

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA VEDAÇÃO AO DIREITO DE CRÉDITO
DE ICMS
THE INCONSTITUTIONALITY OF SEALING TO THE ICMS CREDIT LAW**

Rejane Oliveira Nunes

RESUMO

Este trabalho analisa a problemática da inconstitucionalidade da vedação ao direito de crédito de ICMS e os efeitos nocivos causados pelo descumprimento do pacto federativo fiscal, bem como a violação de disposições constitucionais, situação que implica para ocorrência do fenômeno da guerra fiscal. O núcleo do problema localiza-se nas concessões de benefícios fiscais não precedidas de convênio, medida que tem afetado a sistemática operacional das empresas e dos Estados destinatários do bem. Será falado sobre o regime jurídico institucional do imposto, a competência tributária e demais características, enfatizando-se entre elas a aplicação do princípio da não cumulatividade e sua importância. Destacam-se ainda, os motivos utilizados pelos Estados Federados para anulação ao direito de créditos de ICMS com o intuito de neutralizar ações de benefícios fiscais dessa ordem. Será abordado o posicionamento jurisprudencial e doutrinário referente ao tema central, apontamentos imprescindíveis para compreender melhor os efeitos nefastos da guerra fiscal e assegurar o aproveitamento de crédito do ICMS ao contribuinte de boa-fé, sob a égide da Constituição da República. A técnica explorada para desenvolver o presente ensaio é a pesquisa bibliográfica. O resultado a ser perseguido é a discursão das ações e reações dos Estados Federados frente a guerra fiscal do imposto, bem como a busca por soluções para dirimir a lide em destaque. Soluções que de fato implicarão diretamente no campo econômico e social dos entes federativos e de seus administrados, em observância a uma gama de princípios constitucionais que são catalizadores de harmonia no sistema jurídico brasileiro.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS. Glosa. Princípio. Benefício Fiscal.

ABSTRACT

This paper analyzes the problems of the unconstitutionality of the ICMS tax credit and the harmful effects caused by the failure to comply with the fiscal federal pact, as well as the violation of constitutional provisions, a situation that implies for the occurrence of the fiscal war phenomenon. The core of the problem lies in concessions for tax benefits not preceded by an agreement, a measure that has affected the operational system of companies and recipient states. There will be talk about the institutional legal regime of the tax, tax jurisdiction and other characteristics, emphasizing among them the application of the principle of non-cumulativeness and its importance. Also worthy of note are the reasons used by the Federal States for the annulment of the right to ICMS credits with the purpose of neutralizing tax relief actions of this order. It will address the jurisprudential and doctrinal position regarding the central issue, essential notes to better understand the harmful effects of the fiscal war and ensure the use of ICMS credit to the taxpayer in good faith, under the aegis of the Constitution of the Republic. The technique explored to develop the present essay is the bibliographical research. The result to be pursued is the discursion of the actions and reactions of the Federal States in front of the tax war of the tax, as well as the search for solutions to settle the dispute in the spotlight. Solutions that will directly implicate in the economic and social field of federative entities and

their administered, in compliance with a range of constitutional principles that are catalysts of harmony in the Brazilian legal system.

KEYWORDS: ICMS. Gloss. Principle. Tax Benefit.

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, previsto na Constituição Federal de 1988, confere aos Estados e ao Distrito Federal a função de instituir e de cobrar o imposto. Acrescenta-se que o referido imposto representa maior parte da receita de arrecadação desses entes federativos.

O ICMS tem caráter nacional, apesar de ser de competência estadual e distrital, como já ressaltado. Tal sistemática se dá pelo método de apuração do imposto estabelecido pela Carta Constitucional, consagrado como princípio da não cumulatividade.

Esse princípio permite o aproveitamento dos créditos pagos nas etapas passadas, de modo que a exação recolhida em um Estado deverá ter seu valor abatido em operação posterior a esta, processada em outra unidade federativa. O objetivo inicial é evitar o efeito cascata do tributo e assim reduzir o impacto do imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte e de comunicação, devendo ser tributado apenas o valor acrescentado a cada etapa do ciclo mercantil. Trata-se de imposto plurifásico, conforme demonstrado acima.

O constituinte originário, no momento de estabelecer as diretrizes constitucionais do ICMS, ponderou por uma distribuição equilibrada quanto ao produto da arrecadação entre os entes federativos, em que cada ente fica com uma parte da receita apurada no ciclo econômico do imposto, conforme percentual estabelecido na norma.

Contudo, a guerra fiscal tem se mostrado uma grande ameaça no que tange a esquematização do ICMS. Esse fenômeno se consolida por um conjunto de ações e reações dos estados que pretendem atrair investimentos locais.

A burocrática sistemática de aprovação de incentivos fiscais no âmbito do CONFAZ, em especial a unanimidade dos votos, tem representado discórdia entre os Estados membros que desejam desenvolver-se economicamente. Situação que tem contribuído, significativamente, para a concessão de benesses fiscais, sem prévio convênio, por muitos Estados e Distrito Federal, em desobediência a Carta Constitucional e a Lei Complementar nº 24/75.

A princípio, é possível perceber a ação do ente federativo ao conceder benefícios fiscais sem prévio convênio, sob o argumento de atrair investimentos locais para movimentação da economia.

Por outro lado, nota-se que o Estado destinatário, participante da operação mercantil, tem duas possibilidades de reação contra a concessão de benefício fiscal dessa ordem, quais sejam: glosar o crédito – forma de retaliação do Estado prejudicado que apenas considera os créditos efetivamente recolhidos pelo Estado de origem, atribuindo ao contribuinte a diferença do imposto e do valor descrito na nota fiscal; ou recorrer ao Poder Judiciário para declaração de inconstitucionalidade da norma, a fim de expulsá-la do ordenamento jurídico pátrio.

Lembrando que em meio a esse choque de interesses existe uma gama de princípios constitucionais que precisam ser reverenciados, uma vez que desempenham o importante papel de orientar e atribuir legitimidade às normas e também como mecanismo limitador ao poder estatal.

Percebe-se que a simples restrição ao direito de crédito pelos Estados destinatários da mercadoria fere, essencialmente, um conjunto de princípios constitucionais, causando automaticamente a desarmonia entre os Estados membros, bem como impondo ônus ao contribuinte que se tornou mais uma vítima da guerra fiscal. Entretanto, também é cediço que a concessão de benefício à revelia do CONFAZ contribui para o aumento da concorrência desleal e representa queda na arrecadação. Dessa forma, o tributo não arrecadado, em larga escala, torna-se um prejuízo incalculável, ocorrendo conseqüentemente redução nos investimentos de serviços públicos que atendem a população.

Os órgãos do Poder Judiciário, em destaque o Superior Tribunal de Justiça - STJ e o Superior Tribunal Federal - STF, desempenham funções importantes. O primeiro tribunal detém a competência fundamental de zelar pela interpretação uniforme das leis federais, o segundo, por sua vez, tem a função de zelar pelo cumprimento da Constituição Federal, bem como a missão de realizar o juízo de constitucionalidade e de legalidade de determinada norma. Caso seja declarada sua inconstitucionalidade, a norma concessora de incentivo fiscal será extirpada do ordenamento jurídico brasileiro.

É visível que as concessões de benefícios fiscais não precedidas de convênio são medidas que vêm afetando, significativamente, a sistemática operacional das empresas e dos Estados destinatários do bem.

Portanto, o presente trabalho tem a intenção de demonstrar as ações e reações dos Estados e do Distrito Federal em meio ao fenômeno da guerra fiscal, a postura adotada frente

aos benefícios fiscais não precedidos de convênio, a inconstitucionalidade da vedação ao direito de crédito de ICMS que afeta diretamente o contribuinte de boa-fé, bem como o mecanismo hábil para tal declaração à luz da doutrina e da jurisprudência na atualidade.

