e sem uniformidade nos territórios das diversas unidades federadas. Assim, uma harmonização fazia-se necessária para se impedir a violação da livre concorrência e permitir a redução das desigualdades regionais.

Diante dessas questões, existiam duas formas de cumprir os objetivos pretendidos. A primeira, seria optar por um regime de tributação exclusivamente no destino, regra geral utilizada pelos países do Mercado Comum Europeu<sup>12</sup>; a segunda, seria a da tributação exclusiva na origem.

---

<sup>10</sup> Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

<sup>11</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, p. 442.

<sup>12</sup> *Ibidem*, p. 442.

Em relação ao ICMS, o Brasil adotou o princípio de tributação na origem, segundo leciona BALEEIRO:

“Com o princípio de origem, as mercadorias e serviços que circulam de um Estado a outro, independentemente de seu destino, incorporam no preço os impostos pagos no Estado de origem (ou exportador), inexistindo interrupção na cadeia de operações do produtor ao consumidor final. É assim irrelevante que o bem ou o serviço se transfira de um Estado a outro, havendo verdadeira integração e unidade no mercado, formado por distintos Estados. Essa a regra da Constituição Brasileira nas operações interestaduais.”<sup>13</sup>

Isto porque, segundo o Autor<sup>14</sup>, o princípio do Estado de origem é o modelo que preceitua a integração de mercado e o único que se adequa à “unidade político-econômica territorial do Brasil”.

A forma adotada pela Constituição para materializar a questão foi a de atribuir ao Senado Federal o poder de estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais.

Com base nessa delegação, o Senado Federal editou a Resolução nº 22, de 1989, a qual estabelece a alíquota de 12% (doze por cento) às operações interestaduais e de 7% (sete por cento) às operações interestaduais realizadas entre contribuintes localizados nas regiões Sul e Sudeste, destinadas a contribuintes localizados nas regiões Norte, Nordeste, Centro-oeste e Espírito Santo.

Observa-se que as alíquotas fixadas pela resolução do Senado Federal são mais baixas do que as praticada dentro de cada Estado. Com isso, o efeito prático-econômico do modelo adotado é uma repartição do ICMS entre o Estado de origem e o Estado de destino da mercadoria, correspondente à diferença de alíquota entre a alíquota aplicada na operação interestadual e a praticada no mercado interno de cada Estado, que permite, em razão da diferenciação das alíquotas conforme os entes envolvidos na operação, que a maior parcela do imposto devido na operação

---

<sup>13</sup>BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, p. 443.

<sup>14</sup>*Ibidem*, p. 443.



interestadual seja destinada ao Estado teoricamente menos desenvolvido economicamente.

Ocorre que o modelo hoje existente vem contribuindo diretamente com a exacerbação de políticas de “guerra fiscal”. Isto porque, o ICMS devido ao Estado de origem da mercadoria representa uma parcela significativa da carga da tributária total (7% ou 12%). Com isso, é possível que esses Entes Federados, como forma de atrair novos investimentos, ofereçam uma redução da carga tributária incidente. Sob o ponto de vista desses Estados, a medida é válida, pois corresponderia a um aumento na arrecadação do imposto com a arrecadação de ICMS sobre as operações de uma empresa que não se instalaria ali, ou seja, em vez de nada, arrecadariam 2% ou 3% de ICMS. Pela ótica da empresa, a medida também é interessante, já que permite uma boa redução da carga tributária.

No entanto, a prática é extremamente prejudicial ao país, provocando um enfraquecimento da indústria nacional, bem como uma redução da arrecadação do imposto, já que as empresas acabam sempre buscando instalar-se em regiões que lhes ofereçam este tipo de benefício.

Em represália a esta prática, muitos Estados acabam impondo barreiras e empecilhos à circulação dos produtos que gozam de tal tipo de benefício, usando, como principal arma, a mitigação do direito constitucional ao crédito do imposto, como será mais adiante demonstrado.

2.1.3. A impossibilidade da não-cumulatividade ser restringida por norma infraconstitucional

A questão é controvertida desde a criação do imposto com a Emenda Constitucional n. 18/65. Desde aquela época, os tributaristas discutem a possibilidade da não-cumulatividade ser restringida por norma infraconstitucional.

Com a alteração da Constituição, o ICM (atual ICMS) seria não-cumulativo, cabendo, no entanto, à lei complementar regulamentar a matéria, diferentemente do

que acontecia com o IPI. Tal redação levou parte da doutrina a entender que poderia o legislador infraconstitucional limitar o alcance da não-cumulatividade, desde que não a anulasse<sup>15</sup>.

No entanto, a leitura atenta do artigo 24, § 5º, da Constituição Federal de 1967, leva-nos à conclusão diversa, conforme se extrai da lição de André Mendes Moreira:

[...] Da leitura das normas constitucionais extrai-se que a não-cumulatividade sempre foi mandatória para o IPI e para o ICM. Todavia, como este último exige lei complementar para manter a unidade da legislação estadual em todo o país (haja vista a competência dos 26 Estados-membros e do Distrito Federal para sua instituição), as Constituições pretéritas atribuíam ao legislador nacional (*rectius*, complementar) a tarefa de disciplinar a não-cumulatividade do imposto. Contudo, essa delegação nunca consistiu em uma faculdade para que o legislador implementassem se e quando quisesse, a não-cumulatividade do imposto. Tratava-se de um comando peremptório, que devia ser obedecido pela lei de normas gerais do ICM, sob pena de inconstitucionalidade.<sup>16</sup>

Com a Constituição Federal de 1988, não cabia mais à lei complementar o dever de regular a não-cumulatividade do ICMS, mas sim de regular a forma de compensação do tributo. Ainda assim, parte da doutrina continua a entender que é possível a limitação da não-cumulatividade por meio de lei complementar.

É o entendimento, por exemplo, de MACHADO<sup>17</sup>. Segundo o Autor, as finanças estaduais estariam seriamente comprometidas caso se entendesse a lei complementar como mera declaratória de um direito já assegurado pela Constituição Federal, motivo pelo qual, os créditos do imposto só poderiam ser usados nos termos da lei complementar.

No entanto, não parece o entendimento mais adequado. Consoante se extrai da lição de CARRAZA, a não-cumulatividade trata-se de um direito de abatimento

---

<sup>15</sup>Nesse sentido, Aliomar Baleeiro sustentava que para o ICM, “o Congresso é livre de estabelecer o modo e os casos de não-cumulatividade, desde que não o anule, o que, para ele, seria diferente para o IPI” que não sofre restrições à não-cumulatividade. (BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, p. 418 *apud* MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 119)

<sup>16</sup>MOREIRA, André Mendes. *Op. Cit.*, p. 119.

<sup>17</sup>MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 399.

constitucionalmente garantido aos contribuintes, oponível *ipso facto*, ao Poder Público, não se tratando de mera sugestão, mas de norma imperativa, que não poderia ser restringida por norma infraconstitucional.<sup>18</sup>

Na mesma linha, ATALIBA enfatizou que o “direito de abater” não pode ser limitado nem pelo Legislativo e nem pelo Executivo, independentemente, para sua imediata fruição, do ingresso nas vias judiciais.<sup>19</sup>

Mais além ainda, vai COELHO<sup>20</sup>. Segundo o Autor, a Constituição Federal não delegou à lei complementar estatuir o perfil da não-cumulatividade; a ela apenas conferiu o disciplinamento adjetivo do regime de compensação. Por essa razão, haveria a Constituição Federal instituído o regime do crédito financeiro, permitindo que o contribuinte creditasse-se do imposto, sem qualquer distinção, e deduzisse-o de suas operações tributadas, não podendo ser limitada por norma infraconstitucional.

Isto porque, a própria Constituição Federal ao determinar a não-cumulatividade do ICMS, determinou as hipóteses de sua inaplicabilidade<sup>21</sup>, de tal sorte que não é permitido a ato infraconstitucional inovar nas hipóteses de limitação da não-cumulatividade, sob pena de incorrer em vício de inconstitucionalidade.

A mesma Lição é extraída da obra de Aliomar Baleeiro<sup>22</sup>. Segundo ele, a Constituição Federal positivou as exceções à não-cumulatividade do ICMS, como forma de contornar vasta jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que garantia o crédito em relação às operações anteriores isentas ou imunes. No entanto, a exceção estabelecida pela Constituição de 1988 apenas concede ao legislador infraconstitucional a decisão política de graduar o incentivo (isenção ou não-

---

<sup>18</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 355.

<sup>19</sup>ATALIBA, Geraldo *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 356.

<sup>20</sup>COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. P. 361.

<sup>21</sup>O artigo 155, inciso II, alíneas “a” e “b”, da Constituição Federal arrola as hipóteses nas quais a não-cumulatividade do ICMS não é aplicável. Segundo o texto Constitucional, havendo isenção ou não-incidência do imposto, a operação não gerará direito a crédito, assim como implica na anulação dos créditos relativos às operações anteriores.

<sup>22</sup>BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, p. 421-422.

incidência) e que nenhuma outra exceção poderia ser estabelecida por lei infraconstitucional. Nessa linha, importante destacar a seguinte passagem que resume claramente o entendimento do Autor:

“Não há dúvida de que a Constituição Federal nenhuma limitação ou exceção ao princípio da não-cumulatividade. Não há dúvida de que os convênios interestaduais e as leis complementares firmadas após a Constituição de 1988 somente poderia ter escolhido o modelo amplo, o único compatível com o ditado constitucional. Não há dúvida que as exceções admitidas pela Constituição Federal restringem-se às hipóteses de isenção ou não-incidência, hipóteses nas quais o legislador pode graduar o benefício isencional, mantendo ou estornando os créditos relativos às operações anteriores (...)”<sup>23</sup>

Assim, chega-se à conclusão de que a Constituição Federal, ao atribuir a competência tributária para instituir o ICMS aos Estados e ao Distrito-Federal, obrigou-os a observar a forma não-cumulativa. Em razão das características do imposto, principalmente seu caráter supra-estadual, fez-se necessário a edição de lei complementar para orientar a elaboração de leis estaduais, de forma que o imposto obedecesse a regras semelhantes nas diferentes unidades da Federação. Em nenhum momento houve, no entanto, delegação constitucional para que a não-cumulatividade fosse mitigada, quer de uma forma ou de outra, sendo o direito dos contribuintes à compensação do imposto cobrado nas operações anteriores inafastável.<sup>24</sup>

#### 2.1.4. As “exceções” à não-cumulatividade do ICMS

Conforme demonstrado até agora, percebe-se que as hipóteses de restrição da não-cumulatividade já vieram determinadas na Constituição Federal, conforme se depreende do disposto no artigo 155, §2º, inciso II:

---

<sup>23</sup>BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, p. 422.

<sup>24</sup>MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos Tributos, 1ª edição. Editora Noeses, São Paulo, 2010, p. 121.

“Art. 155: (...)

(...)

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; **II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:**

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

**b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; (destaquei)”**

Com base no disposto nesses dispositivos, infere-se que havendo operação tributada haverá direito ao crédito de ICMS. Por outro lado, as alíneas “a” e “b”, acima colacionadas, determinam que, nas operações isentas ou não-tributadas, não haverá direito a crédito do imposto, devendo ser estornado aquele anteriormente escriturado.

