

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ – FACULDADE DE DIREITO

MARCELA MOREIRA DE ALBUQUERQUE

**ICMS, BENEFÍCIOS FISCAIS E GUERRA FISCAL: UM PANORAMA  
GERAL SOBRE O FENÔMENO DO CONFLITO FISCAL DO ICMS NO  
CONTEXTO PÁTRIO**

CURITIBA

2013

MARCELA MOREIRA DE ALBUQUERQUE

ICMS, BENEFÍCIOS FISCAIS E GUERRA FISCAL: UM PANORAMA  
GERAL SOBRE O FENÔMENO DO CONFLITO FISCAL DO ICMS NO  
CONTEXTO PÁTRIO

Monografia apresentada ao Curso de  
Direito da Universidade Federal do  
Paraná, na área de Direito Tributário,  
como requisito parcial à obtenção do  
título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Betina Treiger  
Gruppenmacher.

CURITIBA  
2013

*À minha família, em especial aos meus pais,  
pelo apoio incondicional e aos amigos, por  
estarem sempre ao meu lado.*

## RESUMO

O presente trabalho monográfico tem como objetivo analisar o fenômeno da guerra fiscal do ICMS no Brasil, delineando um breve panorama de suas causas e efeitos e do posicionamento da jurisprudência e doutrina sobre o tema. Partimos de uma breve análise jurídica do ICMS e dos princípios constitucionais que lhe são aplicáveis, traçando um perfil deste tributo e de sua relação com o entrave fiscal. Em seguida, conceituamos *benefícios fiscais*, expondo suas espécies e ingressamos nas condições necessárias para sua concessão. Chegamos então à análise da guerra fiscal, passando pela contextualização deste conflito no Brasil, observando a prática de suas concessões à revelia da lei e as reações fazendárias dos Estados de destino das mercadorias ou serviços beneficiados irregularmente, as glosas de crédito do ICMS. Por fim, examinamos brevemente a jurisprudência do STF e do STJ a respeito destes estornos creditícios e o entendimento da doutrina acerca dos efeitos destas decisões judiciais.

**Palavras-Chave:** Guerra fiscal do ICMS; Princípio federativo; Benefícios fiscais; Convênios interestaduais do Confaz;

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COTEPE/ICMS	Comissão Técnica Permanente do ICMS
EC	Emenda Constitucional
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS Serviços	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de
IR	Imposto Sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IVC	Imposto Sobre Vendas e Consignações
LC	Lei Complementar
LC 24/75	Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975

## SUMÁRIO

<u>LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS.....</u>	<u>5</u>
<u>ADCT Ato das Disposições Constitucionais Transitórias .....</u>	<u>5</u>
<u>CF/88 Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 .....</u>	<u>5</u>
<u>CONFAZ Conselho Nacional de Política Fazendária .....</u>	<u>5</u>
<u>COTEPE/ICMS Comissão Técnica Permanente do ICMS .....</u>	<u>5</u>
<u>EC Emenda Constitucional .....</u>	<u>5</u>
<u>ICM Imposto sobre Circulação de Mercadorias .....</u>	<u>5</u>
<u>ICMS Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços.....</u>	<u>5</u>
<u>IR Imposto Sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza .....</u>	<u>5</u>
<u>IVA Imposto sobre Valor Agregado .....</u>	<u>5</u>
<u>IVC Imposto Sobre Vendas e Consignações .....</u>	<u>5</u>
<u>LC Lei Complementar .....</u>	<u>5</u>
<u>LC 24/75 Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.....</u>	<u>5</u>
<u>SUMÁRIO.....</u>	<u>6</u>
<u>INTRODUÇÃO.....</u>	<u>8</u>
<u>1ICMS – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL E DE COMUNICAÇÕES.....</u>	<u>11</u>
<u>Breve delineamento histórico.....</u>	<u>11</u>
<u>Análise estrutural .....</u>	<u>13</u>
<u>Competência tributária do ICMS.....</u>	<u>14</u>
<u>Regra Matriz de Incidência.....</u>	<u>17</u>
<u>Competência Estadual vs. Caráter Nacional.....</u>	<u>21</u>
<u>Forma de tributação: Princípio da tributação na origem vs. no destino .....</u>	<u>22</u>
<u>Princípios norteadores e limitadores .....</u>	<u>24</u>
<u>Princípio federativo.....</u>	<u>25</u>
<u>1.4.2 Princípio da não cumulatividade.....</u>	<u>31</u>
<u>Exceções ao Princípio da Não cumulatividade.....</u>	<u>34</u>
<u>1.5.1 Não incidência, isenção e imunidade.....</u>	<u>35</u>
<u>O mecanismo de compensação dos créditos do ICMS como a concretização do princípio da não cumulatividade .....</u>	<u>40</u>
<u>O ICMS COMO MECANISMO DE ATRATIVIDADE DOS ESTADOS.....</u>	<u>43</u>

<a href="#">Benefícios fiscais vs. Benefícios Financeiros.....</a>	<a href="#">43</a>
<a href="#">Benefícios e incentivos fiscais.....</a>	<a href="#">44</a>
<a href="#">Os benefícios fiscais e a extrafiscalidade do ICMS.....</a>	<a href="#">45</a>
<a href="#">Benefícios Fiscais vs. Regime Especial de Tributação .....</a>	<a href="#">47</a>
<a href="#">Espécies de Benefícios Fiscais.....</a>	<a href="#">48</a>
<a href="#">Reduções: da base de cálculo e da alíquota.....</a>	<a href="#">51</a>
<a href="#">Remissão e Anistia.....</a>	<a href="#">52</a>
<a href="#">Alíquota zero .....</a>	<a href="#">53</a>
<a href="#">Subsídios e subvenções.....</a>	<a href="#">55</a>
<a href="#">Crédito presumido.....</a>	<a href="#">55</a>
<a href="#">Diferimento.....</a>	<a href="#">57</a>
<a href="#">CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS EM MATÉRIA DE ICMS .....</a>	<a href="#">59</a>
<a href="#">Condições para concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS.....</a>	<a href="#">59</a>
<a href="#">O Confaz.....</a>	<a href="#">60</a>
<a href="#">Convênios interestaduais.....</a>	<a href="#">61</a>
<a href="#">Requisito da unanimidade na aprovação e ratificação dos convênios.....</a>	<a href="#">64</a>
<a href="#">A Lei de Responsabilidade Fiscal.....</a>	<a href="#">67</a>
<a href="#">Concessões unilaterais vs. Glosa do crédito de ICMS: a réplica à inconstitucionalidade com mais inconstitucionalidade .....</a>	<a href="#">76</a>
<a href="#">Da refutação aos argumentos utilizados pelos Estados para as glosas de créditos de ICMS.....</a>	<a href="#">81</a>
<a href="#">Posicionamento Jurisprudencial: Entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a guerra fiscal, suas causas e seus efeitos.....</a>	<a href="#">87</a>
<a href="#">Posicionamento Doutrinário acerca das decisões do STF em matéria de guerra fiscal.....</a>	<a href="#">93</a>
<a href="#">Princípio da segurança jurídica.....</a>	<a href="#">99</a>
<a href="#">CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</a>	<a href="#">103</a>

## INTRODUÇÃO

O ICMS vem se mostrando uma arma poderosa dos Estados e do Distrito Federal no fenômeno da chamada guerra fiscal. É também este tributo o elemento causador do desacordo entre os entes federativos que detêm sua competência. Este conflito tem como causa principal a concessão de benefícios e incentivos feita de maneira unilateral, passando por cima de normas reguladoras e pondo em risco princípios e direitos constitucionais. Não bastassem as concessões irregulares, alguns Estados, por considerarem-se lesados por tal prática de outros entes federados, reagem de modo a reprimir tais concessões, entretanto o fazem atingindo o contribuinte e não o ente político responsável.

Nosso objetivo no presente estudo é desenvolver um panorama geral do cenário da guerra fiscal do ICMS, buscando demonstrar as causas, os elementos agravantes e os efeitos deste conflito. Não pretendemos esgotar o tema, nem eleger um de seus desdobramentos como foco. Pretendemos apresentar a guerra fiscal do ICMS de modo geral e expositivo, partindo do referido tributo, a fim de que se possa compreender este fenômeno no cenário pátrio.

No primeiro capítulo buscamos traçar um breve perfil jurídico tributário do ICMS, objetivando demonstrar a estrutura jurídica desse imposto, bem como suas características excepcionais, dando especial atenção ao princípio constitucional da não cumulatividade como característica fundamental deste tributo. Trazemos à baila a questão da vocação nacional do ICMS conflitando com sua competência estadual, a qual, como buscamos expor, é um dos pontos-chave na guerra fiscal.

Nesse capítulo também trouxemos a sistemática da compensação dos créditos oriundos do ICMS como a concretização da não cumulatividade, bem como sendo a situação central da qual podemos extrair a dinâmica base de um dos efeitos mais gravosos da guerra fiscal: a glosa dos créditos deste tributo pelos Estados destinatários de mercadorias e serviços beneficiados unilateralmente pelo Estado de origem.



O segundo capítulo tem como foco os benefícios fiscais. Dedicamos um capítulo a estes, com o intuito de delinear as suas espécies, diferenciando-as das outras figuras exonerativas que também são utilizadas pelos Estados como estímulos à atração de investimentos particulares aos seus territórios. Fizemos esta rápida exposição a fim de que se possam compreender os malefícios que uma generalização destas figuras pode acarretar. Buscamos esclarecer alguns equívocos causados ao se tomar como equivalentes figuras distintas, como ocorre quando as reduções da base de cálculo e de alíquota são igualadas à isenção parcial. Com isso, temos que a não distinção entre benefícios fiscais, exceções a não cumulatividade e benefícios financeiros gera a inobservância de princípios constitucionais, afronta a preceitos jurídicos e violação a direitos dos contribuintes.

Feita tal exposição, adentramos na análise das condições necessárias à concessão destes benefícios em sede de ICMS, passando pelos requisitos trazidos pela Constituição Federal de 88 e pela Lei Complementar nº 24 de 1975. O terceiro capítulo foi destinado à exposição da sistemática da concessão destes benefícios fiscais, apresentando um contorno dos convênios interestaduais. Também trazemos duas linhas doutrinárias acerca do requisito da unanimidade na aprovação e ratificação destes convênios destinados a versar sobre benefícios e incentivos fiscais do ICMS. Para finalizar o tema tratado neste capítulo, trouxemos à baila a possibilidade da aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal como um meio de minimizar os efeitos colaterais das concessões de benefícios fiscais realizadas ao arrepio da lei.

No quarto capítulo, buscamos contextualizar o fenômeno da guerra fiscal do ICMS no Brasil, tanto historicamente, num breve retrospecto cronológico, indicando as raízes desta beligerância fiscal, bem como buscamos mostrar a guerra fiscal sob três prismas diferentes. Trouxemos algumas legislações internas dos Estados que promoveram retaliações, principalmente por meio da glosa dos créditos de ICMS de mercadorias e serviços que foram beneficiados de maneira irregular por outros Estados. Sendo a retaliação um dos efeitos mais graves deste conflito, buscamos o entendimento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça sobre as glosas, práticas também unilaterais, trazendo algumas decisões que apontam vícios e tendências à mudanças no entendimento destas Cortes.

Por fim, buscamos trazer algumas considerações doutrinárias acerca dos desdobramentos da guerra fiscal. Para tanto, fizemos dois “cortes” no posicionamento doutrinário, um deles destinado à análise das glosas creditícias, refutando os argumentos utilizados pelos Estados retaliadores e outro destinado a uma avaliação analítica acerca das decisões jurisprudências sobre a guerra fiscal e dos efeitos destas decisões, traçando paralelos com os princípios constitucionais da segurança jurídica e da proteção da confiança.