1 - PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

O art. 155 da Constituição Federal estabelece que a instituição do ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal.

O fato gerador do imposto é a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e serviços de comunicação, nos termos do art. 155, II da Carta Magna. Todas as fases de circulação, bem como, todas as prestações de serviços estão passíveis a incidência do ICMS, sendo obrigatória a emissão da nota fiscal.

Segundo apregoa a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, §2º, I, o ICMS é um imposto não cumulativo. Em síntese, implica o aproveitamento do crédito do imposto estadual pago nas etapas passadas. Assim, o valor exigido de ICMS nas entradas de mercadorias, automaticamente, gera um crédito que poderá ser compensado com o valor do imposto a ser recolhido nas saídas do estabelecimento comercial.

O art. 19ª da Lei Complementar nº 87/1996 também aborda a não cumulatividade do ICMS, a fim de elucidar mais o imposto estudado.

A não cumulatividade é princípio constitucional, de modo que seu alcance não poderá ser restringido por normas infraconstitucionais, bem como, tem o condão de orientar o legislador ordinário e o aplicador do direito, conforme a lição de Carvalho, *in verbis*:

Como princípio constitucional, a não cumulatividade configura mandamento estrutural básico do sistema tributário, que orienta a atividade do legislador ordinário ao instituir a regra matriz de incidência dos tributos a ele sujeitos, como é o caso do ICMS. Funciona, também, como norte ao intérprete, o qual, ao efetuar a aplicação do direito, não pode esquivar-se da observância dessa regra.¹

O princípio serve de norte ao Sistema Tributário Nacional. É limite constitucional à competência tributária referente à edição de espécies normativas, bem como, quanto à capacidade de constituir e exigir o crédito tributário.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do icms**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 66.

O legislador constituinte estabeleceu que o imposto de ICMS não poderá ser cumulativo. Assim, temos os dizeres de Roque Antônio Carrazza ao enfatizar a importância dessa regra constitucional, veja-o:

A não cumulatividade do ICMS visa a evitar o indesejável efeito conhecido como “cascata” ou “piramidização”, fenômeno que prejudica as atividades econômicas, já que onera, repetida e sobrepostamente, todas as etapas da circulação de bens e da prestação de serviços. ²

Em reforço ao princípio constitucional, José Eduardo Soares de Melo, esclarece que:

A não cumulatividade tem origem na evolução cultural, social e econômica e jurídica do povo. Sendo essencial, a sua supressão do texto constitucional inevitavelmente causaria um sério e enorme abalo em toda a estrutura sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre o preço dos bens e serviços de transportes e de comunicações, a sua eliminação os tornaria artificialmente mais onerosos.³

A ocorrência da supressão do princípio do texto constitucional acarretaria o aumento do custo, desconfortável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Ação esta que modificaria toda a cadeia produtiva e comercial e, conseqüentemente, seria vetor de redução de investimentos empresariais e oneração do custo de vida da população.

Nessa vertente, tem-se os dizeres de Moreira, ao relatar as diversas funções do princípio, logo em seguida:

- (a) a transação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de facto, não onerando os agentes produtivos;
- (b) a neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação de mercadorias não influa na tributação sobre ela incidente;
- (c) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;
- (d) a conquista de mercados internacionais, permitindo-se efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação);
- (e) a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, pois a não cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributação em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional.⁴

Logo, notam-se as várias funções que o princípio da não cumulatividade persegue, consubstanciando-se através da regra de abatimento do ICMS tributado nas operações

² CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 417.

³ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 238.

⁴ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 238.

anteriores, vez que busca diminuir o impacto do imposto sobre o valor de mercadorias e serviços de transportes e de comunicação.

O art. 155, §2º, incisos I e II, da CF, prescrevem que, nas operações ou prestações sucessivas que tratem, respectivamente, mercadorias e serviços de transporte ou de comunicação, deve ser assegurado o direito de compensação.

Não se pode negar que a não cumulatividade é técnica de arrecadação do imposto, o método utilizado é o indireto subtrativo, conhecido como técnica de “imposto sobre imposto”.

Essa sistemática se dá na escrituração contábil da empresa, por meio da compensação entre créditos e débitos dentro de um determinado espaço de tempo, conforme o entendimento de Ribeiro: “Confrontar-se-á o débito decorrente da tributação de uma operação com os créditos originários das operações anteriores envolvendo o mesmo produto. É uma simples relação financeira, uma operação contábil.”⁵

1.1 - Norma de eficácia plena

A norma que se hospeda no art. 155, § 2º, I, da CF, princípio da não cumulatividade, é classificada como norma de eficácia plena, isto é, opera-se todos seus efeitos automaticamente, independente de edição de outra norma.

Segundo a lição de José Eduardo Soares de Melo, verifica-se que:

A cláusula da “não cumulatividade” não consubstancia mera norma programática, nem traduz recomendação, sequer apresenta cunho didático ou ilustrativo, caracterizando, na realidade, “diretriz constitucional imperativa. Trata-se de uma autêntica obrigação a ser cumprida tanto pelo Poder Público, como pelo contribuinte.”⁶

Dessa forma, o princípio conceituado acima tem aplicabilidade imediata, isto é, produção de efeitos imediatos, não necessitando de norma regulamentadora, deve ser respeitado e executado, sob violação de um mandamento constitucional.

Portanto, cada operação de mercadorias ou prestação de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação é assegurado ao contribuinte uma dedução correspondente aos montantes do ICMS referentes às operações ou prestações anteriores, independentemente de estarem sobre a égide de convênio.

⁵ RIBEIRO, Rodrigo Koehler. **O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro**. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm> Acesso em: mai. 2017.

⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 240.

1.2 - Da impossibilidade da mitigação do princípio da não cumulatividade por norma infraconstitucional

A Carta Magna traz em seu bojo, que caberá a lei complementar disciplinar apenas sobre o regime de compensação do imposto. Verifica-se, uma limitação ao campo da lei complementar, vez que a Constituição Federal não delegou à espécie normativa a função delimitadora do princípio da não cumulatividade, assim tem-se os dizeres de Coêlho:

Apesar de o art. 155, § 2º, XII, “c”, estabelecer que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, é claro que a regulamentação infraconstitucional permitida não poderá restringir, alterar ou prejudicar o princípio da não cumulatividade, que na própria constituição tem ampla guarida. Vasto campo deverá ser objeto de compensação legislativa infraconstitucional sem nenhuma ofensa à norma superior.⁷

O princípio da não cumulatividade é uma garantia constitucional do contribuinte, consoante o art. 60, §4º, VI, da CF, não admitindo qualquer restrição por norma infraconstitucional.

Neste mesmo sentido, Carrazza afirma que:

Realmente, a dicção constitucional “compensando-se o que for devido (...)” confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS, o direito de abatimento, oponível, *ipso facto*, ao Poder Público no caso de este agir de modo inconstitucional, seja na institucional (providencia legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo.⁸

Por essa razão, nota-se que o princípio da não cumulatividade é uma diretriz imperativa, isto é, um comando que deve ser observado pelo legislador e pelo Fisco, a fim de resguardar o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS, através do instituto da compensação.

Carvalho corrobora do mesmo entendimento, veja-o:

A não cumulatividade dista de ser mera recomendação do legislador constituinte, para fins de orientação das entidades tributantes. É diretriz básica, sem observância da qual se quebra a homogeneidade do imposto, rompendo o programa nacional que a Constituição estipulou. Nenhum Estado ou o Distrito Federal poderá passar ao largo desse princípio. É algo que se impõe com caráter incisivo a todos os destinatários.⁹

Como se vê, o princípio da não cumulatividade deve ser respeitado, sendo vedado sua inobservância pelo legislador complementar e ordinário, bem como, pelo aplicador do direito,

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 482.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 419.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do icms**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 67.

sob pena de violação do mandamento constitucional, por conseguinte, rompimento da própria dinâmica do imposto.