Em outras palavras, a Constituição Federal estabeleceu que o direito ao crédito do ICMS é amplo, salvo nos casos de isenção ou não-incidência. Perceba-se, portanto, que a norma constitucional foi clara ao demonstrar que a restrição da não-cumulatividade está adstrita às operações isentas e não-tributadas, não comportando qualquer outro tipo de restrição diversa das constitucionalmente previstas. Com base nessa questão, discutiu-se e, até hoje, discute-se qual o alcance das expressões “isenção” e “não-incidência”, para saber se as questões envolvendo as reduções de base de cálculo estariam também incluídas na norma restritiva.

O Supremo Tribunal Federal<sup>25</sup>, durante muito tempo, manifestou-se no sentido de que o rol de restrições à não-cumulatividade não se aplicavam à redução da base de cálculo, justamente em razão da diferença entre os institutos.

---

<sup>25</sup>EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 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**

Ocorre que, recentemente e ao arpejo da doutrina majoritária, a Corte Maior alterou o seu entendimento<sup>26</sup>, passando a entender a redução de base de cálculo, como uma espécie de isenção parcial do tributo e, portanto, enquadrando-a como forma de restrição da não-cumulatividade.

Assim, infere-se que, atualmente, o Supremo Tribunal Federal vem entendendo também a redução da base de cálculo como capaz de restringir a não-cumulatividade. Todavia, tal fato deu-se por um alargamento da interpretação do texto constitucional, sem representar, por consequência, a autorização para que norma infraconstitucional imponha restrições à não-cumulatividade.

Por fim, cumpre destacar que o entendimento adotado pelo STF não é unânime na doutrina. Como destaca MARQUES<sup>27</sup>, a premissa utilizada ofende os princípios elementares da lógica: identidade e não contradição. Em outros termos, não poderia o conceito de isenção ter o mesmo valor atribuído ao signo redução de base de cálculo. São conceitos diversos com implicações também diversas, não podendo, portanto, reduzirem-se ao mesmo significado.

---

**não-incidência. Precedente do Tribunal Pleno. Agravo Regimental não provido.** (RE 201764 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Primeira Turma, julgado em 07/12/2004, DJ 25-02-2005 PP-00023 EMENT VOL-02181-02 PP-00215 RT v. 94, n. 836, 2005, p. 103-105). **Sem grifo no original.**

<sup>26</sup>EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. **Caso de isenção fiscal parcial.** Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra "b", da CF. Voto vencido. São constitucionais o art. 41, inc. IV, da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, e o art. 32, incs. I e II, do Convênio ICMS nº 66/88. (RE 174478, Relator (a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator (a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2005, DJ 30-09-2005 PP-00005 EMENT VOL-02207-02 PP-00243 RIP v. 7, n. 33, 2005, p. 264) **Sem grifo no original.**

<sup>27</sup>MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre a glosa de créditos. 1ª Ed: São Paulo, Editora MP, 2010. p. 97.

### 2.1.5. O sentido da expressão “montante cobrado” para fins de determinação do direito ao crédito de ICMS

Outro ponto que, para os fins que este trabalho se propõe, é de suma importância elucidar, diz respeito ao alcance da expressão “montante cobrado” adotado pela Constituição ao dispor sobre a não-cumulatividade.

Ao instituir a não-cumulatividade tributária no ordenamento jurídico pátrio, estipulou-se o direito ao abatimento do imposto cobrado nas operações anteriores. Esta redação adotada pelo constituinte gera uma série de dúvidas interpretativas: Afinal, o direito ao crédito do imposto surgiria do efetivo pagamento do imposto ou de sua incidência nas operações anteriores?

Em que pese uma interpretação restritiva adotada por alguns, principalmente pelos Fiscos Estaduais, que se utilizam deste argumento para justificar a ineficácia do crédito de ICMS decorrentes de benefícios fiscais concedidos unilateralmente, já que,, em razão do benefício o valor recolhido de ICMS na operação anterior é, via de regra, inferior àquele que destacado na nota fiscal; uma leitura atenta da Constituição Federal demonstra que o direito de crédito não surge da efetiva cobrança do imposto, mas sim do imposto incidente.

Nessa senda, MARTINS<sup>28</sup> defende que, na nova Constituição, continua o constituinte a incidir na mesma terminologia incorreta do texto anterior. Para o Autor, a compensação não se dá por força do imposto cobrado na operação anterior, mas do imposto incidente. O imposto poderá nunca ser cobrado, mas gerará direito a crédito, posto que a incidência é aquela determinadora do crédito.

É o que também ensina CARRAZA<sup>29</sup>. Segundo ele, a expressão “montante cobrado”, contida na segunda parte do artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, deve ser juridicamente entendida como “montante devido” e, não, como “montante efetivamente exigido”.

---

<sup>28</sup>MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Sistema Tributário na Constituição. 6ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2007. p. 548

<sup>29</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 359.

Nesse sentido, também lecionam COELHO<sup>30</sup> e MOREIRA<sup>31</sup>.

A questão inclusive já foi enfrentada pela Suprema Corte<sup>32</sup> que, ao julgar um caso que envolvia o Fisco do Estado de São Paulo, manifestou-se no sentido de que o direito ao crédito independe do efetivo pagamento. Como bem asseverou o Ministro Relator:

“Não disse o constituinte que se abateria o montante pago, mas imperativamente, o valor cobrado ou exigível nas operações anteriores. Não se trata de mera preferência gratuita por uma expressão ou outra, mas consequência necessária do antecedente - “será não-cumulativo”.”<sup>33</sup>

O Superior Tribunal de Justiça ao analisar questão que envolvia plano de fundo semelhante, também consagrou a prevalência do direito ao crédito, independentemente do recolhimento efetivo do imposto:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação.

(...)

3. In casu, o Tribunal de origem consignou que: "(...) os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria

---

<sup>30</sup>COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007. p. 361.

<sup>31</sup>MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos Tributos, 1ª edição. Editora Noeses, São Paulo, 2010, p. 121/122.

<sup>32</sup>Brasil, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 111.757/SP, Relator Min. Célio Borja.

<sup>33</sup>*Ibidem*, p. 19



incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes." 4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

(...)

(REsp 1148444/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010) <sup>34</sup>

Não merece reparo o entendimento que vem sendo adotado pelos Tribunais Superiores. Caso contrário, estar-se-ia autorizando que o Estado delegasse ao particular o dever de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias, sendo que não cabe ao contribuinte assegurar o efetivo recolhimento do tributo<sup>35</sup>.

É que o pagamento ou não do tributo é problema da fiscalização, ônus da Fazenda Pública, e não pode ser atribuído ao contribuinte-adquirente, salvo os casos de conluio doloso, cumpridamente provado.<sup>36</sup>

A questão é de suma relevância, principalmente quando consideramos que vários Estados vêm se negando a legitimar créditos de contribuintes com o argumento de que o valor recolhido pelo estabelecimento remetente da mercadoria é inferior àquele destacado na nota fiscal.

---

<sup>34</sup>Brasil, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1148444/MG, Relator: Ministro Luiz FUX, 2010.

<sup>35</sup>MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos Tributos, 1ª edição. Editora Noeses, São Paulo, 2010, p. 122.

<sup>36</sup>COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007. p. 361.

## 2.2 Benefícios Fiscais

### 2.2.1. Considerações Preliminares

A Constituição de 1988 adotou como forma de Estado o *federalismo*, consagrando, em seu artigo 1º, à união indissolúvel dos Estados, e Municípios e do Distrito-Federal.

Como bem leciona MORAES<sup>37</sup>, a adoção da espécie federal gravita em torno do princípio da autonomia e da participação política e pressupõe a consagração de certas regras constitucionais, tendentes não somente à sua configuração, mas também à sua manutenção.

É o que ressalta ATALIBA:

“(...) exsurge a Federação como a associação de Estados (*foedus, foederis*) para a formação de novo Estado (o Federal) com repartição rígida de atributos da soberania entre eles. Informa-se seu relacionamento pela “autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição Federal (Sampaio Dória), caracterizadora dessa igualdade jurídica (Ruy Barbosa), dado que ambos extraem suas competências da mesma norma (Kelsen). Daí cada qual ser supremo em sua esfera, tal como disposto no Pacto Federal (Victor Nunes) “<sup>38</sup>

Nessa linha, e para que se garanta a autonomia financeira de Estados e Municípios, a Constituição preocupa-se com prover de recursos os vários entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo a principal forma, os tributos. Para isso, a Constituição Federal optou por um sistema misto de competência e de partilha do produto da arrecadação. Dessa forma, todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecendo aos critérios de partilha determinados pela Constituição.<sup>39</sup>

<sup>37</sup>MORAES, de Alexandre. Direito Constitucional. 22ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007. p. 249.

<sup>38</sup>ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p.10 *apud* MORAES, de Alexandre. *Op. Cit.*, p. 250.

<sup>39</sup>AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 115.

No entanto, o ICMS possui uma peculiaridade quando falamos em competência tributária. Isto porque, o ICMS é um tributo de dimensões nacionais, o que significou a outorga, pelo legislador constituinte originário, de competências tributárias para tratar de questões específicas, a pessoas políticas diversas dos Estados. Dentre elas, está a concessão de isenções e benefícios fiscais, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal de 1988.

Assim, em que pese a competência tributária para concessão de benefícios fiscais decorra da mesma competência outorgada pela Constituição para a instituição de tributos, ou seja, em termos mais simples, aquele que pode cobrar pode também desonerar, no caso do ICMS a situação é diferente, estando a concessão de benefícios condicionada ao cumprimento de algumas exigências impostas pela Constituição Federal.

Trata-se, portanto, de verdadeira limitação ao poder do Estado em matéria tributária, cuja função é conferir um tratamento uniforme ao tributo que, apesar de ser de competência estadual, difunde seus efeitos por todo o território nacional, conforme leciona COELHO:

“O ICM, por ser (...) um imposto nacional que difunde seus efeitos pelo território inteiro do país, em razão, principalmente, do seu caráter não-cumulativo, viu-se – *imposto deveria ser da União* – na contingência de ser retalhado em termos de competência impositiva entre os diversos Estados-Membros da Federação, o que antecipou sérias dificuldades no manejo do gravame que deveria ter “perfil nacional” uniforme. A consequência foi o massacre da competência estadual, já que o imposto teve que se submeter a um regramento unitário pela União através de leis complementares e resoluções do Senado. E, para evitar políticas regionais autônomas e objetivos extrafiscais paraninfados pelos Estados de per se, foram ideados os convênios de Estados-Membros, espécie de convívio forçado em que um só podia fazer o que os demais permitissem ou tolerassem.”<sup>40</sup>

Avançando o raciocínio, passa-se a analisar as exigências impostas para a concessão de benefícios fiscais.