# 1 ICMS – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL E DE COMUNICAÇÕES

## Breve delineamento histórico

O perfil histórico-jurídico do ICMS deve ser analisado tomando-se por base dois modelos tributários, sejam eles (i) o ordenamento pátrio, com o desenvolvimento histórico da tributação sobre o consumo, como resultado de adequações a demandas, imperativos, que surgiam na sociedade brasileira, e (ii) o modelo europeu de tributação sobre consumo, o Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), em especial o modelo francês.

Num breve esboço histórico, temos que a exação do consumo no Brasil fora inaugurada pela instituição do Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), por meio da Lei nº 4.625 de 1922. Foi determinada a competência estadual a este novo tributo, que, como bem explana Aliomar Baleeiro<sup>1</sup>, teve sua instituição devido à criação de um novo título de crédito, a duplicata. Diz o autor:

A União criou em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1922), com o nome “imposto sobre vendas mercantis”, um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias (Lei nº 2.044, de 1908), para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219 do Código Comercial). O Congresso as atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (R\$ por cento de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas a vista, registradas em livros próprios.

---

<sup>1</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 367.

Com o advento da Constituição Federal de 1934, houve a substituição do IVM pelo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), que concretizou um “alargamento nas hipóteses de incidência do Imposto sobre Vendas Mercantis”<sup>2</sup>.

Ambos os impostos, tanto o IVM quanto o IVC, eram cumulativos, ou seja, tinham como efeito a incidência em “cascata”, resultando numa onerosidade excessiva, gerando prejuízos a todo o sistema produtivo, encarecendo demasiadamente o produto final e causando sérios prejuízos a economia nacional, como observa Klaus Marques<sup>3</sup>.

Foi com a Reforma Tributária e a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, que o princípio da não cumulatividade foi introduzido ao texto constitucional da Magna Carta de 1946, sendo o “oneroso” IVC substituído pelo Impostos sobre Circulação de Mercadorias (ICM), tributo que também perdurou na Constituição Federal de 1967.

Com a aplicação da não cumulatividade, a apuração do ICM passa a ser feita através do confronto entre créditos e débitos tributários, gerando compensações, o que diminuí a carga tributária, minimizando as operações ao longo da cadeia produtiva. Segundo Klaus Marques<sup>4</sup> a “apuração se dava pelo confronto entre as entradas e saídas, mais especificamente, entre os créditos originários das entradas de mercadorias tributadas no estabelecimento e os débitos nascidos das saídas de mercadorias do mesmo estabelecimento”.

A não cumulatividade representou um significativo momento histórico no ordenamento pátrio, sendo grande avanço em matéria tributária. Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>5</sup>:

Desde a Emenda nº 18/65 à Constituição de 46, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário (Emenda nº 18) e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes. À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos Estados (IVC) um tributo avelhantado, “em cascata”, propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por imposto “não-

---

<sup>2</sup> MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP Ed., 2010, p. 63.

<sup>3</sup> *Ibidem*, p. 64.

<sup>4</sup> MARQUES, *loc.cit.*

<sup>5</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Ver. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 310.

cumulativo”, que tivesse como fatos jurídicos não mais 'negócios jurídicos', mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços, no país, como um todo. Destarte, surge o ICM, não-cumulativo, em lugar do IVC cumulativo. A ideia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os chamados IVAS.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações (ICMS), como conhecemos hoje, foi instituído pela Constituição Federal de 1988, em substituição ao ICM. Com o advento desta previsão constitucional houve a ampliação do critério material deste imposto, que passou a abranger, pelo menos, cinco *atos geradores*.

Igualmente relevante foi a previsão, ainda que facultativa, de observância do princípio da seletividade na incidência deste imposto, levando em conta a essencialidade do bem ou serviço a ser tributado, de modo que, quanto mais supérfluo o bem maior será carga tributária sobre ele e quanto mais essencial o bem, menor deverá ser esta. O princípio da seletividade comunica-se diretamente com o princípio da capacidade contributiva.

Entretanto, Igor Mauler Santiago<sup>6</sup> expõe que quando o caráter facultativo da aplicação do princípio da seletividade encontra barreiras, a exemplo da guerra fiscal, há consequências desastrosas, as quais, inclusive, afrontam a própria constituição. Veja-se, o jurista explica que um dos efeitos prejudiciais da guerra fiscal é a quebra da seletividade, fazendo com que a tributação recaia mais fortemente sobre bens inelásticos, como alimentos e remédios, constituindo uma clara ofensa aos princípios constitucionais.

## **Análise estrutural**

---

<sup>6</sup> SANTIAGO, Igor Mauler. Palestra: “Guerra Fiscal efeitos das decisões do STF que anulam os incentivos irregulares” – Seminário da OAB Nacional sobre segurança jurídica e guerra fiscal. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/biblioteca/apresentacoes/guerra-fiscal-efeitos-decisoes-stf-anulam-incentivos-irregulares/>>

De acordo com os ensinamentos de Roque Carrazza<sup>7</sup>, há quatro ações relevantes da Constituição Federal em matéria tributária, quais sejam (a) a discriminação da competência tributária; (b) a classificação dos tributos em espécie e subespécies; (c) o delineamento da regra matriz de incidência, do arquetipo; e (d) a limitação do exercício do poder de tributar por meio dos princípios. Vez que já temos que o ICMS é um imposto, vamos nos ocupar no presente estudo das outras três atribuições constitucionais.

### **Competência tributária do ICMS**

Partindo da acepção doutrinária de Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup>:

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.

E de Roque Antonio Carrazza<sup>9</sup>:

[...] competência tributária é a possibilidade de criar, “in abstracto”, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

Temos a competência tributária como uma faculdade que a norma constitucional confere a determinadas pessoas políticas para que estas tributem, sendo, tal competência, lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo.

Nesta senda, a Constituição Federal, como lei suprema, outorga competências para que os entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios - possam legislar sobre tributos; confere-lhes poderes para que estes

---

<sup>7</sup> CARRAZZA, Roque. Palestra: “Guerra Fiscal. Benefícios concedidos pelos Estados – Membros à Revelia do CONFAZ. Consequências para o Contribuinte. Posição do STF e STJ” - IV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Salvador – BA, 31/10/2011 e 01/11/2011. Disponível em: <<http://www.youtube.com/watch?v=wBdhNHC1GE0>>

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 270.

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 28.

instituíam e exonerem tributos. Nas palavras de Sacha Calmon<sup>10</sup>, “por competência legislativa plena se deve entender o poder de instituir e exonerar tributos, observadas as regras supraordenadas que condicionam tal exercício”. Tais condicionamentos, mencionados pelo autor, representam o arquétipo do tributo, ou seja, os aspectos formadores deste tributo, sendo estes os critérios (ou aspectos) da hipótese de incidência tributária, não podendo ser modificados pelo legislador infraconstitucional. Logo, não é a norma constitucional quem cria tributo, todavia ela delimita o arquétipo tributário para tal criação.

Sobre as características da competência tributária, embasamo-nos na doutrina de Roque Carrazza e Paulo de Barros<sup>11</sup>, para salientar seis atributos caracterizadores desta competência, quais sejam:

- (i) *Privatividade*, a norma constitucional atribui privativamente, unicamente, a determinado ente aquele poder, de modo que este ente não pode delegá-lo a outrem;
- (ii) *Indelegabilidade*, decorrente da *privatividade*, esta qualidade denota a impossibilidade ao titular desta competência de transferi-la, delegá-la, seja no todo ou em parte, ainda que por meio de lei;

Neste ponto da *indelegabilidade* é de suma importância ressaltar que o que é intransferível é a *competência tributária*, ao passo que a *capacidade tributária ativa*, enquanto capacidade para arrecadar, fiscalizar e executar tributos, pode, e muito comumente o é, ser delegada. Quando um ente federativo delega a outrem a *capacidade tributária ativa* temos o fenômeno da *parafiscalidade*.

- (iii) *Incaducabilidade*, esta qualidade esta interligada ao *princípio da segurança jurídica*, pois garante a possibilidade de exercício da competência a qualquer momento, vez que esta não vence, não prescreve no tempo.
- (iv) *Inalterabilidade*, não obstante o ente competente ter poder para exercer esta competência, ele não pode ultrapassar os lindes constitucionais, ou seja, não pode inovar em relação ao exposto no texto Maior;

---

<sup>10</sup> COELHO, 2012, p. 414.

<sup>11</sup> CARVALHO, 2012, p. 273–281.

- (v) *Irrenunciabilidade*, representa a impossibilidade de o ente abdicar desta competência, contudo não há a obrigatoriedade de exercício (Ihe é *facultativo*);
- (vi) *Facultatividade*, o ente investido de competência tem a possibilidade de escolha sobre o exercício desta, podendo ou não exercê-la, como visto supra, de modo que o exercício da *competência tributária não é obrigatório*.

Do mesmo modo, traz, também, o texto constitucional, limitações a este poder de tributar, matérias estas que Ihe são exclusivas. Temos aqui os princípios constitucionais, que podem ter caráter geral, sendo aplicados a todos os tributos, ou caráter específico, que são próprios e característicos de cada tributo. No que tange ao ICMS, destacamos, entre gerais e específicos, os princípios: federativo, da não cumulatividade, da legalidade, da capacidade contributiva e da seletividade, dando especial atenção aos dois primeiros.

Mister ressaltar que competência tributária e capacidade tributária ativa não se confundem, ora, quem detém a primeira, detém a segunda, contudo a recíproca não é verdadeira. A competência tributária, como exposto supra, é a competência outorgada pela Constituição Federal para que um ente federativo possa legislar sobre um tributo, sendo esta *indelegável*, ao passo que a capacidade tributária ativa é a capacidade que uma pessoa tem para *fiscalizar, arrecadar e executar* um tributo, sendo esta aptidão delegável. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho<sup>12</sup>:

Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários a sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, tem a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.

O texto constitucional, em seu art. 155, II, determina a competência tributária do ICMS, não obstante ao caráter nacional deste imposto, como sendo privativa dos Estados- Membros e Distrito Federal. Vejamos:

<sup>12</sup> CARVALHO, 2012, p .271.



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

*[...]*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

É a partir desta determinação que a instauração de vários litígios se deu, tanto na ordem econômica como na ordem política. E é neste cenário litigioso que a Guerra Fiscal do ICMS se destaca.

### **Regra Matriz de Incidência**

Com o intuito de melhor expor a estrutura e os componentes deste imposto, tomamos como base os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho. Leciona o referido doutrinador<sup>13</sup>, que, partindo do “grupo institucional a que pertencem”, as normas tributárias podem ser divididas em três classes, dentre as quais, destaco a segunda classificação:

Normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos de determinativos da dívida (norma-padrão de incidência ou regra-matriz da incidência tributária). “Cabem nessa rubrica as normas que instituem isenções, bem como as regras sancionatórias;”

Temos, então, a regra- matriz de incidência, a qual se divide em *hipótese* e *consequente*. Diz Paulo de Barros<sup>14</sup>:

[...] a hipótese trará a previsão de um fato [...], enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica [...] que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto [...]. A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente. [...] A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico- estrutural da norma- padrão de incidência tributária.

<sup>13</sup> CARVALHO, 2012, p. 296.

<sup>14</sup> CARVALHO, 2012, p. 298-299.

Na hipótese temos três critérios, os quais descrevem, abstratamente, uma conduta específica relevante para o direito tributário, informando suas diretrizes espaciais e temporais, sejam eles:

(i) *Critério material*, o qual identifica a conduta humana descrita na hipótese da norma, isolando na norma o fato abstrato previsto. É o núcleo da hipótese de incidência, coincidindo com o *fato gerador* descrito pelo legislador, pois é neste critério que se verifica a conduta que faz nascer a relação jurídico-tributária enquanto que os demais critérios apenas *condicionam* a conduta;

(ii) *Critério espacial*, o qual identifica o local em que o fato previsto no critério material deve ocorrer para que haja o fenômeno da incidência, para que nasça a obrigação tributária. Paulo de Barros<sup>15</sup> aponta para a identificação de três formas compositivas distintas deste critério: (a) restrito - um ponto, um local específico predeterminado; (b) áreas, regiões, zonas ou intervalos territoriais- local identificado na lei; e (c) genérico- âmbito de vigência territorial da lei.