1.3 - Exceções ao princípio da não cumulatividade

O princípio da não cumulatividade foi positivado na constituição vigente, de forma ampla, por conseguinte, estendendo o direito de crédito do ICMS, contando com apenas duas exceções: de isenção e de não incidência, conforme letra do art. 155, § 2º, II.

Sabe-se que isenção é a dispensa legal de não pagar o tributo e não incidência é situação não prevista pelo legislador como passível de tributação. Assim, quando falamos dessas duas situações em sede de ICMS, não se aplica o princípio da não cumulatividade, visto que são duas hipóteses de exceção à regra. Cumpre ressaltar que no caso de concessão de isenção, o direito de crédito se perde na cadeia, impossibilitando a compensação, conforme leciona Coêlho, através de um exemplo:

Dar isenção numa fase intermediária do ciclo ou mesmo conceder imunidade significa “transferir” para o elo seguinte o “ônus” do imposto. Haverá isenção ou imunidade para “A”, o transmitente, mas “B”, o adquirente, pagará o seu débito sem o crédito da operação anterior, isto é, pagará o que “A” deixou de pagar ao Estado (efeito de cumulação).¹⁰

Neste caso, a isenção acaba sendo desinteressante para o adquirente, uma vez que não poderá se valer da compensação, visto que não existe crédito da operação anterior para ser descontado, terá que pagar o valor cheio do imposto.

2 - GUERRA FISCAL DO ICMS E CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL

2.1 - O fenômeno da guerra fiscal

Entende-se por guerra fiscal a disputa entre Estados, para o oferecimento de incentivos fiscais, financeiros e de infraestrutura, com o escopo de atrair investimentos a partir da instalação de indústrias e empresas na localidade desejada.

Nesse mesmo caminho, tem-se a lição de Carvalho, em sua obra “ Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS”, a seguir:

O problema da “guerra fiscal”, seus motivos e consequências, extrapolam o âmbito estritamente jurídico, invadindo o campo econômico. Os Estados mais desenvolvidos acusam os outros de lançarem mão de mecanismos fiscais contrários à ordem jurídica para atrair a seus territórios empresas teoricamente capazes de estimular o desenvolvimento que perseguem. Já os menos, contra-

¹⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 479.

atacam com argumento de que têm direito de buscar a concretização de suas metas econômicas e sociais pelos meios de que dispõem, considerando as deficiências e as distorções que o sistema tributário, inegavelmente, ostenta.¹¹

Verifica-se que a guerra fiscal se tornou uma ameaça constante para o perfeito desempenho do sistema jurídico, por comprometer a fiel aplicabilidade de princípios fundamentais e normas. Cumpre ressaltar que os benefícios fiscais, em sua maior parte, são concedidos no âmbito do ICMS, espécie que mais arrecada no Brasil, atualmente.

Em suma, esses benefícios têm causado concorrência predatória entre os Estados, a fim de favorecer suas economias internas, contribuindo, assim, para o agravamento da crise financeira dos estados mais carentes.

Uma vez que, os entes mais deficitários perdem espaço para os entes mais favorecidos, em vários ângulos, a começar pela redução de ofertas de empregos que seriam gerados pela instalação de novas empresas ou quando estas migram para outros Estados, outro fator seria a minimização da circulação de capital em determinadas regiões como Nordeste e Norte do Brasil.

Rodrigues fala dos âmbitos que pode ser dar a guerra fiscal:

Deve-se ressaltar que a guerra fiscal pode ocorrer entre todos os entes da Federação, tanto de forma horizontal (entre os próprios Estados ou só entre os Municípios) quanto vertical (entre a União e os Estados, União e Municípios e Estados e Municípios).¹²

Neste sentido, a guerra fiscal do ICMS ocorre na posição horizontal, uma vez que quem detêm a competência tributária do tributo são os Estados e o Distrito Federal, função atribuída pela Carta Magna, representados no CONFAZ por seus respectivos secretários da fazenda.

2.2 - Exigências para a concessão de benefícios fiscais em sede de ICMS

É de conhecimento geral, que a Constituição Federal atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a função de instituir o ICMS, nos moldes do art. 155, II, e com a finalidade de preservar a harmonia e uniformidade do ordenamento jurídico, o texto constitucional atribui a Lei Complementar o papel de disciplinar sobre vários elementos necessários a persecução jurídica do imposto.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do icms**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 27.

¹² RODRIGUES, Matheus Aragão. **A problemática da Guerra Fiscal e o ICMS**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8835/A-problematica-da-guerra-fiscal-e-o-ICMS>> Acesso em: out. 2016.

O legislador constituinte dispôs que a concessão de benesses fiscais não pode se dar por ato infralegal, mas por lei. O fundamento está positivado no art. 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

A deliberação unificada que a regra faz menção é efetivada por intermédio do Conselho Nacional de Políticas Fazendárias - CONFAZ, órgão responsável pela celebração de convênio que trata sobre concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto, conforme norma constitucional explicitada anteriormente e a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

Carvalho visualiza os convênios da seguinte forma: “Firmada a compreensão no sentido de serem os convênios importantes veículos introdutórios de normas no conjunto de preceitos que dá corpo ao ICMS (...)”.¹³ Assim, entende-se convênio, entre Estados e Distrito Federal, como etapa necessária no procedimento legislativo para concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

O CONFAZ, é composto pelo Ministro da Fazenda e por Secretários de Fazenda, Finanças e Tributação dos Estados Federativos, além do Distrito Federal.

Nesse mesmo sentido, tem a finalidade de promover ações imprescindíveis à instituição de políticas e adequação de normas e procedimentos relacionadas ao exercício da competência tributária dos Estados da Federação, isto é, conservação do pacto federativo.

A Lei Complementar nº 24/75, art. 1º e 2º, §2, enfatiza que só por decisão unânime, serão concedidos, os benefícios fiscais pelos estados e pelo Distrito Federal, e revogados os mesmos, pelo quórum de quatro quintos.

Vale dizer que sobre a unanimidade recai a responsabilidade de validade do benefício concedido, por ser tornar requisito absoluto de aprovação do objeto que se quer. Pois, apenas com consenso entre as pessoas políticas integrantes do CONFAZ, poderá abrir passagem para aprovação de incentivos fiscais do ICMS.

A exigência de unanimidade das decisões, dá poder de veto a qualquer um dos Estados e do Distrito Federal quando o benefício fiscal não é favorável, que por inúmeras vezes, acaba frustrando a concretização do ato de concessão.

Carvalho é contra a exigência da unanimidade no âmbito do CONFAZ para concessão do benefício fiscal, conforme exposto logo abaixo:

(...) a exigência de unanimidade dos Estados e Distrito Federal para aprovação de convênio relativo à concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do icms**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 60.

de ICMS não se apresenta apropriada ou condizente à realidade posta pela Carta de 1988, nas oportunidades em que demonstrada a inferioridade econômica e produtiva da unidade da Federação em que se pretende fazer uso dos citados expedientes extrafiscais.¹⁴

Logo, nota-se que essa condicionante é empecilho para concessão regular de benefícios fiscais sempre que estiver em evidência o estímulo ao desenvolvimento de entes federativos mais pobres e, por conseguinte, prejudicando a concretização de um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, elencado no art. 3º, III, da CF, que é a desejável redução das desigualdades regionais no Brasil.

Vale ressaltar ainda que a rigidez da regra que determina o consenso para a concessão de benefícios fiscais, presa pelo pacto federativo, tenha se tornado principal embrião que deu início a guerra fiscal, acaba produzindo efeito controverso daquele que presidiu a sua criação: impedir a concessão unilateral de incentivos fiscais por parte dos Estados e do Distrito Federal.