---

<sup>40</sup>COELHO, Sacha Calmon Navarro. Revista Jurídica Mineira, vol. 96/69, p. 82, jul-ago/1992) *apud* BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1247-9 – voto do Ministro. Celso de Mello.

## 2.2.2. As exigências para a concessão de benefícios fiscais: características gerais da Lei Complementar nº 24/75

Em razão dos problemas decorrentes da concessão de benefícios fiscais pelos Estados, a Constituição anterior estipulou que as isenções de ICMS (antigo ICM) seriam concedidas ou revogadas de acordo com os termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em Lei Complementar (CF, art. 23, § 6º). Para estes fins, editou-se a Lei Complementar nº 24/75.<sup>41</sup>

Com a intenção de evitar que os Estados e o Distrito Federal travassem uma batalha predatória por meio da concessão unilateral de benefícios fiscais, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, § 2º, XII, “g”, manteve a delegação à lei complementar do dever de “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”<sup>42</sup>. Ao mesmo tempo, recepcionou a Lei Complementar nº 24, de 1975.<sup>43</sup>

Assim, a concessão e a revogação de benesses fiscais devem ser precedidas de celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, estando sua validade condicionada à aprovação unânime dos Estados representados<sup>44</sup>. Nesse sentido:

*“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;*

---

<sup>41</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 402

<sup>42</sup> Artigo 155, § 2º, alínea “g”, da Constituição Federal.

<sup>43</sup> Conforme será mais adiante demonstrado, há uma divergência sobre o alcance da recepção constitucional dada à Lei Complementar nº 24/75.

<sup>44</sup> Art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 24/75.

*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 - a 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.*

As reuniões iniciam-se com a presença de representantes da maioria dos Estados, ou seja, um mínimo de 14. Além disso, sem prejuízo da necessidade de aprovação unânime dos presentes, o benefício fiscal não precisa ser extensivo a todos os Estados da Federação, podendo se restringir a um único Ente, conforme se depreende do artigo 3º da Lei Complementar.<sup>45</sup>

Aprovado o convênio, os Estados serão obrigados a ratificá-los ou rejeitá-los, ainda que não tenham participado da reunião do CONFAZ em que o tema foi discutido.

*Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.*

*§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se também às Unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios.*

*§ 2º - Considerar-se-á rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação ou, nos casos de revogação a que se refere o art. 2º, § 2º, desta Lei, pelo Poder Executivo de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação.*

Interessante destacar o resumo de MELO, sobre o passo-a-passo da aprovação dos convênios:

---

<sup>45</sup> Art. 3º - Os convênios podem dispor que a aplicação de qualquer de suas cláusulas seja limitada a uma ou a algumas Unidades da Federação.

- “a) celebração pelos Estados (e DF), por intermédio de seus secretários de Fazenda, ou de finanças;
- b) publicação no diário oficial da União (D.O.U), até dias após sua celebração;
- c) ratificação estadual, no prazo de quinze dias da publicação no D.O.U, com sua publicação nos Diários Oficiais dos Estados (e no DF);
- d) ratificação nacional, no prazo de até vinte e cinco dias após a publicação no D.O.U. Pelos Estados (e DF), mediante ato do Presidente da Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE/ICMS), ratificando ou rejeitando o convênio;
- e) no trigésimo dia após a ratificação nacional, o convênio passará a vigorar.<sup>46</sup>

No entanto, a Lei Complementar não só regula a forma de concessão dos benefícios fiscais, mas também impõe sanções relacionadas ao seu não cumprimento<sup>47</sup>, *verbis*:

*“Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:*

*I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;*

*II- a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.*

*Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.”*

Segundo o diploma legal, a concessão de benefícios fiscais concedidos ao arrepio das normas ali estabelecidas, acarretará a declaração de nulidade do ato concessor do crédito fiscal. Ademais, dispõe que também será tido como ineficaz o crédito fiscal tomado pelo contribuinte adquirente da mercadoria, quando a operação

<sup>46</sup>MELO, José Eduardo Soares de. ICMS Teoria e Prática. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2005. pág. 250-251. *apud* MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre a glosa de créditos*. 1ª Ed. São Paulo: Editora MP, 2010. p. 108.

<sup>47</sup>JESUS, Isabela Bonfá de. Direito a crédito de ICMS pelo Contribuinte Destinatário – Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade *in* ICMS – Questões Atuais. São Paulo: Editora Quartier Latin. p. 283-303.

estiver contemplada com benefício fiscal que não tenha atendido os requisitos da Lei Complementar. Inclusive, estes são os dispositivos em que se baseiam os Fiscos estaduais para justificar a ineficácia dos créditos fiscais escriturados quando decorrentes de benefício fiscal concedido sem previsão em Convênio.

## **2.3 A “guerra fiscal” de ICMS e a mitigação da não-cumulatividade como forma de combate à guerra fiscal**

### **2.3.1 A “guerra fiscal” do ICMS**

Conforme já se mencionou, a Constituição Federal de 1988, como forma de garantir os recursos financeiros necessários à consecução dos objetivos de cada Ente federado, criou um sistema tributário baseado na definição de competências exclusivas, bem como na repartição do produto arrecado.

Assim, além de terem recursos arrecadados de tributos de competência exclusiva, os Entes também recebem uma parcela do arrecado por outro. É o caso do ICMS, por exemplo, que do total da arrecadação, 25% deve ser destinado aos Municípios do Estado arrecadador e do IPI que, do total da arrecadação, 25% deve ser destinado aos Estados.

Esse, segundo MARQUES, é um dos principais motivos da exacerbação de política de guerra fiscal pelos Estados:

“No Brasil, a “Guerra Fiscal” é um fenômeno que vem se agravando após a Constituição de 1988. Isso decorre do Texto Magno vigente ter alterado consideravelmente, o sistema de repartição do produto da arrecadação, aumentando demasiadamente o percentual de participação dos Estados, Distrito-Federal e Municípios.”<sup>48</sup>

---

<sup>48</sup>MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre a glosa de créditos. 1ª Ed. São Paulo: Editora MP, 2010. p. 127.

A afirmação parece contraditória. Afinal, como o aumento da participação dos Estados e dos Municípios no produto da arrecadação poderia implicar a necessidade de políticas de guerra fiscal para aumentar a arrecadação? Explica-se.

É que a União, enfraquecida pela diminuição de sua arrecadação, passou a incrementar a sua arrecadação através de tributos que, constitucionalmente, não são sujeitos à repartição com os demais Entes, utilizando aqueles que deveria repartir para a concessão de benefícios fiscais.

Dessa forma, a arrecadação da União aumentou, e vem aumentando, vertiginosamente, enquanto que a arrecadação dos Estados acabou restrita, praticamente, aos tributos de sua competência.

Vale destacar, também, outro fator importante, o da disparidade regional entre os diversos Estados da Federação. Considerando uma situação em que não haja benefício algum, é difícil imaginar que qualquer investimento seja feito em região que não haja infra-estrutura e profissionais qualificados. Por essa razão, os incentivos fiscais seriam utilizados como forma de estimular a iniciativa privada a alavancar o desenvolvimento econômico dessas regiões.

Portanto, são essas algumas das condições sociais, políticas e conjunturais que levam os Entes federados a utilizar-se do sistema tributário como arma para captação desses recursos.

Nesse sentido, MARQUES<sup>49</sup> classifica “guerra fiscal” como sendo a exacerbação de políticas tributárias, por meio da concessão de benesses fiscais, como forma de angariar recursos privados. Entendimento semelhante compartilha CALCIOLARI.<sup>50</sup>

No entanto, a nosso ver, a definição da expressão deve ser um pouco mais estendida. De tal forma que, para os fins deste trabalho, “guerra fiscal” é a exacerbação de políticas tributárias para fins de captação de investimentos e aumento da arrecadação, em **desacordo com a legislação em vigor**, bem como a

---

<sup>49</sup>MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre a glosa de créditos. 1ª Ed. São Paulo: Editora MP, 2010. p. 127.

<sup>50</sup>CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil *in* Revista de Estudos Tributários. Jan-fev 2011. Porto Alegre: Editora Síntese, 2011, p. 22.



exacerbação de medidas defensivas pelos Estados que violam direitos constitucionalmente assegurados aos contribuintes.

Portanto, temos de um lado, os Estados que concedem benefícios fiscais sem aprovação em convênio e, do outro, a resposta dos Estados ditos prejudicados pela concessão dos benefícios, pontos esses que passamos a elucidar.

### 2.3.2. A inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos unilateralmente sem aprovação no CONFAZ

Conforme já demonstrado no item 1.2.2, a concessão de benefícios fiscais é condicionada à aprovação do mesmo no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ<sup>51</sup>, observadas as normas estabelecidas pela Lei Complementar nº 24/75.

No entanto, por diversas razões, dentre elas o fato de a concessão de benefícios fiscais depender sempre da necessidade de aprovação unânime no CONFAZ, não é o que vem ocorrendo.

Na prática, tanto Estados como o Distrito Federal vêm concedendo, unilateralmente, benefícios fiscais sem a devida aprovação no CONFAZ, como forma de atrair investimentos para seu território, criando o que hoje se chama de “guerra fiscal”. É o caso, por exemplo, da concessão de crédito presumido<sup>52</sup>, forma de benefício que permite, ao final do período de apuração, a diminuição dos gastos com o ICMS, sem, contudo, interferir no montante do imposto destacado em nota fiscal.

Hipoteticamente, o contribuinte que der saída de uma mercadoria de R\$ 100,00 (cem reais), destacará na nota fiscal o valor de R\$ 12,00 (considerando

---

<sup>51</sup>O Conselho Nacional de Política Fazendária é o órgão deliberativo formado por um representante de cada Estado e Distrito-Federal e um representante da União e tem como uma de suas finalidades deliberar sobre a concessão de benefícios tributários de ICMS.

<sup>52</sup>Segundo Roque Antonio Carraza, a sistemática do crédito presumido consiste em outorgar ao contribuinte um crédito fiscal que não corresponde ao resultado das efetivas entradas, em seu estabelecimento, de mercadorias, matérias-primas e outros insumos, passado a ser utilizado como moeda de pagamento do ICMS. (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 389.)

que a alíquota interestadual aplicável seja de 12%) referente ao ICMS devido para o Estado de origem. No entanto, em função do crédito presumido concedido (de 75% do imposto incidente ou de 9% sobre o valor da operação), o valor efetivamente recolhido, ao final do período de apuração, é de R\$ 3,00 (três reais).

Nesses casos, o contribuinte que recebe a mercadoria acaba escriturando crédito fiscal de acordo com o valor destacado na nota fiscal, que, no entanto, é inferior ao valor recolhido na origem.

Nesse sentido, por exemplo, podemos citar as legislações dos Estados do Mato Grosso do Sul (Decretos estaduais nº 3.715/2001 e 4.567/2002), do Paraná (Lei nº 14.985/2006) e de Santa Catarina (Lei nº 13.992/2007 e Decreto nº 105/2007), que concederam tal tipo de benefício.

Diante dessa situação, os Estados “prejudicados” pela concessão dos benefícios fiscais sem aprovação no CONFAZ tentam anular os efeitos dos benefícios concedidos por seus congêneres, utilizando-se das mais variadas medidas repressivas.