(iii) *Critério temporal*, o qual identifica o tempo, o instante, o momento para que este fato tenha que ocorrer para que nasça a relação tributária.

Já no conseqüente temos o *critério pessoal* e o *critério quantitativo*. O *critério pessoal* indica os sujeitos da obrigação tributária, sendo o sujeito ativo, o credor, quem detém a Capacidade Tributária Ativa - capacidade para arrecadar, fiscalizar e cobrar (executar) o tributo- (que nem sempre coincide com quem detém a competência tributária) e o sujeito passivo, o devedor, quem tem o dever de levar dinheiro aos cofres públicos por meio do recolhimento de tributos, podendo ser o contribuinte ou o responsável. No *critério quantitativo*, temos o *quantum debeatur*, que vai indicar o valor devido do tributo, sendo composto pela *base de cálculo*<sup>16</sup> e pela alíquota.

---

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 329.

<sup>16</sup> A Base de calculo é o valor abstrato, com relação direta com o critério material, vez que a natureza jurídica de um tributo é delimitada pelo binômio *Critério Material e Base de Cálculo*, possuindo, assim, três principais funções: (i) função objetiva- apuração do tributo, vai apurar a grandeza econômica sobre a qual vai incidir a alíquota; (ii) função mensuradora, vai mensurar, medir as reais proporções do fato previsto no critério material, ou seja, identifica a base de cálculo possível; e (iii) função comparativa, a base de cálculo *afirma, confirma ou infirma* (nega) o critério material: quando na comparação ocorrer a infirmação do critério material é a base de cálculo que indicará a natureza do tributo.

Quando dispostos no texto constitucional, tais critérios compõem o arquétipo constitucional do tributo, não podendo ser alterados pelo legislador infraconstitucional. Por outro lado, pode a Carta Magna atribuir ao legislador infraconstitucional competente o poder de legislar acerca de determinados critérios, por vezes condicionando tal poder a, por exemplo, vinculação da matéria a lei complementar. É o que ocorre no caso do ICMS, conforme dispõe o artigo infra:

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

*[...]*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*[...]*

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

*XII – cabe à lei complementar:*

*a) definir seus contribuintes;*

*b) dispor sobre substituição tributária;*

*[...]*

*d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;*

Ao observarmos tal recorte do dispositivo constitucional, temos: (i) no *caput*, a definição do Sujeito Ativo – Estados e Distrito Federal; (ii) no inciso II, o critério material (três das cinco hipóteses de incidência do imposto, como será visto); e (iii) no §2º a atribuição de competência ao legislador infraconstitucional, para legislar, por meio de lei complementar, sobre a sujeição passiva – alíneas *a* e *b* – e sobre o critério espacial, na alínea *d*.

Mister observar que o critério material do ICMS não se restringe a apenas um *fato gerador*<sup>17</sup> (como diz o legislador), mas abrange pelo menos cinco condutas abstratas passíveis de tributação, as quais podem ser percebidas pela análise do art. 155 da Constituição Federal – CF, em seus incisos II e IX, alínea *a* e no §3º<sup>18</sup>,

<sup>17</sup> O termo *fato gerador* é utilizado pelo legislador, contudo a doutrina critica o emprego deste termo. Cf CARVALHO, 2012, p. 311-314.

<sup>18</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o

cada uma delas com uma base de cálculo específica. Assim ensina Roque Antonio Carrazza<sup>19</sup>:

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes; a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

No presente estudo e no que tange à economicidade do ICMS, temos como hipótese de incidência mais relevante deste imposto *as operações de circulação de mercadoria*. Ressaltamos o fato de que a conduta que faz nascer a relação jurídico-tributária é a *realização de operação* de circulação de mercadorias, ora, o simples circular de mercadoria não é *fato gerador* do ICMS e nem poderia ser. Se assim o fosse, o critério material deste tributo alcançaria situações absurdas, a exemplo de o furto de mercadoria, vez que representa uma circulação de mercadoria, ensejar a incidência de ICMS. Por tal motivo, temos que são relevantes ao direito tributário as operações *jurídicas* de circulação de mercadoria, onde ocorre a *transferência de titularidade* do objeto de comércio<sup>20</sup>.

Outro ponto relevante que deve ser observado é quanto à natureza do objeto da operação de circulação. Este objeto deve ser um bem móvel objeto de mercancia, não apenas um produto, ou seja, deve ter como objetivo, como finalidade a comercialização, devendo estar disponível no mercado. Nas palavras de José Souto Maior Borges<sup>21</sup> “Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório.”.

É neste sentido que conclui Klaus Rodrigues Marques<sup>22</sup>:

domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;  
(...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

<sup>19</sup> CARRAZZA, 2002, p. 34.

<sup>20</sup> Neste sentido é o entendimento do Supremo Tribunal de Justiça, transcrita no teor da Súmula nº 166: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”.

<sup>21</sup> BORGES, José Souto Maior. *Questões Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 85. *Apud* MARQUES, 2010, p. 75.

<sup>22</sup> MARQUES, *op. cit.*, p. 75

Assim, verificando detidamente o critério material do ICMS em análise, contido no texto constitucional, podemos concluir que nascerá a obrigação tributária quando um produto, comerciante ou industrial praticarem no mundo fenomênico um negócio jurídico (operação) que tem por finalidade transferir a propriedade (circulação) de uma mercadoria, ou seja, de um bem que se submete à mercancia (mercadoria).

Entretanto não se pode olvidar que a regra jurídica é uma só, sendo tal divisão apenas didática, de modo que deve ser a regra jurídica compreendida sistemicamente, como bem leciona Alfredo Augusto Becker<sup>23</sup>:

Não existe uma regra jurídica para a hipótese de incidência, outra para a base de cálculo, outra para a alíquota, etc. Tudo isso integra a estrutura lógica de uma única regra jurídica resultante de diversas leis ou artigos de leis (fórmula legislativa literal). É preciso não confundir regra jurídica com lei; a regra jurídica é uma resultante da totalidade do sistema jurídico formado pelas leis.

## Competência Estadual vs. Caráter Nacional

De suma importância é também o fato de que o ICMS encontra suas bases em dois impostos, como visto anteriormente, que embora muito semelhantes, possuem naturezas distintas, são o ICM e o modelo de tributação europeu do IVA<sup>24</sup>, com estruturas e diretrizes muito próximas ao perfil jurídico estrutural do ICMS. Contudo o ponto divergente entre estes dois impostos supracitados está na *competência tributária*, ou seja, na figura de quem, de qual ente, detém o poder para legislar sobre este tributo. O IVA é um imposto nacional, sendo que, devido ao sistema comum da União Européia pode, inclusive, ser adotado como um imposto de caráter internacional, abrangendo a todo o bloco econômico europeu, como bem observa Roque Carrazza<sup>25</sup>. Ao passo que o ICM – antecessor do ICMS, já possuía uma natureza de imposto global, com explana Sacha Calmon<sup>26</sup>, contudo, não obstante ser um tributo de caráter, de vocação nacional, não foi assim recepcionado

<sup>23</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Apud* COELHO, 2012, p. 137.

<sup>24</sup> Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA). Disponível em: <[http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/l31057\\_pt.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_pt.htm)>

<sup>25</sup> CARRAZZA, 2011.

<sup>26</sup> COELHO, 2012, p. 310.

pela Constituição Federal, sendo um imposto de competência estadual (e distrital) <sup>27</sup>. Como bem explana Sacha Calmon<sup>28</sup>:

O ICM, por ser, na genealogia dos IVAs, um imposto nacional que difunde os seus efeitos pelo território inteiro do país, em razão, principalmente, do seu caráter não cumulativo, viu-se – o 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, espécies de convívio forçado em que um só podia fazer o que os demais permitissem ou tolerassem.

Roque Carrazza, em palestra durante o IV Congresso Brasileiro de Direito Tributário<sup>29</sup>, explica que, não obstante o ordenamento jurídico brasileiro ter criado mecanismos necessários para que fosse possível o funcionamento desta competência não centralizada sem a ocorrência de litígios entre as unidades federadas, a prática, infelizmente, não segue a teoria. Leciona o citado autor:

[...] a Constituição brasileira estabeleceu que isenções, incentivos ou benefícios fiscais, em matéria de ICMS, só podem ser concedidos quando aprovados por convênios, por acordos, por tratados internos. Convênios esses que precisam ser celebrados e ratificados por todas as unidades federadas interessadas, ou seja, por todos os Estados- Membros mais o Distrito Federal. Se uma dessas unidades federadas não comparecer para assinar o convênio ou, tendo assinado o convênio, não o ratificar, não há falar nem em isenção, nem em incentivo, nem em benefício em matéria de ICMS. [...] “E isso funciona na prática?” e ai, somos obrigados, por amor à verdade, [...] a dizer: “Lamentavelmente, não”.

### **Forma de tributação: Princípio da tributação na origem vs. no destino**

Outra questão relevante ao cenário da guerra fiscal é o modelo de tributação a ser adotado nas operações realizadas *inter entes*. Quanto à forma desta tributação, há dois caminhos que podem ser tomados: pode-se tributar na origem ou no destino, sendo que, o montante arrecadado será pertencente ao ente que

<sup>27</sup> Entenda-se *estadual e distrital* toda vez que for mencionada a competência relativa ao ICMS, mesmo que só se fale em *competência estadual*.

<sup>28</sup> COELHO, 2012, p. 310-311.

<sup>29</sup> CARRAZZA, 2011.

tributou. É essa escolha de *jurisdição tributária*, como pondera Valcir Gassen<sup>30</sup>, que impede a ocorrência da bitributação e é, também, o que vai determinar a quem pertence o produto da arrecadação do ICMS.

Contudo, a problemática não se esgota na escolha em si, mas nas consequências que dela decorrem. Ocorre que o direcionamento adotado gera também forte impacto financeiro aos Estados envolvidos - sejam perdas, sejam ganhos. O desnivelamento regional na arrecadação do ICMS reflete no próprio desequilíbrio da balança comercial interestadual, como observa Rosiris Vogas<sup>31</sup>, de modo que “exige repensarmos a sistemática de tributação das operações interestaduais no Brasil, devendo haver progresso para um modelo mais justo, equalizado, na medida do possível, mas lógico do ponto de vista econômico”.

A grande polêmica que gira em torno deste tema decorre do fato de que, ao se adotar o princípio de *tributação na origem*, há o favorecimento da operação produtiva, vez que o produto do ICMS pertencerá ao Estado em que está o produtor. Ao passo que, ao adotar-se o princípio da *tributação no destino*, privilegia-se o consumo<sup>32</sup>.

Ora, parece-nos de todo razoável a escolha deste último princípio como a diretriz a ser adotada na forma de tributação. Um primeiro argumento é que o ICMS é, histórica e estruturalmente, um tributo que incide sobre o consumo, não sobre a produção. Logo, a renda advinda da arrecadação tributária deveria pertencer ao Estado de destino, onde estão os reais consumidores, os contribuintes de fato, quem de fato suporta o encargo tributário.

Em que pesem as teses doutrinárias, o que se observa na prática tributária brasileira, para fins de análise, pode ser dividido em dois momentos. No que tange as operações externas, de importação e exportação, temos a adoção do princípio da *tributação no destino*, tributando operações de importação e exonerando operações de exportação. Já no tocante às operações internas, correspondentes às operações interestaduais, observa-se o favorecimento dos estados produtores, vez que, ainda

---

<sup>30</sup> GASSEN, Valcir. A tributação do consumo. Florianópolis: Momento Atual, 2004, p. 83. *Apud* VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. **Limites Constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um Cenário de Guerra Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 45.

<sup>31</sup> VOGAS, 2011, p. 48.