Em busca de novos investimentos, alguns Estados têm concedido incentivos fiscais de maneira unilateral. Uma prática abusiva que rompe com o ordenamento jurídico brasileiro e desestabiliza o sistema jurídico-tributário, visto que a concessão de benefícios fiscais se dá à revelia do CONFAZ, órgão constituído pela Lei Complementar nº 24/75, no qual vincula a legalidade dos incentivos à sua aprovação.

2.3 - Motivos que levam algumas unidades federativas à prática da glosa de ICMS

Em virtude da edição de leis de incentivos fiscais que implicam diretamente na redução de alíquotas ou base de cálculos sem aprovação do CONFAZ, conforme prevê a Carta Constitucional, alguns Estados têm criado empecilho ao aproveitamento de créditos de ICMS adquiridos em outras unidades federativas.

A exemplo disso, têm-se os Estados do Paraná, de Minas Gerais e de São Paulo, entre outros, que expediram atos normativos, respectivamente, Decreto nº 2.183 de 2003, Resolução nº 3.166 de 2001 e Comunicado CAT nº 36 de 2004 estabelecendo, em suma, que nos casos de mercadorias de fornecedor situado em outro Estado somente serão aceitos os créditos referente ao ICMS efetivamente recolhido no Estado de origem do bem. Assim, será cobrado de seu contribuinte, a diferença do imposto e do valor encontrado na nota fiscal, esta oriunda do Estado concessor de benefício fiscal irregular.

¹⁴ Ibid., p. 92.

Muitos são os motivos que levam determinados Estados se valerem de sua *longa manus*, isto é, vão além de sua competência com o intuito de neutralizar os efeitos devastadores da guerra fiscal.

Em primeiro lugar, tem-se a perda da neutralidade tributária que afeta diretamente a concorrência, partindo da ideia que o tributo deve ser neutro. O estado deve operar de forma negativa, não pode intervir na concorrência por vias de tributação, bem como, na forma positiva, quanto a prevenção e uniformidade de condições competitivas de mercado.

Ferreira fala da neutralidade do tributo: “Portanto, o “melhor tributo” é aquele que não interfere na cadeia econômica, não influenciando o mercado e a livre concorrência, haja vista que se revela o mais apropriado e oportuno para auferir uma “economia eficiente”.¹⁵

Destarte, quando um Estado concede benefício fiscal de ICMS sem anuência do CONFAZ, interfere diretamente na tomada de decisão dos agentes econômicos, constituindo fator de instabilidade do sistema econômico.

Portanto, na existência de concorrência desleal entre empresas, os contribuintes excluídos de incentivos fiscais desse formato ficam em desvantagem financeira, refletindo assim, negativamente no desenvolvimento de suas atividades econômicas habituais.

Em segundo lugar, tem-se a diminuição da arrecadação do ICMS no Estado de destino – se caso não fosse efetivada a glosa dos créditos do imposto, a receita do Estado destinatário seria muito baixa e, em consequência disso, o bom funcionamento dos serviços estatais restariam prejudicados, deixando assim, a população desamparada.

Em terceiro, tem-se a edição de leis estaduais de incentivos fiscais sem anuência do CONFAZ que, por sua vez, provocam insegurança jurídica nas relações comerciais entre Estados e contribuintes, imputando o ônus fiscal ao sujeito passivo.

Como quarto fator, pontua-se o princípio da indisponibilidade do interesse público – quando um Estado concede benefício fiscal unilateral, este deixa de exigir o imposto em sua integralidade e, conseqüentemente, o valor não arrecado deixa de ser investido no setor público, transformando-se em subsídio para iniciativa privada. Em larga escala, o tributo não recolhido representa um prejuízo incalculável.

Segundo Bandeira, “(...) as pessoas administrativas não têm portanto disponibilidade sobre interesses públicos à sua guarda e realização.”¹⁶ Destarte, a concessão de benefício fiscal

¹⁵ FERREIRA, Claudinei. O princípio econômico da neutralidade fiscal e a norma geral antielisiva no Direito Tributário brasileiro. Disponível em: <<http://www.cfmc.com.br/noticias/ler-noticia/o-principio-economico-da-neutralidade-fiscal-e-a-norma-geral-antielisiva-no-direito-tributario-brasileiro>> Acesso em: jun. 2017.

¹⁶ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 67. apud DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 67.

dessa ordem revela-se inapropriada por dispensar arrecadação de verba pública sem observância de norma vigente para tal medida, subvertendo a sistemática do princípio da supremacia do interesse público que objetiva o benefício da sociedade em detrimento do interesse do particular.

E por fim, como quinto elemento, tem-se a perda superveniente de objeto de ADIN. O ajuizamento de ADIN contra o dispositivo de regulamento do imposto de ICMS de determinado Estado, no qual prevê benefício fiscal sem prévia edição de convênio no âmbito do CONFAZ, poderá restar prejudicado pela revogação de dispositivo questionado na exordial. Vide jurisprudência:

AGRAVO REGIMENTAL EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. DECRETO. ESPÍRITO SANTO. REVOGAÇÃO DA NORMA IMPUGNADA. PERDA SUPERVENIENTE DE OBJETO.

1. A jurisprudência do STF é firme no sentido de que a intercorrência de revogação da norma impugnada gera a prejudicialidade da ação direta de inconstitucionalidade, em decorrência da perda superveniente do objeto. Precedentes.

2. É inviável superar a referida prejudicialidade, por intermédio de sucessivos aditamentos da petição inicial, após a inclusão do feito em pauta, ao fundamento de relativa semelhança normativa entre os decretos que alteraram o Regulamento de ICMS do Estado-membro.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.¹⁷

Em decorrência da perda superveniente do objeto de ADIN, alguns estados têm optado pela glosa dos créditos do imposto de ICMS, por serem realizados sem ratificação do CONFAZ, fundamentando suas medidas em ADINs analisadas pela Suprema Corte que pautou pela inconstitucionalidade de norma concessiva de incentivo fiscal.

A revogação de dispositivo impugnado acarreta perda superveniente do objeto, isto é, falece o interesse jurídico perseguido em ADIN que é, até então, expulsar a norma que afronta o ordenamento jurídico. A expulsão de norma impugnada pelo instituto da revogação se tornou mecanismo usual para arbitrariedade dos Estados concessionários de benesses unilaterais, pois se assim procederem nunca serão responsabilizados por seus atos ilegais.

Tal discrepância jurídica colabora para o aumento da insegurança jurídica nas relações entre sujeitos passivos e ativos envolvidos em operações mercantis estaduais. Situação que tem levado alguns Estados a encurtarem o caminho e optarem pela vedação dos créditos de ICMS devido a morosidade do Poder Judiciário e brechas na lei.

¹⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3416. Relator Ministro Edson Fachin. Tribunal Pleno. Julgamento em: 07/10/2015.

Fixada essas diretrizes, é possível perceber que os atos normativos referentes à vedação ao direito de créditos têm o escopo de neutralizar o benefício fiscal concedido, contribuindo para o equilíbrio da livre concorrência e, assim, impedindo que o Estado destinatário assumira o prejuízo do não recolhimento do tributo em sua integralidade pelo Estado de origem.

2.4 - Da não recepção pela Constituição Federal do art. 8º da Lei Complementar nº 24/75

Os Estados, praticantes da glosa de créditos, justificam sua conduta com base na aplicação do art. 8º da Lei 24/75, segundo o qual serão vedados os créditos de ICMS pelo Estado de destino, resultante de operação mercantil realizada com empresas de outras unidades federadas que concederam incentivos fiscais unilaterais, sem aprovação do CONFAZ.