O Supremo Tribunal Federal já tem jurisprudência consolidada quanto ao tema e entende ser inconstitucional a concessão de benefícios fiscais concedidos ao arrepio das normas estabelecidas na Constituição:

EMENTA: INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 11.393/2000, do Estado de Santa Catarina. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Benefícios fiscais. Cancelamento de notificações fiscais e devolução dos correspondentes valores recolhidos ao erário. Concessão. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada "guerra fiscal". Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra "g", da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. **Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ. (destaquei)** (ADI 2345, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 30/06/2011, DJe-150 DIVULG 04-08-2011 PUBLIC 05-08-2011

EMENT VOL-02560-01 PP-00009 REPIOB v. 1, n. 18, 2011, p.587-585)<sup>53</sup>

No entanto, dois fatos precisam ser destacados no que se refere a essa questão. Se, por um lado, é certo que o Supremo Tribunal Federal, sempre que provocado, declara inconstitucional o benefício fiscal concedido unilateralmente; por outro lado, é certo que os Estados que concedem tais benefícios, sempre que seus textos são levados à apreciação do Judiciário, revogam-nos, implicando na perda do objeto da ação e o seu consequente arquivamento. Neste interregno, os Estados editam nova norma com texto idêntico, restabelecendo o benefício anteriormente revogado.

Em razão dessa prática absurda, muitos Estados preferem, como será demonstrado a seguir, não discutir a constitucionalidade do benefício perante o Poder Judiciário, adotando uma forma mais rápida e eficaz de expurgar os efeitos econômicos da concessão de benefícios fiscais inconstitucionais, qual seja, a de determinar o estorno dos créditos fiscais apropriados pelos contribuintes, de forma que o valor creditado corresponda ao valor efetivamente recolhido na operação, o que será tratada no item seguinte.

### 2.3.3. A forma utilizada pelos Estados para combater a concessão de benefícios fiscais inconstitucionais

Em represália à concessão unilateral de benefícios fiscais, muitos Estados, em vez de recorrer ao Judiciário como forma de retirar a legislação que concedeu o benefício fiscal inconstitucional do ordenamento jurídico, vêm, *manu propria*, impondo restrições à utilização integral dos créditos do imposto, determinando que o valor do crédito apropriado seja igual, apenas, ao valor efetivamente recolhido.

---

<sup>53</sup>Brasil, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2345, Relator Ministro Cezar Peluso, 2011.

Em outras palavras, o Estado de destino da mercadoria não permite a apropriação integral dos 12% ou 7% referentes à alíquota interestadual de ICMS, mas apenas dos valores efetivamente recolhidos ao Estado de origem, ou seja, o valor do imposto destacado em nota fiscal deduzido o valor do benefício.

O Estado de São Paulo, por exemplo, editou o comunicado CAT nº 36, de 2004, o qual vedou a apropriação integral dos créditos oriundos de mercadorias remetidas por estabelecimentos localizados em outros Estados que sejam beneficiados por incentivos fiscais não aprovados em Convênios, ou seja, concedidos unilateralmente.

A medida é adotada também em outros Estados, como é o caso do Paraná<sup>54</sup>, Ceará<sup>55</sup>, Mato Grosso do Sul<sup>56</sup>, Bahia<sup>57</sup> e Minas Gerais<sup>58</sup>.

No Rio Grande do Sul, a realidade também não é diferente. O Estado também determina que o contribuinte só pode fazer o crédito do imposto efetivamente pago na operação anterior.<sup>59</sup>

No entanto, antes de adentrarmos na análise da constitucionalidade da conduta em apreço, é necessário demonstrar qual o entendimento que vem sendo adotado pelos Tribunais Superiores.

2.3.4 A jurisprudência dos Tribunais Superiores quanto à prática dos Estados e Distrito Federal de glosar unilateralmente os créditos de ICMS decorrentes da concessão de benefícios fiscais sem aprovação no CONFAZ.

Questionada pelos contribuintes, a matéria ainda é controvertida na jurisprudência. Inicialmente, deve ser referido que a controvérsia apresenta

---

<sup>54</sup>Decreto Estadual nº 2.183/03

<sup>55</sup>Instrução Normativa nº 14/04

<sup>56</sup>Decreto Estadual nº 989/03

<sup>57</sup>Decreto Estadual nº 8.511/03

<sup>58</sup>Resolução da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais nº 3.166/01

<sup>59</sup>Apêndice XXVII, da Instrução Normativa DRP nº 45/1998

inequívoca índole constitucional, como vem destacando o próprio STJ, em julgados recentes.<sup>60</sup>

O Supremo Tribunal Federal ainda não se pronunciou, definitivamente, sobre o tema aqui em discussão, embora existam algumas decisões monocráticas, que revelam a inexistência de um posicionamento jurisprudencial coeso, como será a seguir demonstrado.

O Ministro Joaquim Barbosa manifestou-se contrariamente ao direito dos contribuintes, defendendo que o crédito de ICMS deve ser exatamente igual ao valor recolhido aos cofres públicos, *verbis*:

DECISÃO: (...) O crédito do ICMS há de ser no exato valor da exação tributária. Se busca, no Estado de origem, burlar tal regra constitucional – não-cumulatividade – por expedientes inclusive reprováveis de guerra fiscal, conferindo mecanismos normativos para que se lance na Nota Fiscal valor não real ao efetivamente cobrado e pago no Estado do remetente, quebrada está a veracidade do dado lançado naquele documento, não servindo, o mesmo, como lastro para efeito da contabilidade escritural por meio do qual se cumpre a regra da não-cumulatividade do ICMS. **“Certo é que o valor do crédito deveria, em razão da aludida disposição constitucional, corresponder ao ICMS anteriormente pago e que, a rigor, deveria ser o mesmo que se destaca na N.F. acobertadora da operação, no caso interestadual.”** (Fls. 277). Ante o exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário. Publique-se. Brasília, 17 de novembro de 2009. Relator: Ministro JOAQUIM BARBOSA. (RE 463079, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 17/11/2009, publicado em DJe-236 DIVULG 16/12/2009 PUBLIC 17/12/2009) **(grifei)**<sup>61</sup>

Nesse mesmo sentido, decisão proferida pelo Ministro Dias Toffoli:

*DECISÃO Vistos. (...) Decido. No caso, a tese da insurgência, de resto já apreciada no âmbito deste Supremo Tribunal Federal, contraria o entendimento preconizado em remansosa jurisprudência formada acerca desse tema. Com efeito, tanto em sede de controle abstrato, como por meio da via extraordinária, **esta Suprema Corte já se manifestou no sentido de não ser lícito a apropriação, sob o pálio da não-cumulatividade, de créditos de ICMS constituídos a partir***

<sup>60</sup> Brasil, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.057.531/MG, Rel. Ministro Luiz Fux, 2010.

<sup>61</sup> Brasil, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 463079, Relator Ministro Joaquim Barbosa, 2009.

**da aquisição de insumos beneficiários de incentivos fiscais no Estado de origem, mormente quando estes forem concedidos em desobediência a disciplina estabelecida na lei complementar mencionada pelo artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.** A propósito, destaco os seguintes julgados:

“Constitucional. Tributário. Art. 155, § 2o, I e II, “a” da CF. Princípio da Não-Cumulatividade. Impossibilidade do aproveitamento de crédito de ICMS se a mercadoria é isenta. Recurso extraordinário provido (RE nº 233.944/MG, Primeira Turma, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 6/4/01). “Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Leis nº 13.212/2001 e 13.214/2001, do Estado do Paraná, que concederam benefícios fiscais de ICMS de várias espécies (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento), sem a observância de lei complementar federal e sem a existência de convênio entre os Estados e o Distrito Federal. 3. Violação ao art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Inconstitucionalidade. Precedentes. 4. Ação direta julgada procedente” (ADI nº 2.548/PR, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 15/6/07). (...).

Ante o exposto, nego provimento ao agravo de instrumento. Publique-se. Brasília, 17 de junho de 2010.

Ministro DIAS TOFFOLI Relator Documento assinado digitalmente (AI 787853, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 17/06/2010, publicado em DJe-144 DIVULG 04/08/2010 PUBLIC 05/08/2010) (grifei)<sup>62</sup>

Em sentido contrário, a Ministra Ellen Gracie entendeu que a inconstitucionalidade de um crédito presumido ou benefício, concedidos por um Estado, não pode anular o direito do adquirente, situado noutro Estado, ao creditamento do ICMS destacado na nota fiscal dessa mercadoria, como revela a decisão abaixo transcrita:

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

*Note-se que o crédito outorgado pelo Estado de Goiás reduziu o montante que a empresa teria a pagar, mas não implicou o*

---

<sup>62</sup>Brasil, Supremo Tribunal Federal, Agravo de Instrumento nº 787853, Relator Ministro Dias Toffoli, 2010.

*afastamento da incidência do tributo, tampouco o destaque, na nota, da alíquota própria das operações interestaduais.*

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

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

*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.”<sup>63</sup>*

Segundo o entendimento da Ministra, nada impede que o Ente da Federação tido como prejudicado busque, via Ação Direta de Inconstitucionalidade, a arguição de inconstitucionalidade do benefício concedido. Contudo, nada o autoriza a utilizar de outra inconstitucionalidade para compensar a primeira, porquanto ao determinar a glosa do crédito apropriado pelo contribuinte, acaba contrariando a alíquota interestadual fixada em resolução do Senado Federal, cuja atribuição decorre do art. 155, § 2º, IV, da Constituição Federal, incorrendo em inconstitucionalidade da norma.

Ao analisar o tema sobre a ótica infraconstitucional, o Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência consolidada na mesma linha:

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

<sup>63</sup> Brasil, Supremo Tribunal Federal, Ação Cautelar nº 2611, Relatora Ministra Ellen Gracie, 2010.

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.

(...)

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.

(REsp 1125188/MT, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/05/2010, DJe 28/05/2010)<sup>64</sup>

Portanto, considerando a inexistência de consenso na jurisprudência dos Tribunais Superiores, questiona-se: **a Constituição Federal determina que a concessão de benefícios fiscais deva ser precedida por aprovação em convênio dos Estados, é razoável admitir que um Estado, *manu própria*, anule os créditos do contribuinte, mitigando o direito constitucional ao crédito, em razão da não observância dos requisitos legais para a concessão dos benefícios?**

A resposta a essa pergunta é o tema do próximo capítulo, em que se pretende analisar a constitucionalidade, ou não, da medida adotada, considerando o disposto na Constituição Federal.

---

<sup>64</sup> Brasil, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1125188, Relator Ministro Benedito Gonçalves, 2010.



### **3. A inconstitucionalidade da glosa de créditos de ICMS oriundos de benefícios fiscais inconstitucionais.**

#### **3.1. Considerações Iniciais**

Conforme amplamente demonstrado no capítulo anterior, tem-se, no país, uma situação extremamente preocupante. De um lado, os Estados que, na tentativa de atrair investimento para seus territórios, concedem benefícios fiscais sem respeitar os ditames constitucionais; de outro, os Estados ditos prejudicados que, como forma de combater tal prática, optaram por pressionar o polo mais frágil da relação, a saber, o contribuinte, por meio de políticas de restrição ao crédito de ICMS.