<sup>32</sup> VOGAS, 2011p. 45.

que diante de compensações, é a estes entes a quem pertence a maior parcela da arrecadação.

Tal favorecimento é recrudescente à situação da guerra fiscal, pois, como expõe Rosíris Vogas<sup>33</sup>:

[...] se a arrecadação do ICMS fica vinculada à localização da atividade produtiva, já que a maior parcela do imposto cabe ao estado de origem, os entes políticos atuarão com as armas que tiverem e do jeito que puderem para atrair o investimento privado para os seus territórios.

Heron Arzua<sup>34</sup> alvitra uma proposta interessante, que visa à promoção da *justiça fiscal* por meio do repasse de receitas. O autor defende a adoção da tributação na origem, entretanto, argumenta que o produto deste recolhimento deve ser repassado ao Estado destinatário, mantendo, assim, "relação com a dimensão de seu mercado consumidor, isto é, com o lugar onde o cidadão demanda serviços públicos [...]".

Parece-nos novamente coerente o cabimento da *nacionalização* do ICMS, transferindo a competência tributária deste imposto para o âmbito federal, o que permitiria uma maior *neutralidade* ao se disciplinar acerca da forma de arrecadação deste tributo, não abrindo brechas para novas beligerâncias fiscais. Ora, se o ente competente passa a ser a União, não há espaço para atuações discricionárias e irregulares por parte dos Estados-Membros e Distrito Federal.

## Princípios norteadores e limitadores

A limitação ao exercício do poder de tributação se dá por meio de princípios constitucionais. Como bem esclarece Geraldo Ataliba<sup>35</sup>, princípios são “regra básica implícita ou explícita que, por sua grande generalidade, ocupa posição de

<sup>33</sup> *Ibidem*, p. 47.

<sup>34</sup> ARZUA, Heron. **ICMS nas Transações Interestaduais e Guerra Fiscal**. Palestra In: Seminário Internacional - Competição Fiscal e Desigualdades Regionais Austrália, Canadá e Brasil. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, Belém, 31 ago. 2005. Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/site/institucional/eventos/compet/pauta.htm>>

<sup>35</sup> ATALIBA, Geraldo. *Apud* CARRAZZA, 2011.



preeminência, posição de destaque no mundo do direito e, por isso, vincula o entendimento e a boa aplicação, seja dos simples atos normativos, seja dos próprios mandamentos constitucionais”. São *vetores para soluções interpretativas*, tendo funcionalidade *axiologicamente superior à regra* e acarretando *consequências mais gravosas* àqueles que os infringem ou deixam de cumpri-los, como explana Roque Carrazza ao concluir o raciocínio.

Dentre os princípios constitucionais que regem o ICMS, buscamos analisar (i) o *princípio federativo*, princípio fundamental, estrutural e de caráter geral e (ii) o *princípio da não cumulatividade*, princípio específico.

### **Princípio federativo**

Não é preciso adentrar muito no texto constitucional para se observar os princípios fundamentais que regem a República Federativa pátria: logo em seu artigo 1º, a Carta Magna de 88 consagrou, à condição de cláusulas pétreas, estes nortes constitucionais basilares, dentre os quais se encontra o princípio federativo:

*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 [...] (Grifos nossos).*

A forma federativa de Estado, como bem define Roque Carrazza<sup>36</sup>:

[...] é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados-Membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União. A mais relevante delas é a soberania.

Ao fazermos um retrospecto histórico podemos observar que o caminho percorrido pelo federalismo no Brasil, não obstante apresentar hoje um forte avanço, há que se dizer, sofreu um verdadeiro “efeito sanfona” devido às idas e vindas entre períodos e regimes de centralização e descentralização política e econômica que ocorreram no país. Feita tal observação, temos que o grau de autonomia dos Estados-Membros decorre do fenômeno de descentralização financeira e de

<sup>36</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 113. *Apud* VOGAS, 2011, p. 37.

competências instaurado pela Constituição Federal de 88. Nesta senda, ao ser atribuída competência tributária a cada ente federativo, corresponde dizer que lhes foi atribuído o poder de instituir e arrecadar, de forma privativa, tributos.

Para Geraldo Ataliba<sup>37</sup>, a repartição constitucional de competências entre os Estados-Membros é uma das sete características formadoras da Federação. A base de sustentação da Federação é a autonomia financeira dos entes federados, pois é esta quem propicia a estes entes que tenham autonomia política e administrativa; ou seja, é da independência financeira que decorre a capacidade de manutenção dos Estados-Membros como entes independentes da União, destacados do poder central. “É por esta razão que os tributos são tidos como pilares que, financeiramente mantêm os Entes Públicos de pé”<sup>38</sup>.

Assim, Sacha Calmon<sup>39</sup> explica ser esta autonomia característica fundamental do federalismo, sendo resguardada:

[...] mediante a preservação da competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação, e também, pela equidosa discriminação constitucional das fontes de receita tributária, daí advindo a importância do tema referente à repartição das competências do Estado Federal [...].

O ponto-chave do federalismo é a manutenção da unicidade da República, a qual é obtida por meio do equilíbrio financeiro, político e social, decorrentes das autonomias, constitucionalmente delegadas, dos entes federados. Assim entendido, no que tange a matéria fiscal, tributária, deve haver um diálogo interativo entre estas premissas do pacto federativo e o sistema tributário, para que haja a harmonização do sistema como um todo. É neste sentido que, como bem esclarece Paulo Roberto Sisqueto<sup>40</sup>:

A diferenciação entre a adoção de um sistema federativo de Estado e um sistema unitário reside basicamente, em matéria tributária, na adoção de um sistema arrecadatório e distributivo centralizado ou concedendo autonomia aos entes subnacionais para a instituição direta de tributos com geração de receita própria. [...]. Uma outra diferenciação que se pode fazer é que o

<sup>37</sup> Ataliba, Geraldo. *Apud* PORFÍRIO JR., Nelson de Freitas. Federalismo, tipos de estado e conceitos de Estado Federal. *In*: CONTI, José Maurício. (Org.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004, p. 7

<sup>38</sup> MARQUES, 2010, p. 99.

<sup>39</sup> COELHO, 2012, p. 58.

<sup>40</sup> SIQUETTO, Paulo Roberto. Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal brasileiro. *In*: CONTI, José Maurício. (Org.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004, p. 270-271.

Estado federal se caracteriza pela descentralização política, pela participação da vontade regional na vontade nacional e a existência de Constituições estaduais, enquanto que o Estado unitário não possui esta última característica.

Todavia, a autonomia provoca competitividade entre os entes federados, na medida em que, uma vez autônomos, os entes são responsáveis por sua própria manutenção financeira, ou seja, a arrecadação e regulamentação de suas despesas compete a seus governos, que, como bem vemos, não poupam esforços para maximizá-las. O sentimento de um pacto federativo harmônico cai por terra, prevalecendo o “cada um por si” na busca por instrumentos de atratividade para captar investimentos de particulares, há um federalismo não cooperativo instaurado. E neste contexto se vislumbra a formação da guerra fiscal.

A guerra fiscal, na visão de Sérgio Prado e Carlos Eduardo Cavalcanti<sup>41</sup>, é:

[...] um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas de governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais para evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. No caso em questão, essas iniciativas são o uso de benefícios fiscais com a finalidade de induzir a alocação de investimentos nos territórios locais.

A contextualização do federalismo brasileiro e a concepção de suas características peculiares são de suma importância para se compreender o cenário em que a guerra fiscal se desenrola. Para tal, tomamos como base o estudo feito por José Serra e José Roberto Rodrigues Afonso<sup>42</sup> acerca do federalismo brasileiro, o qual os autores dividem em cinco características (*diagnósticos*), quais sejam:

(i) O sistema federativo brasileiro, num país cuja fronteira econômica continua em expansão, não está ainda fisicamente concluído,

<sup>41</sup> PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo. A guerra fiscal no Brasil. São Paulo: Fundap, 2000, p. 11. Apud CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia X centralização. In: CONTI, José Maurício. (Org.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004, p. 203.

<sup>42</sup> SERRA, José; AFONSO, José Roberto R. **Federalismo Fiscal à Brasileira: Algumas Reflexões**. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, V. 6, nº. 12, p. 3-30, dezembro de 1999. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes\\_pt/Institucional/Publicacoes/Consulta\\_Expressa/Setor/Financas\\_Publicas/199912\\_3.html](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Publicacoes/Consulta_Expressa/Setor/Financas_Publicas/199912_3.html)>

independentemente de conflitos questões conceituais que isso desiste. A prova é que nós anos 70 foram criados dois novos estados (Mato Grosso do Sul e Rondônia) e, a partir da Assembléia Nacional Constituinte, três outros (Amapá, Roraima e Tocantins) - os cinco nas regiões menos desenvolvidas (Centro-Norte do país). Além disso, a Constituinte equiparou o Distrito Federal, na prática, aos outros estados: plena representação no Congresso Nacional, a existência de Assembléia Legislativa, polícia e sistema judiciário próprios.

A Constituição de 1988, no seu ímpeto descentralizador, ainda elevou os municípios ao status constitucional de quase-membros da federação brasileira, ao mesmo tempo, facilitou sua criação - de pouco mais de 4 mil para 5,5 mil unidades.

[...]

(ii) Na literatura especializada, a descentralização fiscal é realçada pelo papel marcante dos governos subnacionais, tanto no financiamento como no nosso gastos do governo. No Brasil, os estados e os municípios arrecadam diretamente 32 por cento do total de tributos cobrados no país, e, após efetuadas as repartições constitucionais das receitas de impostos, passa a dispor de 43 por cento da receita tributária nacional, incluídas, na base de cálculo, as contribuições previdenciárias.

[...]

Os indicadores da descentralização fiscal, medidos pelos índices de participação dos governos subnacionais na receita e no gasto total, além da grande autonomia na cobrança de seus tributos e na elaboração de seus orçamentos, situam o Brasil próximo às federações mais desenvolvidas. Entre os países em desenvolvimento, é, sem dúvida, quem mais avançou em termos de autonomia.

[...]

(iii) Simultaneamente a descentralização vertical na divisão dos recursos públicos, foi observada uma importante intensa desconcentração horizontal da receita. A concentração da arrecadação tributária federal nas regiões mais desenvolvidas tem como contrapartida um esquema de repartição de impostos federais em favor de governos subnacionais que beneficia basicamente os das regiões menos desenvolvidas - sem contar a maior participação dessas regiões na divisão de gastos federais diretos em ações sociais básicas. [...]

Cabe aqui ressaltar que no que tange aos repasses tributários dos impostos federais, “no Brasil não levam em conta qualquer critério de esforço fiscal implementado pela unidade federada beneficiária da transferência, o que desestimularia certamente as concessões desenfreadas de incentivos fiscais”, como bem observa Guilherme de Camargo<sup>43</sup>.

(iv) Se o capítulo do sistema tributário na Constituição federal e as leis complementares que o regulamentam são bastante precisos e detalhados a respeito das competências em repartições de receitas tributárias de cada um dos três níveis de governo, o capítulo constitucional que trata das atribuições governamentais é bem mais vago, não estabelecendo uma clara distribuição de tarefas entre essas esferas.

Em resumo, há superposição de ações em algumas áreas e carência em outras, o governo central não tenho conseguido exercer satisfatoriamente sua função de coordenação e os governos subnacionais adotam políticas exageradamente autônomas. Se a União ou mesmo alguns estados, por um

<sup>43</sup> CAMARGO. *In*: CONTI, 2004, p. 198.

lado, encolhem sua participação nos investimentos em programas de duração continuada, por outro, não transferem pessoal e bens para as unidades estaduais ou locais, o que gera, ceteris paribus, um aumento não previsto das despesas públicas agregadas. [...].”

(v) Do ponto de vista político e em relação a representação parlamentar, o sistema federativo brasileiro também promove uma considerável redistribuição de poder.