Segundo Silva, essa conduta do fisco do Estado destinatário da mercadoria não merece prosperar, por ser divergente ao posicionamento da Carta Magna, conforme exposto a seguir:

A Constituição só proíbe o crédito do imposto nos casos de incentivos fiscais concedidos através das técnicas de isenção ou de não incidência. Os incentivos concedidos mediante redução do imposto devido, ou até mesmo mediante escrituração de crédito presumido, a rigor, não estão incluídos na exceção constitucional. O creditamento do imposto não pode ser obstado pelo Estado de destino da mercadoria se o imposto foi integralmente destacado em nota fiscal – ainda que no Estado de origem o contribuinte tenha tido sua carga tributária reduzida por incentivo fiscal.¹⁸

Logo, nota-se que as restrições ao direito de crédito de ICMS só perseguem as técnicas de isenções e de não incidência, nos termos do art. 155, §2º, II, da CF. Neste mesmo sentido, o texto constitucional atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a faculdade de dispor em sentido diverso, ao preconizar no mesmo artigo, a seguinte afirmação: “salvo determinação em contrário da legislação”. Assim, fica claro que foi concedida à legislação ordinária a faculdade de conceder o crédito, e não o contrário, obstá-lo, entretanto, é o que vem ocorrendo com a glosa dos créditos do imposto, ora analisado.

Parte da doutrina entende que o art. 8º, I, da LC 24/75 não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, nas palavras de Carvalho:

Não podemos esquecer que o Texto Constitucional atribui ao legislador complementar a competência para fixar a forma de concessão das isenções, incentivos fiscais e benefícios fiscais, sem, no entanto, permitir a determinação de sanções à sua inobservância, muito menos quando a sanção estabelecida acarreta a anulação de créditos, em manifesta violação ao princípio da cumulatividade, e possibilita a exigência do ICMS pelo Estado

¹⁸ SILVA, Rogério Pires da. **Guerra Fiscal e Represálias dos Estados contra os Contribuintes**. Repertório IOB de Jurisprudência nº 6/60, caderno 1, 2ª quinzena de março de 2000, p. 156. apud MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 249.

ou Distrito Federal de destino da mercadoria ou serviço, pessoa política que, nos termos da Constituição da República, não é competente para tanto. Esse é o motivo pelo qual entendo que o art. 8º da Lei Complementar n. 24/75 não foi recepcionado pela Carta de 1988.¹⁹

Na visão do autor, a Lei Complementar foi além do campo de sua competência (estabelecida no art. 146 da Carta Magna), quando inseriu penalidades sem o consentimento da mesma.

O art. 8º da LC nº 24/75 tem formato de sanção, dirigida aos contribuintes envolvidos nas operações beneficiadas, por anular o direito crédito do ICMS devida a não observação dos critérios estabelecidos na referida Lei Complementar. A vedação ao crédito do imposto viola diretamente o princípio da não cumulatividade e ocasiona o enriquecimento ilícito por parte do Estado de destino da mercadoria, visto que é dado a este, pela própria Lei Complementar, a incumbência de recolher o imposto, contradizendo mais uma vez a Constituição Federal por se rebelar contra o pacto federativo, a presunção de legitimidade das leis e usurpar a competência do poder judiciário.

Carrazza concorda:

Tais “glosas de créditos” ou, em termos mais técnicos, “anulação dos créditos relativos às operações mercantis anteriormente realizadas”, absolutamente não se sustentam, ao alume do princípio da não cumulatividade do ICMS. Também não encontram amparo no art. 8º da Lei Complementar 24/1975, que, por ir além dos ditames do art. 155, § 2º, XII, “g”, da Carta de 1988, não passou pelo fenômeno da recepção.²⁰

Como já bem enfatizado, a glosa de crédito contradita o princípio da não cumulatividade e não encontra respaldo no art. 8º da Lei Complementar 24/1975, que já se encontra obsoleto. Tem-se também, o posicionamento de Melo, quando faz a seguinte afirmação: “Em suma, penso que o art. 8, I, da LC 24/75 não foi recepcionado pela CF/88, porque esta não veda o direito a crédito no caso de concessão de incentivo sem amparo em convênio.”²¹ Assim, por não estar inserida nas hipóteses de exceções ao princípio da não cumulatividade, a glosa de créditos de ICMS não merece prosperar, baseada em artigo de Lei Complementar não recepcionado pela Constituição Federal.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do icms**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 76.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 433.

²¹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 249.

3 - A INCONSTITUCIONALIDADE DA VEDAÇÃO AO DIREITO DE CRÉDITO DE ICMS

3.1 - Da usurpação de competência do Poder Judiciário: inviabilidade do Estado destinatário da mercadoria ou do serviço declarar a glosa dos créditos de ICMS do Estado de origem

Em análise ao art. 5º, XXXV e XXXVII, da Carta Constitucional, observa-se que foi atribuído de forma exclusiva ao Poder Judiciário o controle da constitucionalidade e da legalidade de determinada norma. Assim, havendo desrespeito a forma prescrita na Constituição Federal para concessão de benefícios fiscais, cabe somente ao Poder Judiciário impedir lesão ou ameaça a direito.

O fato é que tais benesses, ainda que concedidas sem ratificação do CONFAZ, gozam de presunção de legitimidade, assim os contribuintes adquirentes de mercadorias ou que contratam serviços de transporte intermunicipal ou de comunicação não podem ser prejudicados.

Oliveira fala das ações dos Fiscos Estaduais em relação a glosa dos créditos do ICMS, conforme visto abaixo:

Esse é o expediente que tem sido adotado pelos Fiscos Estaduais, a saber: com a constatação de suposta escrituração indevida de crédito do ICMS, tem sido efetuado o lançamento de ofício com a exigência do valor devidamente creditado como se fosse imposto (valor principal), inclusive acrescido de juros e multa.²²

O lançamento de ofício feito pelo Fisco Estadual exigindo o valor do crédito como se assim fosse imposto não pago fere de morte o princípio da não cumulatividade, vez que este não admite mitigação por norma infraconstitucional, isto é, acaba por corromper toda a materialidade do ICMS, conforme texto da Constituição Federal.

Aliás, pelo fato do princípio da não cumulatividade ser diretriz imperativa, o legislador ou Fisco Estadual não pode se esquivar da regra, o direito de abater não pode ser negado ao contribuinte. De qualquer forma, o inconformismo de um Estado frente à norma concessora de benefício fiscal de outro Estado deverá ser questionada nas vias judiciais e não ser realizado o lançamento de ofício, embora muitos o façam.

²² OLIVEIRA, Raphael Okano Pinto. **A glosa de créditos de ICMS e a impossibilidade de exigir o valor como imposto.** Disponível em: <<http://jota.info/a-glosa-de-creditos-de-icms-e-a-impossibilidade-de-exigir-o-valor-como-imposto>> Acesso em: jan. 2017.

Cumpra informar que a conduta adotada pelos Fiscos Estaduais referente retaliação de créditos é considerada autotutela, figura afastada pelo nosso ordenamento jurídico.

A vedação ao direito de crédito do ICMS, praticada pelo Estado de destino é inconstitucional, conforme assevera Borges:

Não pode entretanto um Estado-membro da Federação impugnar, glosando-o, o crédito destacado em documento fiscal, sob o pretexto de violação ao art. 155, § 2º, "g", da CF. (...) Não será correto reconhecer ao Estado-membro competência para, independentemente de um posicionamento jurisprudencial, sobretudo em ação declaratória de inconstitucionalidade da lei ou dos atos infralegais impugnáveis, glosar o crédito havido como indevido. Ser ou não devido o creditamento do ICMS, nas relações interestaduais, é algo que somente pode ser indicado, em nosso regime federativo, pelo Supremo Tribunal Federal.²³

Pois bem, a Constituição Federal garantiu para pessoas políticas o direito de ingresso de ação de inconstitucionalidade perante o STF contra benefício fiscal não precedido de autorização por convênio interestadual, a fim de extirpar as normas viciadas do ordenamento jurídico pátrio.