Demonstrou-se, também, que inexistiu consenso jurisprudencial quanto ao tema, existindo julgados nos mais diversos sentidos, o que revela que a discussão aqui apresentada não está próxima de uma solução.

No entanto, consoante se pretende demonstrar no transcorrer deste capítulo, a própria Constituição Federal oferece uma série de argumentos capazes de demonstrar a inconsistência, ou melhor, a inconstitucionalidade da prática adotada por alguns Estados de glosar créditos do ICMS em razão da procedência do crédito.

Isto porque, como bem explicitado pelo Ministro, hoje aposentado, do Supremo Tribunal Federal, Sepúlveda Pertence, "(...) o propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam."<sup>65</sup>

A afirmação não poderia ser mais feliz, caso contrário, estar-se-ia consagrando o famoso bordão "justiça pelas próprias mãos" em detrimento dos princípios constitucionais e direitos fundamentais previstos na Constituição Federal.

É o que se passa a demonstrar.

---

<sup>65</sup> Brasil, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2377, Relator Ministro Sepúlveda Pertence.

### **3.2. A impossibilidade do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 justificar a glosa dos créditos de ICMS**

Conforme disposto no item 1.2.2 do presente trabalho, o artigo 8º, incisos I e II da Lei Complementar nº 24/75 estabelece “sanções” ao não cumprimento das exigências para a concessão de benefícios fiscais, a saber, (i) a nulidade do ato que concedeu o benefícios; (ii) a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; (iii) a exigibilidade do imposto não pago; e (iv) a ineficácia da lei que conceder a remissão do respectivo débito.

É justamente nesse dispositivo que reside o principal argumento utilizado pelos Fiscos estaduais para justificar a glosa dos créditos fiscais. Uma análise precipitada e rasa dos dispositivos, levaria à conclusão de que a glosa de créditos é permitida. No entanto, consoante será demonstrado, tal argumento não resiste a uma análise mais aprofundada do tema.

#### **3.2.1 Artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 e sua não-recepção pela Constituição Federal de 1988**

O artigo 34, § 8º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias<sup>66</sup>, é claro ao admitir a recepção da Lei Complementar nº 24/75. O ponto nevrálgico, aqui, é identificar em que medida deu-se essa recepção. Teria sido a Lei Complementar recepcionada em sua integralidade ou apenas em parte?

---

<sup>66</sup>Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

É o que se passa a analisar.

O artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal de 1988, delegou à lei complementar o dever de **regular a forma como os benefícios fiscais seriam concedidos ou revogados.**

Desse modo, a recepção da Lei Complementar nº 24/75 pelo artigo 34, §8º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, deve ser entendida ou interpretada dentro dos limites estabelecidos pelo texto constitucional.

Ocorre que, a Lei Complementar nº 24/75 não trata apenas da forma de concessão e revogação de benefícios fiscais, mas também impõe sanções àqueles que não cumpram a forma por ela estabelecida, extrapolando os limites da delegação constitucional.

Nesse sentido é a lição de CARRAZA:

“(…) Por fim, ao “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” a lei complementar deve limitar-se a estabelecer a forma e a oportunidade (...) dos convênios interestaduais e distritais em matéria de ICMS (...). Insistimos, porém, que esta lei complementar é de feito objetivo, determinando o *modus faciendi*, isto é, a operatividade técnica dos convênios.”<sup>67</sup>

Portanto, por não estar autorizada a dispor sobre sanções ao não-cumprimento das normas para concessão e revogação de benefícios fiscais, a Lei Complementar nº 24/75 não pode, neste ponto, ter sido recepcionada pela Constituição Federal.

Não fosse o bastante, é possível chegar à mesma conclusão por outro prisma.

Conforme demonstrado no capítulo anterior, a não-cumulatividade, como regra constitucional, não pode ser mitigada por norma infraconstitucional, tendo, a própria Constituição Federal de 1988, de forma exaustiva, fixado suas únicas exceções, a saber, a isenção e a não incidência.<sup>68</sup>

---

<sup>67</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 17ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 358.

<sup>68</sup> Neste ponto, reitera-se que o Supremo Tribunal Federal vem entendendo que a redução de base de cálculo, por se tratar de espécie do gênero isenção, também implica a restrição ao direito de crédito do imposto.

Ou seja, trata-se, como bem diz CARRAZA, de um rol taxativo de restrições:

“Não podem haver outras restrições aos ditames constitucionais que incidem sobre esta matéria (...). Este rol é taxativo (*numerus clausus*), não sendo dado nem ao legislador, nem ao julgador, nem ao agente fiscal, nem ao exegeta, ampliá-lo, tanto mais porque as exceções devem ser interpretadas restritivamente, nos termos da conhecida parêmia *exceptio est strictissimae interpretationis*.”<sup>69</sup>

E conclui<sup>70</sup> asseverando que nem mesmo as leis complementares, quanto mais os convênios sobre ICMS, têm força jurídica bastante para perturbar a fruição do direito constitucional à não-cumulatividade.

Quanto ao tema, é importante também destacar a lição de BALEIRO:

“A lei complementar não cria limitações que já não existam na constituição, não restringe, nem dilata o campo por ela delimitado. Completa e esclarece as disposições relativas à limitação, facilitando sua execução de acordo com os fins que inspiraram o legislador constituinte (...)”<sup>71</sup>

Dessa forma, conclui-se que o disposto no artigo 8º e incisos da Lei Complementar não foi recepcionado pela Constituição<sup>72</sup>, por se tratar de evidente restrição ao direito constitucional de abatimento, com o que também concordam MARQUES<sup>73</sup> e MELO, de quem vale a pena destacar a seguinte passagem:

“Evidente que o artigo 8º, inciso I, segunda parte, da Lei Complementar nº 24/75 não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, que somente não concede o direito ao crédito em casos de desoneração total do ICMS (isenção ou não-incidência).”<sup>74</sup>

<sup>69</sup>CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 402.

<sup>70</sup>*Ibidem*, p. 403.

<sup>71</sup>BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, p. 371.

<sup>72</sup>MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos Tributos, 1ª edição. Editora Noeses, São Paulo, 2010, p. 366.

<sup>73</sup>MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre a glosa de créditos. 1ª Ed. São Paulo: Editora MP, 2010. p. 139.

<sup>74</sup>MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e Prática. 8ª ed. São Paulo: Editora Dialética, p. 235 *apud* MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *Op. Cit.*, p. 139.

No entanto, ainda que se admitisse, a título de argumento, a recepção integral da Lei Complementar nº 24/75, de tal sorte que esta não tivesse ultrapassado os limites de sua competência nem mitigado o direito constitucional à não-cumulatividade, a premissa estabelecida pelos Estados de poder, unilateralmente, negar eficácia aos créditos de ICMS escriturados pelo contribuinte, encontraria outros óbices em nosso ordenamento jurídico, pois implica, como será adiante demonstrado, o enriquecimento sem causa do Estado de destino, que estará indevidamente expandindo os limites de sua competência tributária; a violação do *princípio da separação dos poderes*; o afastamento da *presunção de legitimidade* que gozam as leis; e, por fim, a ofensa ao *princípio da segurança jurídica*.<sup>75</sup>

### 3.3 O enriquecimento ilícito do Estado de destino

A Constituição Federal instituiu um rígido sistema de competências tributárias, como forma de garantir a autonomia financeira dos diversos Entes federados. No caso do ICMS, a competência tributária outorgada permite que os Estados cobrem o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos dentro de seu território.

Assim, analisa-se o resultado prático nahipótese em que um Estado resolve, *manu própria*, glosar os créditos de ICMS em razão de a operação estar contemplada por benefício fiscal não conveniado.

Em decorrência do disposto na Resolução do Senado Federal nº 22, de 1989, a operação de saída de uma mercadoria para o Estado do Rio Grande do Sul sujeita-se a uma alíquota de 12% de ICMS. Estes 12% transformam-se em crédito fiscal a ser escriturado pelo adquirente. Dessa forma, economicamente falando, caberia ao Estado de destino, *in casu*, o Rio Grande do Sul, o valor referente à diferença entre a alíquota interestadual (12%) e a sua alíquota interna (17%)<sup>76</sup>, ou seja, 5%.

---

<sup>75</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 359.

<sup>76</sup>Para os efeitos do exemplo, consideramos a alíquota de ICMS padrão do Estado do Rio Grande do Sul, a saber, 17%.

Caso essa mesma operação estivesse abarcada por um crédito presumido de 9% e considerando a prática adotada por diversos Estados da Federação, o contribuinte adquirente da mercadoria somente teria direito a fazer o crédito referente ao imposto efetivamente recolhido na origem, ou seja, 3%. Desse modo, a diferença entre as alíquotas que caberia ao Estado de destino seria de 14%, ou seja, quase três vezes maior do que na situação normal.

Portanto, na prática, a medida utilizada pelos Estados com o pretexto de proteger-se dos efeitos da “guerra fiscal”, permite que cobrem, total ou parcialmente, ICMS devido à outra Unidade da Federação, invadindo a competência tributária de outro Estado e, acarretando, verdadeiro *enriquecimento sem causa*.<sup>77</sup> Em outras palavras, o não-exercício da competência impositiva por um Estado não defere o exercício dessa competência a outro.

À mesma conclusão chega Benedito Gonçalves, Ministro do Superior Tribunal de Justiça:

“Lado outro, 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.”<sup>78</sup>

A vedação ao enriquecimento sem causa é princípio geral do direito, universalmente aceito, aplicável, inclusive, ao poder tributante que, mais até do que qualquer particular, não pode se locupletar em prejuízo alheio (*nemo locupletaria potest cum aliena iniura*). Isto porque, o Poder Público deve cercar-se de todas as cautelas ao cobrar seus créditos, até em razão do princípio da moralidade<sup>79</sup>, que

---

<sup>77</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 369.

<sup>78</sup>Brasil, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1125188/MT, Relator Ministro Benedito Gonçalves.

<sup>79</sup>Pelo Princípio da Moralidade, não bastará ao administrador o estrito cumprimento da estrita legalidade, devendo ele, no exercício de sua função pública, respeitar os princípios éticos da razoabilidade e justiça, pois a moralidade constitui, a partir da Constituição Federal de 1988, pressuposto de validade de todo o ato da administração pública. (MORAES, de Alexandre. Direito Constitucional. 22ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007. p. 312)

informa e condiciona seu agir, nos termos do disposto no artigo 37, da Constituição Federal.<sup>80</sup>

Não é apenas nessa hipótese que a restrição do direito ao crédito de ICMS em razão da concessão de benefícios fiscais fere o ordenamento jurídico. Não há dúvida que qualquer conduta que acarrete o enriquecimento ilícito de uma das partes da relação deve ser, prontamente, censurada. No entanto, a situação ganha ares mais vultosos quando a conduta representa ofensas a princípios básicos de nossa Federação.