[...]

A essas peculiaridades na representação das unidades da federação no Congresso Nacional, vale acrescentar duas outras características marcantes do sistema político brasileiro, que se reforçam reciprocamente. Primeiro, a fragmentação partidária, [...] Segundo, o sistema eleitoral excluía votação em listas partidárias ou distritos.

Diante disso, temos que atentar para o fato de que a autonomia financeira não é um fato isolado, aliás, longe disso. Está, esta autonomia, interligada a questões políticas e sociais, fatores que influenciam diretamente a dinâmica do federalismo no país, vez que influem na esfera econômica e fiscal ao mesmo tempo em que são altamente influenciadas e afetadas por estas esferas.

No tocante ao âmbito social, temos, expresso no texto constitucional, que, visando a promoção do desenvolvimento nacional por meio da redução das desigualdades regionais, pode (e deve) a União conceder incentivos fiscais. Traz o art. 151 da Constituição Federal em seu inciso I<sup>44</sup>, a vedação da instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

A Lei Suprema reserva a competência para concessão destes incentivos com cunho social à União, ao poder central, e não aos Estados, Distrito Federal ou Municípios, de modo que o argumento que se apresenta (por alguns) em defesa da Guerra Fiscal e da concessão de benefícios fiscais mesmo à revelia da lei, sob o pretexto de atenuar disparidades regionais se mostra descabido. Nas palavras de Paulo de Barros<sup>45</sup>:

<sup>44</sup> Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

<sup>45</sup> CARVALHO, 2012 p. 37–38.

[...] entrevejo não apenas como possível, mas como efetivamente recomendável o emprego de normas instituidoras de impostos, como o ICMS, para o implemento das metas enfática e repetidamente prescritas pelo Texto Magno (arts. 3º, III; 151, I; 117 VIII, da CRFB/88).

E, mais uma vez, voltamos à questão da centralização da competência do ICMS. O ICMS, a despeito de não ser o único fator da guerra fiscal, é o ponto principal deste entrave. Como bem define Gustavo Cavalcanti Costa<sup>46</sup>, a guerra fiscal é uma "descoordenada política descentralizada de atração de investimentos privados, mediante renúncia explícita do ICMS".

Serra e Afonso<sup>47</sup> trazem a guerra fiscal do ICMS como uma questão que contribui para o desajuste do sistema federativo brasileiro em relação a estabilidade e à imagem pretendida:

Outras três questões também contribuíam para o desajuste do sistema federativo em relação à estabilidade e à imagem pretendidas [...] a "guerra fiscal" entre os estados, mediante a manipulação do respectivo ICMS e a concessão de benefícios (em especial, a devolução da parcela de imposto que caberia aos outros estados) disfarçados na forma de empréstimos subsidiados e até participações acionárias. Seu efeito principal era e é diminuir a receita estadual efetivamente disponível, como um todo, e aumentar as pressões fiscais dessas esferas de governo sobre a União. Isso sem contar o fato de que a disputa sem regras em torno do ICMS certamente foi um dos determinantes na reversão da tendência histórica à desconcentração regional da economia (o caso recente das montadoras automobilísticas é emblemático), pois, deflagrada a "guerra" generalizada, os estados mais desenvolvidos têm óbvias vantagens, como a localização de mercado e a infra-estrutura econômica e social, em relação aos menos desenvolvidos.

Ao se falar de ICMS, fala-se de diversas questões relevantes a economia do país, com os mais variados desdobramentos, como a questão da renúncia fiscal e da concessão de benefícios fiscais, a guerra fiscal, a guerra dos portos, ou seja, consequências desse tributo que vão interferir, não apenas em situações jurídico-tributárias, mas em toda a nação, ultrapassando os lindes fiscais e econômicos e adentrando, a fundo, como visto, na sociedade. Falar em guerra fiscal é falar em reflexos de problemas estruturais. É neste sentido que o jurista Igor Mauler<sup>48</sup> ressalta

<sup>46</sup> COSTA, Gustavo Cavalcanti. O conflito de competência exonerativa em matéria de ICMS: uma abordagem político-jurídica sobre a "guerra fiscal" na Federação brasileira. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT, 42-85-99, jan./ fev. 2002, p. 88. Apud CAMARGO. In: CONTI, 2004, p.203.

<sup>47</sup> SERRA; AFONSO, 1999, p. 17.

<sup>48</sup> SANTIAGO, palestra.

a necessidade de uma revisão do pacto federativo como um todo, envolvendo situações diversas que não só os conflitos gerados pelo ICMS e a guerra fiscal.

É preciso que o ICMS corresponda a sua vocação nacional a fim de se manter a neutralidade tributária tanto quanto possível.

#### 1.4.2 Princípio da não cumulatividade

O princípio da *não cumulatividade* foi consagrado no ordenamento jurídico brasileiro com a Emenda à Constituição de número 18, com o ICM. Sendo um princípio em sede constitucional, “[...] não há nada, no plano legal ou infralegal, que possa afetar o direito constitucional do crédito do ICMS”<sup>49</sup>.

Previsto no art. 155, § 2º, I<sup>50</sup>, da Magna Carta de 88, este princípio é dotado de obrigatoriedade, sendo uma norma cogente, uma *diretriz imperativa*, como leciona Roque Carrazza<sup>51</sup>. A não cumulatividade do ICMS, não é uma mera técnica de arrecadação, como defende parte da doutrina<sup>52</sup>, trata-se de “típica norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata”<sup>53</sup>. Nas palavras de Geraldo Ataliba<sup>54</sup>:

É a Constituição, meus senhores, que dá a mim, cidadão que pratica operação mercantil no Brasil, o direito de me creditar do ICM relativo a operações anteriores; não é lei nenhuma. Não é a lei complementar que dá; não é a lei ordinária do estado, não é a doutrina: é a Constituição. Este é um direito constitucional, é um direito dado pela Constituição, é um Direito Público subjetivo constitucional de quem pratica operação mercantil. Portanto, a lei não pode diminuir, reduzir, retardar, anular, ignorar um direito que é a Constituição deus.

<sup>49</sup> CARRAZZA, 2002, p. 278.

<sup>50</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; (grifos nossos).

<sup>51</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, p. 256.

<sup>52</sup> “Há autores como Aderson Furlan, Andrei Pitten Velloso e Carlos Cesar Sousa Cintra, entre outros, que entendem tratar-se de uma técnica de tributação.” (GRUPENMACHER, *In: ROCHA*, 2013, p.15).

<sup>53</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, p. 259.

<sup>54</sup> ATALIBA, Geraldo. *Apud CARRAZZA, op. cit.*, p. 256.

Neste mesmo sentido temos o entendimento de Paulo de Barros<sup>55</sup>:

O primado da não cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da administração pública. Tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICMS e ao IPI consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo contribuinte, de considerar-lhe os créditos, ainda que contra sua vontade.

A não cumulatividade tem o condão de balizar o poder tributário do Estado, limitando e minimizando a ação do poder público na incursão patrimonial do contribuinte. Como bem pondera Betina Treiger Grupenmacher<sup>56</sup>, este princípio possui uma alta carga valorativa, sendo “intrinsecamente ligado aos princípios da capacidade contributiva, da segurança jurídica e da justiça tributária”. Continuando este entendimento, a autora citada atenta para a inconstitucionalidade decorrente da restrição destes princípios:

No entanto impõe-se observar que, pragmaticamente, tanto o legislador complementar quanto o ordinário, embora desnecessariamente, reproduzem o preceito, restringindo-o muitas vezes. Tais restrições criadas em nível infraconstitucional, agridem o princípio da não cumulatividade e o direito Público subjetivo por ele assegurado, o que as inquina, segundo entendemos, de insanável inconstitucionalidade<sup>57</sup>.

Com a aplicação da não cumulatividade “A incidência do ICMS em cada operação ou prestação determina o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes”<sup>58</sup>. É por meio de compensação entre as entradas e saídas das operações ou prestações realizadas num dado lapso temporal que o mecanismo de deduções funciona: as entradas representam créditos que o contribuinte terá frente ao poder público, enquanto que as saídas representam débitos. Assim, ao confrontarem-se estas grandezas, tem-se um saldo, de modo que, como explica Carrazza<sup>59</sup>, “Sendo os débitos superiores aos créditos, há imposto a recolher. Do

<sup>55</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. A Regra-Matriz do ICM. 1981, p. 377. *Apud Ibidem, loc. cit.*

<sup>56</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. O ICMS e o Direito ao Crédito do Imposto Destacado na Nota Fiscal pelo Estabelecimento em Qualquer Estado – Guerra Fiscal. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Dialética, 2013, p. 17.

<sup>57</sup> *Ibidem*, 2013, p. 18.

<sup>58</sup> CARRAZZA, 2002, p. 255.

<sup>59</sup> *Ibidem*, p. 260.



contrário, isto é, se os créditos forem maiores que os débitos inexistirá imposto a pagar, senão créditos a transferir para o próximo período de apuração”.

O princípio da não cumulatividade não vincula os créditos relativos a etapas anteriores aos débitos gerados por operações serviços de igual origem. Significa que, para que haja a compensação de créditos e débitos de ICMS não é necessário que ambos sejam da mesma natureza, inclusive permite-se a compensação de créditos gerados pela entrada de insumos, como explica Roque Carrazza<sup>60</sup>:

Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda aqui um doze contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo (salvo, é claro, por motivo de isenção ou não-incidência). Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido<sup>61</sup> (grifos nossos).

O princípio da não cumulatividade tem, na Constituição de 88, perfil distinto do que tinha no ordenamento jurídico anterior, vez que, no caso do antigo ICM, o aproveitamento dos créditos era vinculado a mesma mercadoria. Não obstante, é igualmente irrelevante a destinação que se dá à mercadoria tributada, "Posição contrária é insustentável, porque entra em contradição com toda a sistemática constitucional deste tributo"<sup>62</sup>.

A acuidade deste princípio encontra-se no fato de que a não cumulatividade do tributo não representa uma benesse apenas aos contribuintes, sejam estes de direito ou de fato, mas a todo o sistema econômico, vez que o ICMS é um tributo que onera o consumo. Ora, se há a minimização da carga onerativa, o consumo é incentivado, a economia nacional como um todo é aquecida. Neste sentido, conclui Carrazza<sup>63</sup>: "Portanto, com a não cumulatividade, mereceram tutela constitucional o contribuinte do ICMS particularmente considerado e, de modo mais amplo, o interesse econômico nacional".

---

<sup>60</sup> CARRAZZA, 2002, p. 261

<sup>61</sup> *ibidem*, p. 259.

<sup>62</sup> *ibidem*, p. 266.

<sup>63</sup> *Ibidem*, p. 257.

## Exceções ao Princípio da Não cumulatividade

As hipóteses de excepcionalidade ao princípio da não cumulatividade, em matéria de ICMS estão, de maneira restritiva, enumeradas no §2º, inciso II, do artigo 155 do Texto Maior.

*Art. 155. [...]*

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

*[...]*

*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 (grifos nossos).*

Assim, temos que a *isenção* e a *não incidência* são as únicas exceções a este princípio, equivalente a dizer serem “os únicos limites à fruição de créditos fiscais relativos a negócios jurídicos realizados pelos contribuintes”<sup>64</sup>. Contudo, mister atender para a expressão “*salvo determinação em contrário da legislação*”, trazida no referido artigo.