Aliás, mesmo que já exista posicionamento jurisprudencial sobre o tema, os Estados de destino da mercadoria não detêm legitimidade para o feito na vedação do crédito do contribuinte participante de benefício fiscal ilegal, vez que a própria Constituição Federal elegeu remédio específico para solucionar o conflito. Portanto, a glosa de créditos de ICMS acarreta usurpação de competência privativa do STF, além da violação do pacto federativo por restar prejudicada a harmonia interestadual.

É pacífica a jurisprudência do STF e STJ no entendimento quanto a declaração da inconstitucionalidade de norma de benefício fiscal concedido à descoberta de convênio e sem observância das regras da Lei Complementar nº 24/75, bem como, a negativa dos estornos efetuado pelos Estados que se acham prejudicados, quando não existe decisão no formato de ADIN, referente a norma concessora de benefício fiscal do Estado de origem.

O STJ tem se manifestado pela resolução do conflito de normas, em matéria de benefício fiscal, por via judicial, para o equilíbrio das relações econômicas e garantia da segurança jurídica, conforme o seguinte precedente:

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. GUERRA FISCAL. TENSÃO CRIADA ENTRE OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS DOS ESTADOS FEDERADOS DO BRASIL. CONFAZ. NECESSIDADE DE SOLUÇÃO PELA VIA JURISDICIONAL,

²³ BORGES, José Souto Maior. **O ICMS e os benefícios fiscais concedidos unilateralmente por Estado-membro**, in **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. 4.v. p. 124. apud CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do icms**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 79.

COM AFASTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. RECURSO PROVIDO.

1. A impropriamente denominada guerra fiscal é um mecanismo legítimo dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro, para tornar atraentes as operações econômicas com as empresas situadas em seus territórios; a exigência de serem as Resoluções do CONFAZ aprovadas por unanimidade dá aos Estados centrais o poder de veto naquelas deliberações, assim criando a tensão entre os sistemas tributários dos Estados Federados do Brasil.

2. Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis.

3. Recurso provido.²⁴

O STF, em sua unanimidade, decidiu pela repercussão geral do tema ora tratado, conforme texto abaixo:

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. GUERRA FISCAL. CUMULATIVIDADE. ESTORNO DE CRÉDITOS POR INICIATIVA UNILATERAL DE ENTE FEDERADO. ESTORNO BASEADO EM PRETENZA CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL INVÁLIDO POR OUTRO ENTE FEDERADO. ARTS. 1º, 2º, 3º, 102 e 155, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. 8º DA LC 24/1975. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA.²⁵

O Plenário Virtual do STF reconheceu repercussão geral no Recurso Extraordinário – RE nº 628075. A discussão apresentada no caso refere-se à concessão de créditos do ICMS oriundos de incentivos fiscais não precedidos de autorização por convênio interestadual.

O RE questiona acordão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, este entendeu pela constitucionalidade das legislações federal e local que consentem ao ente federativo o direito de glosa dos créditos de ICMS, mesmo que destacados em nota fiscal e, originários de operação mercantis realizadas em Estados concessionários de benefícios fiscais de forma unilateral.

O fisco gaúcho amparado no artigo 8º, da Lei Complementar 24/75, e no artigo 16, I, da Lei Estadual nº 8.820/89, entendeu que o Paraná concedeu incentivo fiscal a descoberta de convênio, dessa forma, admitiu apenas os créditos relativos ao ICMS efetivamente cobrados pelo Estado de origem, que foi de 5%, embora a alíquota destacada na nota fosse de 12%.

A parte recorrente, requer a reforma do acordão, a fim de usufruir do crédito integral destacado em nota fiscal. O recurso restou fundamentado na violação de três princípios, quais sejam: legalidade, separação dos Poderes e da não cumulatividade.

²⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança n. 38.041. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Seção. Julgamento em: 28/08/2013.

²⁵ BRASIL, Superior Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 628075. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Julgado em: 13/10/2011.

E recentemente, a Corte Suprema pronunciou-se pela repercussão geral sobre o mesmo tema, Recurso Extraordinário nº 85142, tendo como discursão a possibilidade de perdão das dívidas tributárias surgidas de benefícios fiscais concedidos sem amparo de convênio e já declarados inconstitucionais pelo STF, por intermédio de acordo firmado no âmbito do CONFAZ entre Estados e o Distrito Federal. Vide jurisprudência a seguir:

Ementa: IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – GUERRA FISCAL – BENEFÍCIOS FISCAIS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS – CONVALIDAÇÃO SUPERVENIENTE MEDIANTE NOVA DESONERAÇÃO – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade da prática mediante a qual os estados e o Distrito Federal, respaldados em consenso alcançado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, perdoam dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais assentados inconstitucionais pelo Supremo, porque implementados em meio à chamada guerra fiscal do ICMS.²⁶

Como se vê, a intensão aqui almejada é minimizar os efeitos danosos da guerra fiscal. A concessão de remissão ou anistia dos créditos de ICMS é medida bem vista por Carvalho, conforme texto transcrito logo abaixo:

Pelo contrário, tal providência é recomendável, para que se mantenha no ordenamento o clima de segurança jurídica, evitando punir ou onerar o contribuinte que agiu de acordo com os termos de lei reputada por válida e vigente.

Em razão da manutenção do princípio da segurança jurídica, após decretada a inconstitucionalidade do benefício fiscal pelo STF, nada impede que o Estado de origem entre com pedido de remissão.

Acrescenta-se ainda a existência de proposta de súmula vinculante – PSV 69, em relação à inconstitucionalidade de normas concessoras de benefícios fiscais sem prévio convênio, tendo como autor o ministro Gilmar Mendes. Esse mecanismo serve para minimizar a quantidade de recursos recebidos pelos tribunais superiores, podendo as lides serem solucionadas já na primeira instância. Contudo, no ano de 2015, os senadores tentaram barrar o andamento do PSV, conforme afirma Canário:

No início deste ano, senadores pediram ao tribunal que a PSV não fosse levada adiante. A reclamação era que há diversos projetos de lei em andamento no Congresso, mas a falta de consenso estava justamente na forma de proibição

²⁶. BRASIL, Superior Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário n. 851421. Relator Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em: 21/05/2015.

da guerra fiscal — ou, se a questão for pensada ao contrário, da validação dos benefícios até agora concedidos.²⁷

O caminho a ser perseguido para colocar fim na controversa seria a grande questão. De modo que poderia haver a convalidação dos benefícios fiscais já declarados inconstitucionais em ADIN, ou a concessão de remissão ou anistia dos créditos de ICMS, ou o tribunal poderia optar pela modulação dos efeitos da decisão a contar da data do julgamento. São soluções que merecem ser analisadas e bem aplicadas para que seus reflexos não venham causar mais danos ao contribuinte de boa-fé.

3.2 - Violação dos princípios constitucionais

O sistema constitucional tributário é uma organização normativa bem alicerçada, rodeada de princípios constitucionais, que atuam como limitadores objetivos e tem a função de dirimir as controversas suscitadas no âmbito do Direito Tributário.

No desencadeamento de uma guerra fiscal, as diretrizes constitucionais devem ser tomadas como ponto inicial para a restauração da ordem e do equilíbrio, a sua não observância poderá implicar na tomada de medidas arbitrárias.

Por vezes, a Administração Fazendária tem se equivocado na declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais ilegítimos concedidos por outros Estados, vez que essa competência pertence a Suprema Corte Brasileira, além de implicar na ofensa a uma gama de institutos e princípios constitucionais.

3.2.1 - Enriquecimento sem causa

Dentro do contexto ora tratado, quando o benefício fiscal é concedido descoberto de convênio, cabe somente ao Poder Judiciário, por remédio específico, declará-lo inconstitucional e, conseqüentemente, o Estado de origem será designado a cobrar o imposto não recolhido em sua integralidade, em observância ao arcabouço constitucional do tributo.