Consoante será demonstrado adiante, a restrição do direito de abatimento, como medida protetiva, é uma frontal violação ao pacto federativo e à separação dos poderes, que não pode ser tolerada.

### **3.4. Da validade das leis e a competência para declarar sua inconstitucionalidade**

#### 3.4.1. A presunção de validade das leis

A elaboração das leis exige a obediência das normas que regulam o processo legislativo e, assim que criadas, gozam de presunção *iuris tantum* de validade, apenas podendo ser retiradas do ordenamento jurídico, se revogadas ou quebrada tal presunção, mediante ato da autoridade competente.

Isto é, a validade da norma jurídica é a relação de pertinência e dedutibilidade entre uma norma e um dado sistema, de tal forma que será tida como válida se inserida no sistema e somente perderá sua validade se dele for expurgada por autoridade competente.<sup>81</sup>

---

<sup>80</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. . ICMS. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 369.

<sup>81</sup>MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre a glosa de créditos. 1ª Ed. São Paulo: Editora MP, 2010. p. 151.

Assim, como leciona CARRAZA:

“(...) a validade de uma norma depende, não de seu conteúdo, mas da circunstância de ter sido inserida no sistema jurídico, pelo órgão competente. Enquanto ela não for retirada, por meio de outra norma, editada pelo mesmo órgão competente, ela vigora produz os efeitos decorrentes de sua aplicação.”<sup>82</sup>

Prossegue o autor:

“(...) tendo brotado do Poder Legislativo da Unidade Federada, tais normas ingressaram no ordenamento jurídico e, portanto, encontram-se em vigor, aptas a produzir os seus efeitos. Não bastasse isso, gozam de presunção *iuris tantum* de validade e, assim, os benefícios fiscais, que concederam não podem ser ilididos pela unidade federada que, em razão deles, se julgue prejudicada.”<sup>83</sup>

Em outras palavras, a validade da norma confunde-se com a sua própria existência. É o que ensina GRECO:

“(...) a presunção que cerca a legislação do Estado de origem é de *validade*, não o inverso. Concluído o processo legislativo, a lei existe e, tão logo entre em vigor, passa a produzir todos os efeitos que lhe são próprios. A garantia básica de que seus destinatários devem cumprir os preceitos emanados é a presunção de constitucionalidade que cerca todas as leis. Seria quando menos espantoso pretender dizer que a legislação emanada de determinado Estado gozaria de presunção de inconstitucionalidade desde a sua edição!”<sup>84</sup>

Para CARVALHO, o entendimento é o mesmo:

“A validade não deve ser tida como predicado monádico, como propriedade ou como atributo que qualifica a norma jurídica. Tem *status* de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proporção normativa, considera sua inteireza lógico-sintática e o sistema do direito posto, de tal sorte que, ao dizermos que a norma “n” é válida,

<sup>82</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 367.

<sup>83</sup>*Ibidem*, p. 367-368

<sup>84</sup>GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Glosa Unilateral de Créditos por operações interestaduais – a Posição do Estado de São Paulo – Lei Estadual n. 6.374/89 e Comunicado CAT n. 36/2004 – Necessidade de Prévio Acesso ao Poder Judiciário *in Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 148, p. 117.



estaremos expressando que ela pertence ao sistema “S”. Ser norma é pertencer ao sistema o “existir jurídico específico” a que alude Kelsen. (...) Seja como for, ingressando no ordenamento pela satisfação dos requisitos que se fizerem necessários, identificamos a validade da norma jurídica, que assim se manterá até que deixe de pertencer ao sistema”.<sup>85</sup>

A verdade é que o diploma legal nasce, desde que cumprido os requisitos formais do processo legislativo, válido e capaz de produzir seus efeitos. Noutros falares, toda e qualquer legislação editada por um Estado, desde a sua publicação, goza da presunção de validade que se exprime na presunção de constitucionalidade da lei e na presunção de validade dos atos administrativos com base nela emitidos. Se assim não o fosse, o Estado Democrático de Direito estaria comprometido.<sup>86</sup>

Nessa linha, a conclusão a que se chega é de que a norma jurídica de um Estado, que concedeu benefícios fiscais a um contribuinte situado em seu território, será considerada, para todos os efeitos, válida, independentemente de estar lastreada em convênio autorizador e assim permanecerá até que retirada do ordenamento jurídico. Isto porque, origina-se de autoridade competente, submetida a um processo legislativo previsto no ordenamento jurídico vigente.

Desse modo, ainda que a lei tenha sido criada desobedecendo ao mandamento constitucional previsto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, não há como se afastar, sem o devido processo legal, a sua validade e eficácia.

Ou seja, o Estado Democrático de Direito tem, como um de seus pilares, a separação das funções estatais, como forma de evitar o arbítrio e o desrespeito aos direitos fundamentais. Assim, admitir que um Estado, sentindo-se lesado pela concessão unilateral de benefícios de ICMS, possa, *manu propria*, decretar a invalidade da norma editada por outros Estados, é aceitar a invasão da competência do Poder Judiciário.<sup>87</sup>

---

<sup>85</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 50-51.

<sup>86</sup>GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Glosa Unilateral de Créditos por operações interestaduais – a Posição do Estado de São Paulo – Lei Estadual n. 6.374/89 e Comunicado CAT n. 36/2004 – Necessidade de Prévio Acesso ao Poder Judiciário *in Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 148, p. 116.

<sup>87</sup>MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre a glosa

Por essa razão, a análise do disposto no artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 está centrada num aspecto que não é fundamental, mas subsidiário e dependente, a saber, da ineficácia do crédito.<sup>88</sup> Esta não poderia ser automática, mas dependeria de dois fatores essenciais. Em primeiro lugar, seria necessário que houvesse, na concessão de benefício fiscal, a inobservância do disposto na Lei Complementar nº 24/75 e, na sequência, a declaração de nulidade do ato que o concedeu indevidamente.<sup>89</sup>

Portanto, as normas editadas por um determinado Estado gozam de presunção de constitucionalidade, sendo válidas desde seu nascimento (publicação) e tendo eficácia desde sua entrada em vigor. A sua exclusão do ordenamento jurídico depende, conforme se demonstrará no tópico seguinte, de manifestação do órgão competente para tal, sob pena de se violar o pacto federativo e a separação dos poderes.

#### 3.4.2. A competência para retirar atos normativos do ordenamento jurídico

As leis e os decretos, como atos normativos, somente podem ser retiradas do ordenamento jurídico, por meio de ato de quem os editou (revogação) ou por determinação de autoridade competente (anulação).

Diante disso, concedido benefício fiscal por ato legal, é necessário identificar quem tem competência para revogá-lo e quem tem competência para anulá-lo. Em outras palavras, considerando o tema objeto do presente estudo, é necessário identificar se, concedido benefício fiscal sem aprovação no CONFAZ, é possível que

---

de créditos. 1ª Ed. São Paulo: Editora MP, 2010. p. 153.

<sup>88</sup>GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Glosa Unilateral de Créditos por operações interestaduais – a Posição do Estado de São Paulo – Lei Estadual n. 6.374/89 e Comunicado CAT n. 36/2004 – Necessidade de Prévio Acesso ao Poder Judiciário *in Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 148, p. 115.

<sup>89</sup>A nosso ver, ainda que declarada inconstitucional a norma que concedeu o benefício fiscal, a declaração de ineficácia dos créditos a ela vinculados estaria condicionada à análise de outros elementos essenciais, o que deixa de ser analisado em razão de não se tratar do tema do presente trabalho.

o Estado tido como prejudicado afaste, unilateralmente, mediante ato do Poder Executivo, a eficácia da norma editada por outra unidade da federação, restringindo o crédito que se teria direito em razão da operação.

A resposta há de ser negativa.

O Estado Democrático de Direito brasileiro, baseia-se na autonomia das pessoas políticas, o que decorre do pacto federativo, previsto no artigo 1º da Constituição Federal<sup>90</sup>. Dessa forma, **uma unidade federada não tem competência legislativa para revogar norma jurídica editada por outra**, tampouco lhe é dado o direito de glosar os créditos alegando o desrespeito ao artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.<sup>91</sup>

A competência legislativa de cada unidade da federação restringe-se ao seu território, sendo violação frontal ao Princípio do Pacto Federativo a ampliação desse limite.

Para reforçar o argumento aqui levantado, utiliza-se a lição de GRECO<sup>92</sup>. Segundo o Autor, a natureza jurídica das previsões contidas no artigo 8º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 24/75 é de “sanção”, ou seja, uma reação do ordenamento positivo a uma conduta que configure infração por desatender a deveres por ele impostos, o que seria reforçado pelo disposto em seu parágrafo único.<sup>93</sup>

Diante disso, questiona o autor:

“Sendo esta a natureza jurídica das consequências previstas nos incisos do artigo 8º, *poderia um Estado aplicar uma sanção a outro Estado?*”<sup>94</sup>

---

<sup>90</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

<sup>91</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 368.

<sup>92</sup> GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Glosa Unilateral de Créditos por operações interestaduais – a Posição do Estado de São Paulo – Lei Estadual n. 6.374/89 e Comunicado CAT n. 36/2004 – Necessidade de Prévio Acesso ao Poder Judiciário *in Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 148, p. 127.

<sup>93</sup> Parágrafo único - **As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer** a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal. (grifei)

<sup>94</sup> GRECO, Marco Aurélio. Op. Cit., p. 128.

E responde:

“Óbvio que não! Não há hierarquia nem relação de supremacia jurídica (poder-sujeição) entre as Unidades integrantes da Federação. Todas têm idêntica dignidade constitucional, cada qual no respectivo âmbito de atuação”

“A constituição concebe uma Federação solidária em que nem mesmo a União encontra-se em posição de preeminência em relação aos demais; que dizer então de um Estado em relação a outro.”<sup>95</sup>

Por essa ótica, a conduta dos Estados ditos prejudicados, por si só, já não encontraria amparo na Constituição Federal. No entanto, o argumento encontrado para justificar a adoção das medidas restritivas, a saber, a inconstitucionalidade dos benefícios concedidos, fulmina, ainda mais, sua pretensão.

É que, pelo princípio da separação dos poderes, previsto no artigo 2º, da Constituição Federal<sup>96</sup>, o qual é uma garantia fundamental concedida aos cidadãos, fundada no ideal de protetividade de direitos e responsabilidade estatal, como uma proteção contra a arbitrariedade do Estado<sup>97</sup>, deve haver uma separação das funções estatais.

Nessa divisão, o poder de reconhecer legalidade/ilegalidade ou declarar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas compete, na medida em que provocado para tanto, ao Judiciário,<sup>98</sup> consoante o artigo 102, inciso I, alíneas “a” e “f”<sup>99</sup>, da Constituição Federal.

<sup>95</sup> GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Glosa Unilateral de Créditos por operações interestaduais – a Posição do Estado de São Paulo – Lei Estadual n. 6.374/89 e Comunicado CAT n. 36/2004 – Necessidade de Prévio Acesso ao Poder Judiciário *in Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 148, p.128.

<sup>96</sup> “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

<sup>97</sup> ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 207.