Ao fazer uso desta locução, o legislador constituinte permite ao legislador infraconstitucional – com expressa previsão legal – conceder créditos, isto quer dizer que, mesmo em terreno de exceções, há uma corte na situação de excepcionalidade, o que não ocorre, jamais, em situação inversa. Ora, se se está fora do campo das exceções a não cumulatividade não há que se falar em não observância a este norte constitucional. É este o elucidativo entendimento de Aliomar Baleeiro<sup>65</sup>:

O estorno do crédito relativo ao imposto incidente na etapa anterior é exceção prevista pela Constituição, que se restringe aos casos de incentivo (isenção ou não incidência). Assim:

- o benefício advindo do incentivo deverá ser graduado pelo legislador infraconstitucional, que pesará os interesses sócio-econômicos dele advindos;
- havendo isenção ou não incidência, a manutenção dos créditos relativos às operações anteriores tributadas poderá ser determinada pelo legislador complementar ou convenial, tudo a depender daqueles interesses balanceados;
- mas o estorno dos mesmos créditos, em caso de isenção, apenas reduzirá o alcance do benefício concedido, jamais transferindo o ônus do tributo para

<sup>64</sup> VOGAS, 2011, p. 34.

<sup>65</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000 *Apud* VOGAS, 2011, p. 34.

o contribuinte ou tornando cumulativo o imposto. A regra constitucional é a de que o imposto jamais seja suportado pelo contribuinte e essa regra em nenhum caso deverá ser quebrada;  
 - finalmente a anulação dos créditos em relação à prestação de serviços de transporte e de comunicação não está autorizada pela Constituição brasileira, a qual restringe essa possibilidade às operações de circulação de mercadorias.

### 1.5.1 Não incidência, isenção e imunidade

A *não incidência* está intimamente ligada ao fenômeno da incidência tributária, de modo a ser aquela definida pela negação do conceito desta última. Vejamos, a incidência tributária se dá nos seguintes lindes: se e quando ocorre a imputação normativa, onde há a realização, no mundo fenomênico, de uma conduta abstratamente prevista pelo legislador, incidindo sobre o fato a norma tributária, esta incidência faz nascer a relação jurídica, o vínculo entre sujeito ativo e sujeito passivo por meio de uma obrigação tributária, temos então a incidência tributária. Assim, podemos observar que a *não incidência*, como uma negação da incidência, vai fazer com que não haja obrigação tributária, vez que não há criação de vínculo jurídico tributário, não havendo, conseqüentemente, nem credor nem devedor.

Betina T. Grupenmacher<sup>66</sup> ensina que as hipóteses de *não incidência* podem ser categorizadas em *não incidência de fato* e *não incidência de direito*. A *não incidência de fato* ocorre em duas situações: ou quando o fato praticado não se subsume à norma, ou seja, ainda que tenha ocorrido, verifica-se não correspondência entre este e o fato abstratamente previsto na hipótese de incidência; ou o fato jurígeno não ocorre.

A *não incidência de direito* é o ponto mais complexo, do qual tratamos este item, pois esta hipótese decorre da existência de norma jurídica expressa, com comandos que dispõem acerca da não configuração de determinado fato, de determinada hipótese de incidência tributária. É uma abstração normativa, pois o fato existe, mas a norma impede que seja compreendido como jurígeno, a fim de que não ocorra a incidência. É neste campo da *não incidência de direito* que as isenções e imunidades se situam. Assim, há a possibilidade de a não incidência de

<sup>66</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais. In: **Novos Horizontes da Tributação: Um Diálogo Luso- Brasileiro**. – (Cadernos IDEEF Internacional). Coimbra: Edições Almedina, 2012, p. 19.

direito ter respaldo legal ou constitucional, sendo que a hipótese da não incidência constitucional é a imunidade, enquanto que a hipótese da não incidência legal é a isenção. Esclarece Paulo de Barros Carvalho<sup>67</sup>:

Há consenso entre os especialistas no consignar as diferenças entre imunidade, isenção e não incidência, convindo dizer que, ultimamente, vem prosperando a lição mediante a qual as três categorias mereceriam considerar-se casos de não incidência, agregando-se a cada uma, pela ordem, as seguintes expressões: estabelecida na constituição (imunidade); prevista em lei (isenção); e pura e simples (não incidência em sentido estreito).

Seguindo os ensinamentos de Aliomar Baleeiro<sup>68</sup>, tem-se como características essenciais da figura da *imunidade*: (a) natureza jurídica com sede constitucional; (b) corresponde a uma *incompetência* tributária – há doutrina discordante - ou delimitação da competência em sentido negativo; (c) “obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, negando competência para a imposição tributária em relação a fatos especiais determinados”; (d) é distinta da figura da isenção, estando em patamares normativos hierarquicamente distintos, constitucional e infraconstitucional respectivamente.

Majoritariamente, a doutrina considera a figura da imunidade como uma hipótese de incompetência ou negativa de competência. Consoante este entendimento prevalecente, Carrazza<sup>69</sup> conceitua imunidade tributária como “uma hipótese de não incidência tributária, constitucionalmente qualificada”, impeditiva da criação de tributos. Assim, as imunidades são decorrências da imposição constitucional não podendo ser inovadas por lei hierarquicamente inferior. Diferentemente das isenções que podem ser alteradas ou revogadas pelo legislador infraconstitucional, tendo caráter transitório, as imunidades tem caráter perene são cláusulas pétreas, veiculando direitos e garantias individuais.

Convém ressaltar que sua previsão é integralmente feita na Constituição Federal, de tal modo que não podem leis infraconstitucionais inovar neste campo, seja para mais ou para menos, sob pena de recorrer em uma inconstitucionalidade. Em que pese no texto constitucional às vezes constar o termo “isenção”, todas as hipóteses de não incidência nele dispostas tratam-se de imunidade. A corrente

<sup>67</sup> CARVALHO, 2012, p. 222.

<sup>68</sup> BALEEIRO, 2000, p. 114. *Apud* VOGAS, 2011, p.64

<sup>69</sup> CARRAZZA, 2002, p. 348.

majoritária<sup>70</sup> defende que imunidade só alcança aos impostos, tributos não vinculados, como elucida Carrazza<sup>71</sup>.

Em uma avaliação crítica das concepções doutrinárias acerca da temática das imunidades, Paulo de Barros Carvalho<sup>72</sup>, refuta cinco enunciados doutrinários e constrói um entendimento distinto. Os enunciados analisados são: (i) *A imunidade é uma limitação constitucional às competências tributárias*; (ii) *Imunidade como exclusão ou supressão do poder tributário*; (iii) *Imunidade como providência constitucional que impede a incidência tributária - hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada*; (iv) *A imunidade é aplicável tão somente aos tributos não vinculados (impostos)*; (v) *A imunidade é sempre ampla e indivisível, não comportando fracionamentos*. Ao “desconstruir” estas teses, o autor entende que *incidência* é:

*[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas*<sup>73</sup>.

Em matéria de ICMS, merecem destaque os artigos 150, VI, “d” e 155, § 2º, X, “a” a “d”. No primeiro temos as imunidades genéricas, sendo aplicáveis a impostos no geral, já no segundo dispositivo, temos imunidades específicas do ICMS.

*Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
VI - instituir impostos sobre:  
d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.*

*Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;  
§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
X - não incidirá:  
a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;*

<sup>70</sup> Paulo de Barros Carvalho se mostra contrário a esta aceção. Cf. CARVALHO, 2012, p. 230-233.

<sup>71</sup> CARRAZZA, 2002, p. 348.

<sup>72</sup> CARVALHO, 2012, p. 223-235.

<sup>73</sup> *ibidem*, p. 236.

- b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
- c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no Art. 153, § 5º;
- d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

Saímos aqui do plano constitucional passando para o infraconstitucional para tratar das *isenções* em matéria de ICMS.

Com base nos ensinamentos de Roque Carrazza<sup>74</sup>, a *isenção* é uma limitação *legal* que se dá no plano da validade da norma jurídico-tributária, de modo a impedir o surgimento integral ou parcial do tributo.

Há dois métodos de concessão de isenção de modo que estas podem ser condicionais ou incondicionais. Quando condicionais, são bilaterais, ou seja, tem caráter sinalagmático, exigindo do beneficiário uma contraprestação, que deve ser possível, adequada e pertinente, para que haja a concessão. Assim, o beneficiário irá analisar tais condições, requisitos, e, considerando ser benéfico, “valerem a pena”, irá cumpri-los a fim de obter a isenção prevista. Já na isenção incondicional não há essa bilateralidade, não havendo condicionamentos nem requisitos a serem cumpridos.

A regra geral é a regra da isenção *autônoma*, ou seja, o ente competente para tributar é também o único ente competente para isentar, e o faz por meio de lei ordinária. Ocorre que em matéria de ICMS, as isenções fogem à regra geral, de modo que em determinadas situações há a exigência de sua veiculação por meio de lei complementar. O texto constitucional estabelece, a despeito da competência tributária do ICMS ser estadual, que a União, por meio de lei complementar, pode conceder isenções em matéria de ICMS (art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88), configurando um raro caso de isenção *heterônoma*, ou seja, quem tem competência para isentar não corresponde ao ente federativo competente para tributar. Vejamos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
 (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)  
 § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)  
 XII - cabe à lei complementar:  
 [...]

<sup>74</sup> CARRAZZA, 2002, p. 368-378.

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Dispõe a Lei Suprema que, além das isenções heterônomas por lei complementar, há mais uma quebra na regra geral: a concessão de isenções por decreto legislativo estadual ou distrital. Estamos diante da figura dos tão polêmicos *convênios interestaduais*.

Como visto anteriormente, a Magna Carta buscou estabelecer mecanismos que viessem evitar a instauração de conflitos fiscais entre os entes federados por conta da competência tributária estadual do ICMS, entretanto, como sabido, tais mecanismos não se mostraram eficazes na prática.

O legislador constituinte buscou evitar espaços que permitissem ações unilaterais que viessem a desencadear uma guerra entre os Estados-Membros, estabelecendo, contrariamente à regra geral, que Estados e Distrito Federal, não obstante serem competentes para tributar sobre ICMS, não detêm competência para, *unilateralmente*, conceder isenções. De modo que, para concederem benefícios e incentivos fiscais, estes devem firmar acordos entre si, os *convênios*, que serão objeto de deliberação no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), e se aprovados de forma unânime, passam, então, as concessões a integrar a legislação interna.

Assim sendo, como já pacificado no entendimento do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, sob pena de serem declaradas inconstitucionais, as isenções de ICMS, não podem ser estabelecidas de maneira unilateral.

Não convém aqui adentrar nas diversas teorizações doutrinárias acerca das imunidades e das isenções, apenas apresentá-las num corte epistemológico para compreensão de seus efeitos em sede de ICMS. É de suma importância compreender que o princípio da não cumulatividade encontra exceções somente nestes institutos, não havendo a possibilidade de uma interpretação extensiva que propicie uma equiparação entre isenção e não incidência com benefícios fiscais.

## **O mecanismo de compensação dos créditos do ICMS como a concretização do *princípio da não cumulatividade***

Por se tratar de um tributo *plurifásico* e não cumulativo, temos que a cobrança do ICMS gera créditos ao contribuinte adquirente de mercadoria ou serviço, se este for o seguinte na cadeia de operações, de tal forma quem realmente arca com a oneração que esse tributo gera em tais mercadorias ou serviços é o consumidor final.

Vejamos. Dentre os contribuintes que integram a cadeia de operações mercantilista, o valor do ICMS cobrado do primeiro sujeito passivo desta cadeia pode ser repassado ao próximo contribuinte de modo tal que este valor vem destacado na nota fiscal. Este montante é pago pelo segundo contribuinte ao anterior, mas por ser não cumulativo, isto é, não há tributação sobre tributo, o valor do ICMS pago gera um crédito a este contribuinte, desde que este não seja o consumidor final.

Assim, o contribuinte que detém estes créditos, vai “guardá-los” numa *conta crédito*, juntamente com seus débitos de ICMS, quais sejam o montante que será por ele devido ao realizar novas operações mercantilistas de saída. Ao fim de determinado período - geralmente de 30 dias - o contribuinte confronta seus créditos e seus débitos, de modo que, sem restarem débitos, há imposto a ser recolhido, ao passo que se sobrarem créditos, estes poderão ser repassados ao próximo período de apuração do imposto, a fim de diminuir sua oneração. É neste sentido que Geraldo Ataliba<sup>75</sup> leciona que o ICMS tem duas moedas de pagamento.