Assim, não poderá o Estado destinatário da mercadoria ou serviço exigir a complementação do imposto, nas palavras de Carvalho:

Por conseguinte, em caso de diagnóstico de reflexo patrimonial desfavorável ao erário de algum dos entes federados, o Estado lesado não está autorizado a apenar, sancionar, por ato próprio, o administrador que estava apenas cumprindo comando legais. Do contrário, estar-se-ia legitimando a utilização

²⁷ CANÁRIO, Pedro. **Guerra fiscal – Supremo modula decisão que declarou inconstitucional benefício de ICMS.** Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-mai-19/supremo-modula-decisao-declarou-inconstitucional-beneficio-icms>> Acesso em: jul. 2017.

de coerção para a cobrança de tributos que não são da competência do Estado destinatário da mercadoria.²⁸

Dito isso, verifica-se que o Estado de destino, quando da glosa os créditos de ICMS, incorre em violação do princípio de enriquecimento sem causa, vez que está expandindo os limites da competência que lhe foi outorgada, já que por vias inadequadas exige o imposto de operações mercantis que se deram fora do alcance de sua competência.

3.2.2 - Imputação do ônus da guerra fiscal ao contribuinte

O contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, tem o dever de pagar o tributo quando da ocorrência do fato gerador, que no caso do ICMS é operação de circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e serviços de comunicação, nos termos do art. 155, II da Carta Magna.

Pois bem, na existência de benefícios fiscais ilegítimos, a glosa de créditos tem implicado ao contribuinte o pagamento da diferença do tributo ao Estado destinatário, conforme assevera CARRAZA: “(...) imputação ao contribuinte do ônus de suportar os efeitos emergentes de perlanga jurídica a ele de toda estranha, já que da exclusiva alçada dos Estados envolvidos em episódio da demanda “guerra fiscal”.”²⁹

O fato é que essa medida é equivocada, pois o contribuinte não deu causa ao vício de forma, mas sim o Estado de origem, isto é, este se esquivou de regras de procedimento legislativo adequado para o fim perseguido.

Segundo Carvalho tem-se que:

(...) Não faria senso admitir, portanto, que um Estado pretenda afastar os efeitos da concessão de benefícios fiscais que considera indevidos mediante simples glosa de créditos, elegendo o contribuinte como “inimigo” nessa “guerra fiscal”, e não o Estado que teria editado norma violadora do Texto Superior (...).³⁰

É certo que, um erro não pode ser justificado com outro, não pode o problema da guerra fiscal ficar às expensas do contribuinte, adquirente de boa-fé, que possui notas fiscais referentes às operações mercantis realizadas. As consequências devem recair, exclusivamente, sob o Estado de origem que descumpriu mandamento constitucional, exigindo-se do mesmo a reparação pecuniária.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do icms**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 85.

²⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 430.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do icms**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 80.

3.2.3 - Da presunção de legitimidade que gozam as normas instituidoras de benefícios fiscais

Os benefícios fiscais concedidos sem autorização do CONFAZ gozam de presunção de legitimidade, essa característica acompanha todos os atos estatais. Inconcebível seria não reconhecer que teriam aura de legitimidade, vez que são emanados do Poder Legislativo dos Estados, conforme salienta Carrazza:

De fato, tendo brotado do Poder Legislativo da Unidade Federada, tais normas ingressam no ordenamento jurídico e, portanto, encontram-se em vigor, aptas a produzir todos os seus efeitos. Não bastasse isso, gozam de presunção *iuris tantum* de validade e, assim, os benefícios fiscais ou financeiros que concederam não podem ser ilididos pela Unidade Federativa que, em razão deles, se julgue prejudicada.³¹

Lembrando que essa presunção de legitimidade não é absoluta e intocável, pode ser modificada. Nas palavras de Di Pietro, descritas a seguir, tem-se que: “Trata-se de presunção relativa (*iuris tantum*) que, como tal, admite prova em contrário. O efeito de tal presunção é o de inverter o ônus da prova.”³² No contexto, os benefícios fiscais presumem-se legítimos, produzem todos os seus efeitos, até que reste declarada sua inconstitucionalidade pelo STF. Nota-se que, pela mobilidade do próprio sistema jurídico, a presunção de legitimidade pode ser derrubada na presença de irregularidades, isto é, benefícios fiscais ilegítimos, em desobediência ao ordenamento jurídico constitucional.

3.2.4 - Violação ao princípio da separação dos Poderes

Ao examinar o art. 2º da CF, nota-se que o constituinte originário optou por consagrar a separação dos Poderes alicerçada na independência e harmonia entre os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário perante os órgãos do poder político.

Trata-se de um princípio fundamental do ordenamento jurídico contemporâneo, consagrado como cláusula pétrea, nos moldes do art. 60, § 4º, III, que veda a abolição, em matéria de emenda constitucional, a separação dos poderes.

Pode-se, portanto, observar o tamanho da relevância e o zelo que o legislador constituinte originário teve ao disciplinar os fundamentos deste princípio na Carta Magna. Certo que o princípio funciona como sistema de freio e contrapesos, limitador da competência de cada Poder.

³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 434-435.

³² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p 69.

Entretanto, o princípio acima invocado tem sido tolido, nos dizeres de Carrazza: “(...) violação ao princípio da separação dos Poderes, porquanto não cabe ao Executivo julgar da validade de norma, invadindo competência privativa da Suprema Corte para dirimir conflitos entre Estados (art. 102, I, “F”, da CF) (...).”³³

Logo, o Estado destinatário da mercadoria não poderá, por sua própria vontade, desconsiderar o direito de crédito do contribuinte participante de benefício fiscal unilateral, sob pena de violação de princípio constitucional. Na ocorrência de algum impasse, deverá valer-se das vias judiciais.

3.2.5 - Violação ao princípio da segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica está ligado à ordem jurídica, pois tem o escopo de garantir a estabilidade nas relações jurídicas, na ocorrência de mudança legislativa constante e arbitrária.

Esse é, por excelência, um sobreprincípio, isto é, constituído por uma gama de princípios que se operam, proporcionando o entrelaçamento de outros princípios, como por exemplo, do campo jurídico tributário, como o da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da igualdade, da universalidade da jurisdição e outros. Quanto ao descumprimento do princípio ora em comento, Carvalho afirma que:

“Não haverá respeito ao sobreprincípio da segurança jurídica sempre que as diretrizes que o realizem venham a ser concretamente desrespeitadas e tais situações infringentes se perpetuem no tempo, consolidando-se.”³⁴

A segurança jurídica existe para que a justiça, finalidade maior do Direito, se concretize. No caso de haver a violação de qualquer um dos princípios que à integre, esta não se confirmará.

Segundo lição de Carrazza tem-se que: “(...) ofensa ao princípio da segurança jurídica, cuja finalidade maior é conferir estabilidade às relações sociais, preservando aos contribuintes que, de boa-fé, tomaram os créditos de ICMS “a certeza do passado”.³⁵

A vedação ao abatimento do crédito de ICMS por alguns Estados amparada em ato normativo e no artigo 8º da LC nº 24/75, até então não recepcionado, implica em

³³ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 430.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, n. 16, maio/ago. 2007. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/55835/o-principio-da-seguranca-juridica-e-a-aplicacao-de-sancoes-politicas-no-ambito-do-direito-tributario-possibilidades-e-consequencias/5>>. Acesso em: jun. 2017.

³⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 430.

descumprimento de preceitos constitucionais, além de gerar insegurança jurídica ao contribuinte, acarretando-o consequências fiscais.