<sup>98</sup> MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre a glosa de créditos. 1ª Ed. São Paulo: Editora MP, 2010. p. 97.

<sup>99</sup> Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;

(...)

Dessa forma, sentindo-se prejudicado pela concessão de benesses fiscais à revelia das normas da Lei Complementar nº 24/75, deve o Estado dito prejudicado buscar o Supremo Tribunal Federal, via ação direta de inconstitucionalidade, para excluir a norma do sistema, não sendo a edição de atos infralegais de restrição ao crédito mecanismo válido para se atingir tal fim.<sup>100</sup>

À mesma *ratio*<sup>101</sup> é utilizada por GRECO:

“A ineficácia do crédito, prevista no artigo 8º, inciso I, da LC nº 24/75, não é providência autônoma que possa ser isoladamente deflagrada. Trata-se de decorrência da nulidade do ato emanado do Estado de origem. Leis e atos normativos estaduais estão protegidos pela presunção de constitucionalidade **que só pode ser afastada por pronunciamento específico do Poder Judiciário**, no caso do Supremo Tribunal Federal.”<sup>102</sup>

Prossegue o autor:

“A ineficácia do crédito (2ª parte do inciso I) é o efeito da qual a nulidade do ato é causa (...)”

“A ineficácia só existe, se houver nulidade do ato, pois se este for válido (por não haver inobservância à LC n. 24) o crédito do imposto – na sua inteireza – é de rigor e nada pode ser objetado ao direito subjetivo que nasce para o contribuinte que recebeu as respectivas mercadorias.”<sup>103</sup>

Admitir o contrário, leciona CARRAZA<sup>104</sup>, ou seja, aceitar que uma unidade federada possa anular os efeitos de atos normativos de outra, ainda que notoriamente inconstitucionais, seria aceitar que um Estado é hierarquicamente

f) as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta;

<sup>100</sup>MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. Op. Cit., p. 155.

<sup>101</sup>Utilizamos a expressão “*ratio*” por não concordarmos com a afirmação de que a nulidade do ato acarrete, necessariamente, a ineficácia do crédito escriturado pelo adquirente.

<sup>102</sup>GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Glosa Unilateral de Créditos por operações interestaduais – a Posição do Estado de São Paulo – Lei Estadual n. 6.374/89 e Comunicado CAT n. 36/2004 – Necessidade de Prévio Acesso ao Poder Judiciário *in Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 148, p. 130.

<sup>103</sup>*Ibidem*, p.128 e 129.

<sup>104</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 368.

superior ao outro. Ou mais, que pode, por caminhos oblíquos, avocar competência judicante privativas do Supremo Tribunal Federal.

Avançando, porém, o raciocínio, no sentido de que a glosa unilateral de créditos como medida “protetiva” não encontra amparo no ordenamento jurídico brasileiro, passa-se a analisar o tema sob a ótica do princípio da segurança jurídica.

### **3.5. A glosa de créditos de ICMS e a violação do Princípio da Segurança Jurídica**

#### 3.5.1 Considerações importantes sobre o Princípio da Segurança Jurídica

O preâmbulo da Constituição Federal<sup>105</sup> prevê a instituição de um Estado Democrático de Direito sendo um de seus valores supremos a segurança. Conforme ensina PAULSEN, esta segurança visa proteger, acautelar, garantir, livrar de risco e assegurar, prover certeza e confiança, resguardando as pessoas do arbítrio, revelando-se no plano deontológico como princípio da segurança jurídica.<sup>106</sup>

Esse Princípio pode ser conceituado, segundo lição de ÁVILA como sendo:

“(...) uma norma-princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuem mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas

---

<sup>105</sup> “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para **instituir um Estado Democrático**, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a **segurança**, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.”grifei

<sup>106</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do advogado: ESMAFE, 2006, p. 956.

reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade – plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.”<sup>107</sup>

Conforme o próprio Autor explica, o conceito de cognoscibilidade deve ser entendido como um estado de coisas em que o cidadão (contribuinte) possua, em grande medida, compreensão, material e intelectual, das alternativas interpretativas e dos critérios indispensáveis à concretização do conceito normativo. Por sua vez, a confiabilidade deve ser vista como um estado de coisas em que os atos de disposição dos direitos fundamentais de liberdade são respeitados por meio do Direito, valorizando-se a estabilidade, durabilidade e irretroatividade do ordenamento. Já a calculabilidade, é a característica que permite ao cidadão (contribuinte) prever o espectro de consequências a que estará submetido no futuro. Em outras palavras, os direitos fundamentais só serão respeitados caso não existam mudanças bruscas, drásticas e desleais no ordenamento jurídico.<sup>108</sup>

A questão ganha especial relevo quando analisada sobre a ótica do Direito Tributário, demandando um sentido mais protetivo ou um caráter especial quando se fala em segurança jurídico-tributária<sup>109</sup>. Isto porque, o Sistema Tributário Nacional é pormenorizadamente descrito na Constituição Federal, ou seja, há normas específicas e pré-definidas que devem ser obedecidas e que delimitam o “conteúdo possível”<sup>110</sup> das leis e limitam o poder estatal.

Nessa linha, a segurança jurídica visa permitir que o cidadão (contribuinte) tenha, com base no ordenamento jurídico vigente, condições de antever a atuação estatal futura:

---

<sup>107</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 207.. 268.

<sup>108</sup> *Ibidem*, p. 250-268.

<sup>109</sup> *Ibidem*, p. 250-268.

<sup>110</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed: São Paulo, Malheiros, 2007. p. 448 *apud* ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 280.

“O contribuinte, na medida em que as normas constitucionais têm como objetivo, de um lado, permitir a antecipação da atuação estatal, como comprovam os princípios da moralidade e da publicidade; de outro, têm como finalidade permitir o conhecimento das consequências atribuíveis aos atos praticados pelo contribuinte, como ilustra o conjunto de regras de competência e as regras de anterioridade e da irretroatividade tributária. A segurança jurídica, nesse aspecto, na feliz expressão de Machado Derzi, “não tem dupla mão”, não podendo a irretroatividade, a proteção da confiança e a boa-fé serem invocadas para proteger os cofres públicos contra efeitos das variações jurisprudenciais, por exemplo.”<sup>111</sup>

Esboçada sinteticamente a idéia do princípio da segurança jurídica, passa-se a analisar seu conteúdo de eficácia e sua violação, no caso concreto, pelas políticas praticadas por alguns Estados de glosa de créditos de ICMS em razão de benefícios fiscais inconstitucionais.

### 3.5.2 A glosa de créditos e a violação do princípio da segurança

Antes de adentrarmos na análise da violação do princípio da segurança jurídica, cumpre lembrar que o tema do presente trabalho consiste em analisar, sob a ótica do estabelecimento adquirente, a constitucionalidade da glosa unilateral de créditos de ICMS pelo Estado de destino da mercadoria. Por essa razão, limitar-se-á a análise a seguir à violação do princípio da segurança jurídica a este ato estatal restritivo. É o que se passa a fazer.

A segurança jurídica possui duas dimensões, a saber, a estática e a dinâmica. A primeira, diz respeito à segurança “do Direito” e trata das qualidades que o Direito deve possuir para ser considerado, pelo cidadão (contribuinte), como seguro. Já a dimensão dinâmica, refere-se ao problema da ação no tempo e preceitua os ideais

---

<sup>111</sup> ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 1ª Ed. Malheiros Editores, São Paulo, 2011, pag. 250-268.



que devem ser assegurados pelo Direito para que sirva de instrumento de proteção do cidadão (contribuinte).<sup>112</sup>

Em outras palavras, a dimensão estática diz respeito aos requisitos estruturais que o Direito deve reunir para que o cidadão possa, de modo seguro, plasmar com dignidade o seu presente conforme o Direito. Já, a dimensão dinâmica do princípio da segurança jurídica está relacionada aos problemas de realização do Direito e busca identificar quais os elementos necessários para que, sem frustração nem surpresa, possa-se assegurar os efeitos jurídicos da liberdade exercida no passado.<sup>113</sup>

a) A violação da dimensão estática da segurança jurídica

Em linhas gerais, a dimensão estática do princípio da segurança jurídica envolve a cognoscibilidade material e intelectual da norma. Ou seja, o cidadão deve ter segurança quanto à existência e à vigência da norma, o que se consubstancia pela acessibilidade (publicação e intimação); **abrangência normativa** (codificação, **normas gerais** e pertinência) e **possibilidade de sua identificação (norma aplicável** e valor da norma aplicável). Já o aspecto intelectual, verificar-se-á pela clareza linguística, determinabilidade, coerência e consistência da norma.<sup>114</sup>

Como já demonstrado, as normas que regulam o Sistema Tributário Nacional estão previstas na Constituição Federal. Esta, por sua vez, delega à lei complementar a função de estabelecer as normas gerais de direito tributário. Assim, embora haja certa liberdade em relação à autonomia legislativa dos Entes da Federação, tal liberdade está limitada pelos limites impostos pela Constituição

---

<sup>112</sup> ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 291.

<sup>113</sup> *Ibidem*, p. 339.

<sup>114</sup> *Ibidem*, p. 299-338.

Federal e leis complementares, caso contrário não se estaria diante de uma autonomia legislativa, mas sim de uma soberania legislativa.<sup>115</sup>

É nesse contexto que se deve analisar a operação aqui estudada.

Conforme demonstrado no capítulo anterior, as operações interestaduais de circulação de mercadorias, no que se refere à alíquota aplicável, estão reguladas por uma norma geral, a saber, a Resolução do Senado Federal nº 22, de 1989, a qual fixou que as alíquotas interestaduais de ICMS serão de 7% ou 12% dependendo dos Estados envolvidos na operação.

Considerando tal Resolução e que as normas gerais de Direito Tributário têm precipuamente a função de garantir segurança e estabilidade em um ambiente federativo<sup>116</sup>, é de se admitir que, sob a ótica do estabelecimento adquirente, o recolhimento do imposto na etapa anterior corresponde à alíquota nominal destacada na nota fiscal. Ora, em primeiro lugar, há uma norma geral que estabelece a alíquota aplicável na operação; em segundo lugar, não é dever do contribuinte verificar o montante de imposto recolhido na etapa anterior nem verificar o cumprimento das obrigações acessórias de outro contribuinte; em terceiro lugar, ainda que saiba da existência de benefício fiscal, este goza de presunção de validade até que seja retirado do ordenamento pela autoridade competente, não sendo função do contribuinte controlar sua validade.

Assim, se editada uma norma tributária por um Estado que determine a ineficácia do crédito de ICMS, esta ultrapassa os limites impostos pela Constituição Federal e pela legislação complementar (não-cumulatividade/alíquotas interestaduais), surgindo uma situação que não poderia ser prevista pelo particular, o que violaria a “certeza do direito”, que permite que as pessoas possam orientar suas condutas de acordo os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando determinado resultado jurídico ou evitando consequência indesejada,<sup>117</sup> de tal forma que, o

---

<sup>115</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 307.

<sup>116</sup> *Ibidem*, p. 306.