O ICMS tem duas moedas de pagamento: a moeda comum, a moeda de curso forçado (atualmente o real), e os créditos. Os créditos provenientes das operações ou prestações anteriores, tributadas ou tributáveis por meio de ICMS. [...] Não é preciso que nas operações ou prestações anteriores o tributo tenha sido efetivamente pago, efetivamente recolhido, basta que tenha sido devido.

---

<sup>75</sup> ATALIBA, Geraldo. Citado em: CARRAZZA, 2011.



Temos este processo de compensação do ICMS até o contribuinte final, tido como o contribuinte de fato, pois este, por não realizar operações com as mercadorias ou serviços, não tendo débitos (saídas) não poderá compensar os créditos tributários, arcando assim com a carga tributária.

É nesta dinâmica da não cumulatividade que temos um dos graves efeitos da guerra fiscal: as glosas dos créditos do ICMS.

Quando um contribuinte recebe benefício fiscal, independentemente do valor do tributo efetivamente pago por ele ao Estado de origem, haverá crédito tributário, o qual será destacado na nota fiscal e assim repassado ao próximo contribuinte no montante equivalente ao imposto *devido*. Neste sentido, a doutrina esclarece que o termo “*montante cobrado*” disposto no inciso I do § 2º, art. 155 da Constituição Federal deve ser compreendido no sentido de montante *devido* e não no sentido de montante *efetivamente pago*.

§ 2º - 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;

Entretanto, ocorre que os Estados destinatários destas mercadorias (ou serviços) beneficiadas, não aceitam esta dinâmica. Ao se deparar com benefícios concedidos unilateralmente por outros entes federados, o Estado de destino glosa os créditos decorrentes do ICMS. Quer dizer, os créditos destacados na nota fiscal não poderão ser aproveitados pelos contribuintes.

Estamos diante de uma prática cada vez mais comum entre os Estados, mas que indiscutivelmente fere o direito de crédito do contribuinte, numa afronta ao princípio constitucional da não cumulatividade. E mais, os Estados retaliadores muitas vezes vão além do estorno do crédito e cobram de seus contribuintes, meros adquirentes das mercadorias que nada tiveram em haver como benefício, o pagamento do montante correspondente ao benefício.

Impende aqui destacarmos que a situação de glosa do crédito do ICMS só seria aceita caso a benesse concedida fosse decorrente de isenção ou não incidência do ICMS, que são as únicas exceções ao princípio da não cumulatividade,

previstas constitucionalmente - como visto em linhas anteriores. Quando há isenção ou não incidência, não há repassa de crédito ao próximo contribuinte, logo caso venha, equivocadamente, destacado em nota algum crédito aí sim pode o Estado estorná-lo, mas nunca cobra-lo de seu contribuinte.

O Estado destinatário ao sentir-se lesado por outro Estado que concedeu irregularmente benefícios fiscais, deve ser contra este ente que o Estado de destino se volte. De que maneira? Indo ao Judiciário.

Outro ponto que deve ser ressaltado nesta sistemática é a caracterização das espécies exonerativas do ICMS. Como supramencionado, se não há exceção ao princípio da não cumulatividade, há o direito creditício. Mas como identificar se estamos frente a benesses fiscais ou situações de excepcionalidade? Através do reconhecimento da figura exonerativa que traz o caso concreto. Distinguir uma isenção de uma redução de base de cálculo, por exemplo, se mostra de suma importância, vez que ao igualar estas figuras distintas cria-se uma situação de prejuízo injustificado e até mesmo situações de inconstitucionalidade.

## O ICMS COMO MECANISMO DE ATRATIVIDADE DOS ESTADOS

Temos que os Estados concedem não apenas benefícios e incentivos fiscais como mecanismos para atrair investimentos a seus territórios, mas lançam mão de diversos meios para estimular sua atratividade. Buscamos expor e diferenciar algumas das formas de como os entes federativos utilizam o ICMS na guerra fiscal, com o intuito de identificar e diferenciar dentre as figuras exonerativas os benefícios fiscais deste tributo, que mantém o direito do sujeito passivo, enquanto contribuinte de direito, aos créditos do ICMS.

### Benefícios fiscais vs. Benefícios Financeiros

Posto que “tributário” e “fiscal”, no ordenamento brasileiro, sejam utilizadas como expressões sinônimas, temos, todavia, o distanciamento entre “fiscal” (ou tributário) e “financeiro”. Aqui, a distinção entre estes dois tipos de benesses é de suma importância, ultrapassando a questão do binômio *espécie x gênero*, vez que leva a caminhos de conteúdos distintos, envolvendo a natureza da relação jurídica que será estabelecida entre os sujeitos.

Klaus E. Marques<sup>76</sup> aponta para a disposição legal como o primeiro fator a ser analisado nesta divergência, vez que o texto constitucional de 88 – art. 155, § 2º, XII, g – faz menção a incentivos e benefícios **fiscais** em matéria de ICMS, a serem concedidos (ou revogados), ao passo que a Lei Complementar nº 24 de 1975 traz em seu corpo textual – art. 1º, IV - a expressão “*quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais*”, albergando mais possibilidades exonerativas.

Ora, se de um lado temos incentivos e benefícios *fiscais*, estamos frente a uma relação jurídico-tributária, formada pelo fisco (autoridade administrativa), no polo ativo como credor e pelo contribuinte ou responsável, como devedor, no polo

---

<sup>76</sup> MARQUES, 2010, p. 110 – 111.

passivo, vinculados por meio de uma obrigação tributária, a qual será modificada pela concessão de benesse fiscal.

Ao passo que, ao se ter o termo “*incentivos ou favores financeiro-fiscais*”, se está frente a uma relação financeira, onde o polo passivo é agora ocupado pelo fisco, enquanto que o contribuinte passa a ter a sujeição ativa, vez que detém o direito de crédito. Há, como bem ressalta Klaus Marques, uma “alteração no critério pessoal das relações jurídicas”<sup>77</sup>. A relação jurídica deixa de ser tributária e vai ao campo *empresarial, mercantil*.

Em suma, é o que esclarece Souto Maior Borges<sup>78</sup>:

Na relação tributária, o fisco atua como sujeito ativo de uma pretensão, a de pagamento do tributo e o contribuinte como sujeito passivo dessa pretensão. Na relação financeira, que o respectivo incentivo instaura, invertem-se essas posições. O sujeito passivo passa a ser investido da titularidade de uma pretensão oponível ao fisco, consistente na efetivação do incentivo, tão logo concedido, i.é, reconhecido em ato estatal. O fisco assume a posição de sujeito passivo, sendo-lhe imputado o dever de cumprir a ‘promessa’, ou seja, o dever de assegurar o incentivo.

Em que pese esta diferença, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cadê)<sup>79</sup>, entende possuírem os mesmos efeitos para o sujeito financiado e para o mercado, tanto incentivos fiscais quanto incentivos financeiro-fiscais.

## Benefícios e incentivos fiscais

<sup>77</sup> MARQUES, 2010, p. 112.

<sup>78</sup> *apud* MARQUES, *op. cit.*, p.111.

<sup>79</sup> “O que importa ressaltar é que tanto os mecanismos clássicos - tributários - como os mecanismos financeiros de concessão de incentivos fiscais relacionados ao ICMS têm efeitos semelhantes em termos de benefícios para as empresas e de impacto sobre a concorrência e sobre o mercado, e serão abordados conjuntamente”. Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE. *Ação Independente em prol da Concorrência*. Gabinete do Conselheiro Marcelo Calliari. **Consulta nº 0038/99. Consulente:** Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE. Disponível em:

<[https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CC0QFjAA&url=http%3A%2F%2Facademico.direito-rio.fgv.br%2Fccmw%2Fimages%2F3%2F37%2FCONSULTA\\_PNBE\\_Guerra\\_Fiscal.doc&ei=ZoVtUsD9EMzc4APF44GYCQ&usg=AFQjCNFkBgPZutETJgiH1ZQv66ecToZu7Q&sig2=1aM1XzhgxeZrbw0QRLnZ2A&bvm=bv.55123115.d.dmg](https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CC0QFjAA&url=http%3A%2F%2Facademico.direito-rio.fgv.br%2Fccmw%2Fimages%2F3%2F37%2FCONSULTA_PNBE_Guerra_Fiscal.doc&ei=ZoVtUsD9EMzc4APF44GYCQ&usg=AFQjCNFkBgPZutETJgiH1ZQv66ecToZu7Q&sig2=1aM1XzhgxeZrbw0QRLnZ2A&bvm=bv.55123115.d.dmg)>;

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS- Guerra Fiscal – Operação Interestadual e Direito a Crédito. Importações por Conta e Ordem. Resolução nº 31/2012 do Senado. Comércio Eletrônico. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.p. 206.

Não há entendimento uniforme na doutrina acerca das figuras exonerativas dos *incentivos* e dos *benefícios* fiscais, pois muitas vezes tais figuras são tratadas até mesmo como sinonímicas. Na prática, o emprego dessas medidas, o resultado, para o contribuinte exonerado, é o mesmo: há a desobrigação de pagar o tributo. Entretanto, a fim de compreendermos um pouco mais a fundo a dinâmica das exonerações fiscais, cabe traçar as distinções entre estas duas figuras.

Pasquale Pistone<sup>80</sup>, atenta para o fato de que, em que pese serem tomados como sinônimos, incentivos e benefícios não se equivalem. Segundo explana o autor, os *incentivos* são vinculados a uma contrapartida, uma contraprestação imposta pela autoridade Fazendária como condição a ser cumprida pelo contribuinte em troca da obtenção da desoneração tributária, seja essa parcial ou integral. Assim, enquadram-se na categoria de incentivos fiscais, de acordo com o doutrinador italiano, as *isenções*, o *crédito presumido* e a *redução da base de cálculo e da alíquota*, ou seja, as *exonerações tributárias de qualquer natureza*, aquelas que objetivam estimular atividades.

Já os *benefícios fiscais* não apresentam tal vinculação, não estando atrelados ou condicionados a nenhuma contraprestação; são mecanismos de políticas fiscais. Como bem pondera Betina Grupenmacher<sup>81</sup>, "são permeados por razões de política fiscal ou mesmo com o propósito de atenção ao princípio da capacidade contributiva, sendo hipóteses de favorecimento extraordinário de alguns contribuintes, com propósitos extrafiscais, preponderantemente".

Todavia, ressaltamos que o emprego de ambos os termos indistintamente não acarreta maiores prejuízos conceituais, pois, como esclarece Eduardo Sabbag<sup>82</sup>, "*benefícios fiscais* perfazem um tipo de *incentivo fiscal*, integrando-se neste à semelhança do que a espécie o faz com o gênero".

## Os benefícios fiscais e a extrafiscalidade do ICMS

---

<sup>80</sup> PISTONE, Pasquale. *Apud* GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais. *In: Novos Horizontes da Tributação: Um Diálogo Luso-Brasileiro*. – (Cadernos IDEEF Internacional). Coimbra: Edições Almedina, 2012, p. 15 – 16.

<sup>81</sup> GRUPENMACHER, *op. cit.*, p. 17.