O contribuinte de boa-fé, em seu entendimento, acredita que todos os benefícios fiscais são legítimos e válidos e, conseqüentemente, o recolhimento do imposto. Não merecendo ser penalizado financeiramente por arbitrariedades de atos e normas dos Estados de origem, além de colocar em risco o desenvolvimento de sua empresa e, automaticamente, deixar de realizar novos investimentos.

A Suprema Corte tem se manifestado pela modulação dos efeitos de ADIN, conforme precedente a seguir:

Ementa: I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVENIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS.

1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convenio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar no 24/75.

2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.

3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição e um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica.

4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento.³⁶

Trata-se de acordão que objetivou a declaração de inconstitucionalidade de lei concessora de benefício fiscal sem anuência de convênio no Estado do Paraná, oportunidade em que o tribunal optou pela modulação dos efeitos da decisão a contar da data do julgamento. O texto do acordão presou pela aplicação do princípio da boa-fé e da segurança jurídica, a fim de obstar lesão ao contribuinte de boa-fé que apenas cumpriu a lei que lhe foi imposta pelo referido Estado, que pendurou durante oito anos, até ser impugnada e extirpada do ordenamento pátrio.

³⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4481. Relator Ministro Roberto Barroso. Plenário. Julgamento em: 11/03/2015.

Conclusão

Em resumo aos argumentos apresentados no presente trabalho, verifica-se que a concessão de benefícios fiscais à revelia do CONFAZ, pelo Estado de origem da mercadoria ou da prestação do serviço tem provocado no Estado destinatário a glosa de créditos de ICMS.

Como já exposto, a competência do imposto pertence aos Estados e ao Distrito Federal, contudo o imposto tem caráter nacional. Isto se deve à sistemática operacional do ICMS, implementada pela Carta Magna e Lei Complementar, constituída por vários requisitos que devem ser atendidos para sua perfeita realização.

Em especial, destaca-se o princípio da não cumulatividade que se tornou diretriz básica do Sistema Tributário Nacional, de modo que seu alcance não poderá ser restringido por normas infraconstitucionais. Tal princípio tem o papel fundamental de evitar o efeito cascata nas etapas das operações mercantis, a fim de equilibrar a arrecadação do tributo entre os Estados e o Distrito Federal, impedindo, automaticamente, oneração de um Estado Federativo em detrimento de outrem.

Nesse sentido, conclui-se que qualquer medida tomada pelo Estado destinatário referente a restrição ao direito de créditos de ICMS, isto é, não aproveitamento integral dos créditos implica, diretamente, na quebra da homogeneidade do imposto e, conseqüentemente, no rompimento do plano nacional do imposto desenhado pela Carta Magna.

Ademais, nota-se que a expedição de atos normativos, por parte da Administração Fazendária de alguns Estados que se acham prejudicados, referente a glosa dos créditos de ICMS é tida como usurpação de competência privativa do STF, tendo em vista que não possuem competência para declarar a inconstitucionalidade de benefícios fiscais em nenhuma hipótese. Admitir que um Estado possa anular atos administrativos de outro Estado, mesmo sendo benefício fiscal aparentemente inconstitucional, seria admitir a existência de hierarquia normativa de um Estado sobre o outro. Trata-se aqui de mais uma violação aos princípios do pacto federativo e separação dos poderes disciplinados pelo ordenamento jurídico brasileiro, este último intitulado como "cláusula pétrea".

Na verdade, convém aos Estados e ao Distrito Federal reconhecerem o papel que lhes foi imputado na Federação e deixar de lado a figura da autotutela, elemento afastado pelo ordenamento jurídico brasileiro. A insistência nessa conduta, sob o artifício de proteger sua arrecadação, só implica no enfraquecimento do pacto federativo e violação de princípios constitucionais.

A exigência feita ao contribuinte, pelo Estado destinatário, da diferença do valor e o destacado na nota fiscal emitida pelo Estado de origem do bem configura violação ao princípio de enriquecimento sem causa, vez que está expandindo os limites da competência que lhe foi outorgada, já que por vias inadequadas exige o imposto de operações mercantis que se deram fora do alcance de sua competência. Lembrando que somente o Estado concessor do benefício fiscal detém a competência para cobrar o tributo.

Destarte, nota-se que o art. 8º da LC nº 24/75 não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, uma vez que a espécie normativa foi além do campo de sua competência, quando inseriu penalidades, por meio da anulação ao direito de crédito do ICMS de benefício fiscal sem prévio convênio, bem como, a cobrança do imposto ao contribuinte recolhido à menor, incumbência atribuída ao Estado destinatário, nos termos do artigo, ora tratado. É inegável a violação ao princípio da não cumulatividade, presunção de legitimidade das leis e usurpação de competência do poder Judiciário.

Com efeito, não pode a problemática da guerra fiscal ficar às expensas do contribuinte, adquirente de boa-fé, que apenas cumpriu comandos legais. As consequências devem recair, exclusivamente, sob o Estado de origem que descumpriu mandamento constitucional, exigindo-se do mesmo uma reparação pecuniária.

Uma possível minimização aos reflexos negativos da guerra fiscal seria quando da declaração de inconstitucionalidade de lei concessora de benefício fiscal sem anuência de convênio, o STF optasse com mais periodicidade pelo mecanismo da modulação dos efeitos da decisão, a contar da data do julgamento, como já vem sendo feito em alguns julgados. Tal medida é recomendável para preservação do princípio da segurança jurídica, a fim de obstar lesão ao contribuinte de boa-fé, bem como, proporcionar o desenvolvimento econômico e social dos Estados e do Distrito Federal.

Por fim, conclui-se, que a edição de súmula vinculante pelo órgão competente representaria um grande avanço, para dirimir os conflitos existentes no atual cenário da guerra fiscal, desde que trouxesse em seu texto a modulação dos efeitos, após decretada a inconstitucionalidade de benefício fiscal descoberto de convênio, em sede de ICMS.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança n. 38.041. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Seção. Julgamento em: 28/08/2013.

_____, Superior Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário n. 851421. Relator Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em: 21/05/2015.

_____, Superior Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 628075. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Julgado em: 13/10/2011.

_____, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4481. Relator Ministro Roberto Barroso. Plenário. Julgamento em: 11/03/2015.

_____, Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3416. Relator Ministro Edson Fachin. Tribunal Pleno. Julgamento em: 07/10/2015.

CANÁRIO, Pedro. **Guerra fiscal – Supremo modula decisão que declarou inconstitucional benefício de ICMS**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-mai-19/supremo-modula-decisao-declarou-inconstitucional-beneficio-icms>> Acesso em: jul. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, n. 16, maio/ago. 2007. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/55835/o-principio-da-seguranca-juridica-e-a-aplicacao-de-sancoes-politicas-no-ambito-do-direito-tributario-possibilidades-e-consequencias/5>>. Acesso em: jun. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FERREIRA, Claudinei. O princípio econômico da neutralidade fiscal e a norma geral antielisiva no Direito Tributário brasileiro. Disponível em: <<http://www.cfmc.com.br/noticias/ler-noticia/o-principio-economico-da-neutralidade-fiscal-e-a-norma-geral-antielisiva-no-direito-tributario-brasileiro>> Acesso em: jun. 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.

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

OLIVEIRA, Raphael Okano Pinto. **A glosa de créditos de ICMS e a impossibilidade de exigir o valor como imposto**. Disponível em: <<http://jota.info/a-glosa-de-creditos-de-icms-e-a-impossibilidade-de-exigir-o-valor-como-imposto>> Acesso em: jan. 2017.

RIBEIRO, Rodrigo Koehler. **O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro**. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm> Acesso em: mai. 2017.

RODRIGUES, Matheus Aragão. **A problemática da Guerra Fiscal e o ICMS**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8835/A-problematICA-da-guerra-fiscal-e-o-ICMS>> Acesso em: out. 2016.