<sup>117</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do advogado: ESMAFE, 2006, p. 956.

resultado jurídico (glosa de créditos) acaba afetando o estado de confiabilidade e calculabilidade do ordenamento jurídico.

Ainda, haveria o problema da existência concomitante de duas normas antagônicas, as quais, em função da presunção de constitucionalidade e validade dos atos normativos, são consideradas válidas e aptas a produzir seus efeitos. Uma concede benefício fiscal às empresas que se instalarem em seu Estado. A outra, buscando afastar os efeitos do benefício concedido, impede o uso total dos créditos oriundos da operação, permitindo o creditamento apenas em relação ao montante do imposto efetivamente pago.

Desse modo, qual a norma que deve ser considerada pelo contribuinte no momento de efetuar a apuração do imposto, creditar-se integralmente do imposto destacado na nota fiscal ou parcialmente em respeito à norma do Estado de destino? Não há certeza.

Portanto, a impossibilidade de identificação da norma jurídica aplicável, ou melhor, a existência de normas contraditórias levaria, conseqüentemente, a um estado de insegurança, que não pode onerar o contribuinte.

#### b) Violação da dimensão dinâmica

A dimensão dinâmica, conforme mencionado anteriormente, comporta análise dos elementos necessários para que, sem frustração nem surpresa, possa-se assegurar os efeitos jurídicos da liberdade exercida no passado. Sua verificação, consoante lição de Humberto Ávila, impõe, de modo geral, a análise de duas vertentes, a saber, a confiabilidade normativa e a calculabilidade normativa.

Por se tratar de um tema extenso e complexo e que não é, em si, o tema do presente trabalho, buscar-se-á demonstrar, um dos pontos em que a conduta estatal aqui analisada acabaria violando o princípio da segurança jurídica em sua dimensão dinâmica, demonstrando que há uma violação à vinculatividade normativa

caracterizada pela inobservância dos limites formais e materiais impostos ao Poder Executivo. Explica-se.

Calculabilidade do Direito é o estado em que o cidadão tem, em grande medida, a capacidade de antecipar e de medir o espectro reduzido e pouco variável de consequências atribuíveis abstratamente a atos, próprios e alheios, ou a fatos e o espectro reduzido de tempo do qual a consequência definitiva será aplicada. Nesse sentido, um dos elementos que reduz a extensão e a intensidade das mudanças é a vinculatividade da aplicação do Direito relativamente aos três Poderes.<sup>118</sup>

Nessa linha, do princípio da legalidade que emana do artigo 37 da Constituição Federal chega-se à conclusão de que o Poder Executivo tem, como uma de suas limitações, o conteúdo legal, ou seja, sua atuação não pode extrapolar os ditames estabelecidos pelo ato normativo legal. O Poder Legislativo, por sua vez, encontra limitação no texto constitucional. Ou seja, a atividade legislativa não pode desobedecer a mandamentos constitucionais.<sup>119</sup>

Dessa forma, pergunta-se: partindo-se do texto constitucional, é possível construir uma estrutura argumentativa que autorize a restrição do direito de abatimento em razão da concessão de suposto benefício fiscal não conveniado? A resposta é negativa. Por mais que a conduta seja reprovável não se pode admitir que, com o argumento de combatê-la, ultrapasse-se os limites impostos pela própria Constituição Federal.

Portanto, consoante demonstrado, o direito subjetivo do contribuinte de escriturar os créditos de ICMS incidentes na operação anterior, ainda que esta estivesse sujeita a benefício fiscal não aprovado pelo CONFAZ, deve subsistir em razão do princípio da segurança jurídica, não podendo o Estado de destino da mercadoria impor restrições ao direito ao crédito como forma de proteger-se dos efeitos da “guerra fiscal”.

---

<sup>118</sup> ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 605.

<sup>119</sup> *Ibidem*, p. 605-613.

#### 4. CONCLUSÃO

O objeto do presente trabalho cingiu-se na análise da constitucionalidade, ou não, das medidas de restrição ao crédito de ICMS, como forma de os Estados protegerem-se dos efeitos da “guerra fiscal”.

A partir da análise desenvolvida, podemos concluir que, à luz da Constituição Federal, não é possível admitir que um Estado, *manu propria*, restrinja o direito de abatimento do contribuinte, mitigando o direito constitucional ao crédito, em razão da inobservância dos requisitos legais para a concessão dos benefícios fiscais em matéria de ICMS. Em outras palavras, o fato de a conduta de um Estado estar maculada com vício de inconstitucionalidade, não autoriza que outro, com o intuito de reprimi-lá, incorra também em vício de inconstitucionalidade.

Não se trata aqui de defender a constitucionalidade da concessão unilateral de benefícios fiscais, pelo contrário. Não há como negar que os danos causados pelas políticas de concessão unilateral de benefícios fiscais são extremamente prejudiciais à economia nacional como um todo e que o desrespeito às regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 24/75 não deve ser tolerado, como de fato não vem sendo, conforme demonstram os mais recentes julgados do Supremo Tribunal Federal que declararam a inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos sem aprovação do CONFAZ.

Todavia, é, da mesma forma, inadmissível, utilizar-se de vias oblíquas às constitucionalmente asseguradas para se combater os efeitos da “guerra fiscal”, conforme vêm fazendo vários Estados ao restringirem o direito ao crédito de ICMS, pelo fato de a operação estar abarcada por benefício fiscal não aprovado em convênio.

Conforme se demonstrou durante o trabalho, a não-cumulatividade é uma regra constitucional e, por tal razão, deve ser interpretada a partir da Constituição Federal, possuindo um conteúdo deontológico mínimo que não pode ser restringido por norma infraconstitucional. Demonstrou-se, também, que a própria Carta Magna tratou de positivar quais seriam as restrições à não-cumulatividade aplicáveis ao ICMS, de

tal sorte que apenas nos casos de isenção e não-incidência, tal preceito poderia ser afastado.

Diante disso, embora a possibilidade de declarar a ineficácia do crédito de ICMS esteja prevista na Lei Complementar nº 24/75, esta não poderia ter sido recepcionada pela Constituição, já que estabeleceu um rol taxativo de hipóteses em que a não-cumulatividade do ICMS poderia ser restringida.

Restou comprovado, também, que, ainda que aceitássemos a recepção do conteúdo da Lei Complementar nº 24/75, sua efetivação encontraria óbice em outros direitos fundamentais e preceitos básicos de nossa Federação, tais como na separação dos poderes, no pacto federativo e na segurança jurídica.

Em outras palavras, nada impede que os Estados ditos prejudicados lutem pelos seus direitos, no entanto, não podem fazê-lo pressionando o polo mais fraco, o contribuinte, e ao arrepio dos ditames constitucionais atualmente em vigor. Assim, caso queiram questionar a constitucionalidade de um benefício fiscal, devem usar o fórum adequado para tal, a saber, o Supremo Tribunal Federal, e não repassar o ônus fiscal aos contribuintes.

Por fim, cabe-nos, aqui, fazer uma crítica construtiva. Parece-nos muito mais fácil pressionar os contribuintes, autuando-os pela apropriação dos créditos, do que punir os governantes que, de má-fé, continuam a conceder benefícios fiscais sem aprovação em convênio e, pior, às vezes revogando norma que tem sua constitucionalidade questionada no Supremo Tribunal Federal e, após a declaração da perda de objeto da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, acabam editando nova norma com idêntico conteúdo. Esses, sim, merecem a necessária punição.

## RERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos Princípios Jurídicos. 9ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_, Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 05 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 20.10.2011.

\_\_\_\_\_, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília: Presidência da República, 24 de janeiro de 1967. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm)>. Acesso em: 20.10.2011.

\_\_\_\_\_, **Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975**: Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 09 de janeiro de 1975. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm) >. Acesso em: 25.10.2011.

\_\_\_\_\_, **Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996**: Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília: Presidência da República, 16 de setembro de 1996. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm) >. Acesso em: 25.10.2011.

\_\_\_\_\_, **Governo do Estado do Rio Grande do Sul**. Disponível em <<http://www.transparencia.rs.gov.br>>. Acesso em: 04.09.2011.

\_\_\_\_\_, **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário n.º 111.757/SP, Relator Min. Célio Borja. Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 26.10.2011.

\_\_\_\_\_, **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário n.º 201764 AgR, Relator (a): Ministro. Eros Grau, Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 26.10.2011.

\_\_\_\_\_, **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário n.º 174478, Relator (a) para acórdão: Ministro. Cezar Peluso, Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 26.10.2011.

\_\_\_\_\_, **Supremo Tribunal Federal**, Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2345, Relator (a): Ministro. Cezar Peluso, Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 05.11.2011.

\_\_\_\_\_, **Supremo Tribunal Federal**, Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1247-9, voto do Ministro. Celso de Mello, Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 26.10.2011.

\_\_\_\_\_, **Supremo Tribunal Federal**, Recurso Extraordinário n.º 463079, Relator (a): Ministro Joaquim Barbosa, Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 05.11.2011.

\_\_\_\_\_, **Supremo Tribunal Federal**, Agravo de Instrumento n.º 787853, Relator (a): Ministro Dias Toffoli, Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 05.11.2011.

\_\_\_\_\_, **Supremo Tribunal Federal**, Ação Cautelar n.º 2611, Relator (a): Ministra Ellen Gracie, Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 05.11.2011.

\_\_\_\_\_, **Supremo Tribunal Federal**, Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2377, Relator (a): Ministro Sepúlveda Pertence, Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 05.11.2011.



\_\_\_\_\_, **Superior Tribunal de Justiça**, Recurso Especial n.º 1148444/MG, Relator (a): Ministro. Luiz Fux, Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acessado em 30.10.2011.

\_\_\_\_\_, **Superior Tribunal de Justiça**, Recurso Especial n.º 1057531/MG, Relator (a): Ministro. Luiz Fux, Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acessado em 05.11.2011.

\_\_\_\_\_, **Superior Tribunal de Justiça**, Recurso Especial n.º 1125188, Relator (a): Ministro Benedito Gonçalves, Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acessado em 05.11.2011.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil *in* Revista de Estudos Tributários. Jan-fev 2011. Porto Alegre: Editora Síntese, 2011

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_, Curso de Direito Constitucional Tributário. 17ª edição. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

\_\_\_\_\_, Revista Jurídica Mineira, Belo Horizonte, vol. 96/69, p. 82, jul-ago/1992

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 20ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Glosa Unilateral de Créditos por operações interestaduais – a Posição do Estado de São Paulo – Lei Estadual n. 6.374/89 e Comunicado CAT n. 36/2004 – Necessidade de Prévio Acesso ao Poder Judiciário *in* Revista Dialética de Direito Tributário, nº 148, jan/2008.

JESUS, Isabela Bonfá de. Direito a crédito de ICMS pelo Contribuinte Destinatário – Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade *in* ICMS – Questões Atuais. 1ª Ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007, v.1. p. 283-303

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre a glosa de créditos. 1ª Ed: São Paulo, Editora MP, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Sistema Tributário na Constituição. 6ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

MORAES, de Alexandre. Direito Constitucional. 22ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do advogado: ESMAFE, 2006.