<sup>82</sup> *Ibidem*, p. 546

*Mister* ressaltar que no campo das exonerações tributárias, a função *extrafiscal* dos tributos é presente. A *fiscalidade* mantém relação com a finalidade arrecadatória de um tributo, ou seja, sua capacidade de abastecer aos cofres públicos. A *extrafiscalidade*, no entanto, como bem explana Roque Carrazza, tem um caráter disciplinante, funcionando como ferramenta estimulante ou desestimulante de determinada conduta social ou econômica. Definida, nas palavras do autor supracitado, temos a *extrafiscalidade* como o:

[...] emprego dois meios tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios (isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazer ou deixar de fazer alguma coisa). Como sabemos, os tributos, no mais das vezes, serão instituídos com o fito de prover de dinheiro os cofres públicos, para que o Estado tenha os meios necessários à consecução dos fins que lhe são assinalados pela Constituição e pelas leis. A tributação, pois, quase sempre se desenvolve com finalidades arrecadatórias (fiscais). Não raro, porém, os tributos são criados sem objetivos arrecadatórios, mas para estimular ou desestimular comportamentos, havidos, respectivamente, por convenientes ou nocivos, para o interesse público. Assim, por exemplo, a alíquota do imposto sobre a importação de certos produtos voluptuários é altíssima. Isto ocorre não propriamente para aumentar a arrecadação, mas para que as pessoas se sintam desestimuladas a adquirir tais produtos, dando preferência aos similares nacionais. Outras vezes, utiliza-se o mecanismo dos incentivos fiscais, para suscitar comportamentos desejáveis. [...] Nestes casos, a tributação deixa ocorrer, justamente para que as empresas colaborem para o desenvolvimento de regiões do país onde a mão de obra abundante, mas, em contrapartida os capitais são escassos. Não fossem tais projetos, dificilmente alguma empresa acabaria se instalando fora do *Eixo Rio - São Paulo*, onde há mão-de-obra mais qualificada, capitais mais abundantes, melhores estradas, melhores portos, melhores aeroportos e, em última análise, onde estão os consumidores<sup>83</sup>.

Os benefícios e incentivos fiscais representam uma renúncia às receitas tributárias por parte do ente tributante a fim de estimular determinadas atividades, criar atratividade para investimentos particulares, modificar o saldo da balança comercial, estimular práticas industriais ou comerciais, ou seja, promover os objetivos da ordem econômica. Esta renúncia equipara-se, por representar um ônus financeiro às unidades federativas, à aplicação de recursos públicos na esfera particular visando à promoção do interesse público, contudo não constitui um desembolso por parte do Estado, diferentemente do que ocorre na concessão de subsídios (como será demonstrado).

---

<sup>83</sup> CARRAZZA, 2002, p. 322.

A concessão de benesses fiscais evidencia uma atuação mais interventiva do Estado, não só na economia, mas na sociedade em geral. Por meio das desonerações da carga tributária o Governo consegue traçar nortes econômicos, ou seja, ao aplicar o tributo em sua funcionalidade extrafiscal, exerce-se uma política fiscal regulatória de economia e (ou) de mercado.

Ora, deste modo, ao ser empregado a fim de incentivar certa atividade ou setor econômico, o ICMS é utilizado como um estímulo à determinada conduta,

Paulo de Barros<sup>84</sup> explana que ambas as finalidades – arrecadatória e de estímulo - coexistem num mesmo tributo, o que confere a este natureza *fiscal* ou *extrafiscal* é a funcionalidade prevalecente.

Neste ponto temos o ICMS como elemento primordial, pois o ICMS é a grande fonte de arrecadação dos Estados e Distrito Federal, contudo, seu aspecto *extrafiscal* também é fortíssimo. Por tal motivo, os Estados utilizam este tributo como sua principal “arma” na guerra fiscal.

### **Benefícios Fiscais vs. Regime Especial de Tributação**

As conclusões jurisprudenciais e doutrinárias acerca da definição de benefícios fiscais mostram-se muito desuniformes, inclusive acerca da definição da natureza jurídica das modalidades de redução da carga tributária. É o que ainda se verifica no momento de diferenciação entre benefícios fiscais e Regime Especial de Tributação.

A distinção entre benefícios/incentivos fiscais e Regime Especial de Tributação ainda não é aclarada nem unânime na doutrina pátria, contudo não é esta uma zona de todo cinzenta; os regimes especiais, como bem explana Rosíris P. C. Vogas<sup>85</sup>, “não podem sequer ser equiparados a nenhuma das modalidades de benefícios fiscais existentes”. Estes benefícios devem acarretar desoneração tributária, ao passo que os citados regimes não apresentam natureza incentivatória ou

---

<sup>84</sup> Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a Extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas licito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro. CARVALHO, 2012, p. 37 – 38.

<sup>85</sup> VOGAS, 2011, p.75; 78.

exonerativas, mas são “manifestações legítimas do Poder Executivo” como ferramentas compensatórias, que buscam prevenir a acumulação de crédito do ICMS, como pondera a autora.

Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo<sup>86</sup> esclarecem:

**O Regime Especial de Tributação**, assim entendido o regime no qual o contribuinte perde o direito aos créditos desse imposto, no âmbito da não-cumulatividade, submetendo-se em contrapartida a uma alíquota inferior, **não configura um incentivo fiscal.**

Com efeito, o citado regime especial não tem por finalidade a redução da carga tributária do contribuinte a ele submetido, mas sim tornar mais simples a administração, a apuração e a fiscalização do ICMS. A depender da maneira como a atividade do contribuinte é organizada, e das operações geradoras de crédito na mesma são realizadas, o regime especial pode implicar até mesmo aumento da carga, não sendo possível confundi-lo, de nenhuma maneira, com a figura do incentivo fiscal (grifos nossos).

### **Espécies de Benefícios Fiscais**

Este item buscar conceituar brevemente as espécies de benefícios fiscais, ainda que a doutrina não seja unânime nesta classificação, a fim de identificá-las para distinguir benefícios e incentivos fiscais do ICMS das hipóteses de exceção da não cumulatividade – isenção e não incidência - bem como diferir benefícios fiscais benefícios financeiros.

Como apontado por Rosiris Vogas<sup>87</sup>, as modificações de Sacha Calmon à concepção da regra matriz de incidência de Paulo de Barros, são de suma relevância para o esclarecimento do tema das figuras exonerativas. Em que pese por muitas vezes serem compreendidas e utilizadas como medidas equivalentes, os tipos exonerativos possuem naturezas distintas, conduzindo assim a consequências e efeitos também distintos. Este ponto do estudo é de extrema importância, pois é esta distinção das espécies exonerativas que vai iluminar a compreensão do desdobramento da guerra fiscal, desde a concessão dos benefícios e incentivos fiscais ao contribuinte até as glosas de crédito e a questão da constitucionalidade e legitimidade das retaliações que inflam cada vez mais esta beligerância tributária.

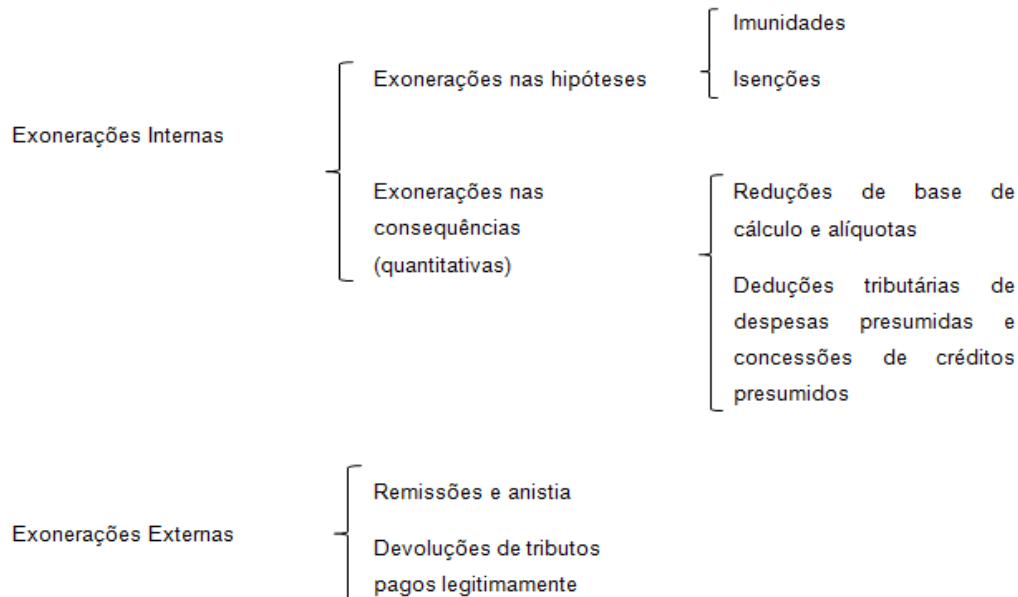
<sup>86</sup> MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. ICMS. Regime especial de tributação. Natureza jurídica. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 115, p. 128-132, 2005. Apud VOGAS, 2011, p. 76.

<sup>87</sup> VOGAS, 2011, p. 61.



As variantes propostas de Sacha Calmon ultrapassam as modificações meramente terminológicas (que já puderam ser verificadas na mudança dos termos *aspectos* para *critérios* nas doutrinas sobre a incidência tributária de Geraldo Ataliba e Paulo de Barros). O tributarista realoca o critério pessoal (o qual denomina *aspecto* pessoal) para a hipótese de incidência, ou seja, para o antecedente da regra matriz, "posto que o fato jurígeno revelado por um *ser, ter, estar* ou *fazer* está necessariamente vinculado a uma pessoa, o que é importante para a delimitação da própria hipótese, compondo indissociavelmente a sua estrutura"<sup>88</sup>, e expande a composição do consequente jurídico, acrescentando a este, aspectos que respondem a questões como *quem deve pagar e a quem, quanto se deve, como se deve, quando e onde se deve pagar*, questões relevantes à apuração da obrigação tributária.

Em relação à tipologia exonerativa, Sacha Calmon elabora uma divisão com base na estrutura normativa, assim, têm-se exonerções internas e externas à norma, conforme o esquema<sup>89</sup> a seguir:



Como explicitado na estrutura desenvolvida, as exonerções internas ainda subdividem-se quanto à sua atuação na norma, se se dá na hipótese ou no

<sup>88</sup> VOGAS, 2011, p. 62.

<sup>89</sup> COELHO, 2012, p. 137

consequente. Assim, temos que as hipóteses de não incidência atuam, antes da incidência tributária, atingindo deste modo os critérios ou aspectos do antecedente, ao passo que as demais figuras exonerativas, que podem também ser desonerativas, vão atuar em momento ulterior à incidência, correspondente ao consequente normativo.

Esta separação teórica se mostra se suma relevância, pois a generalização léxica das figuras exonerativas, ou seja, a extensão do “conceito de isenção a todo qualquer toda e qualquer fórmula exonerativa”<sup>90</sup>, é extremamente prejudicial, atuando, inclusive, como um agravante da guerra fiscal, pois cada figura tem um pressuposto, uma consequência, não podendo ser admitida generalização.

O STF, ao equiparar os institutos da redução de base de cálculo à isenção parcial, alargou o conceito de isenção tributária, contrariando inclusive a sistemática de interpretação prevista no artigo 111 do Código Tributário Nacional<sup>91</sup>, que disciplina uma interpretação literal da legislação tributária sobre outorga de isenções.

Neste sentido de prejuízo ao contribuinte por interpretações equivocadas das figuras exonerativas, destacamos o posicionamento do STJ, o qual reconheceu como equivalentes e equiparadas as figuras da isenção total, isenção e isenção, o que leva à permissão do estorno creditício do ICMS pelos Estados, de maneira equivocada.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E TRANSPORTE. ICMS. CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. FENÔMENO EQUIVALENTE À ISENÇÃO PARCIAL. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. 1. Por ocasião do julgamento do RE 174.478 (red. p/ acórdão min. Cezar Peluso, Pleno, DJ de 10.09.2005), o Supremo Tribunal Federal considerou que o benefício fiscal de redução da base de cálculo equiparava-se à figura da isenção parcial, atraindo a vedação posto no art. 155, § 2º, II, b da Constituição. 2. O art. 150, § 6º não se aplica ao caso, na medida em que se trata de instrumento de salvaguarda do pacto federativo e da separação de Poderes, destinado a impedir o exame escamoteado de relevante matéria de impacto orçamentário, em meio à discussão de assunto frívolo ou que não tem qualquer pertinência com matéria tributária ou fiscal. O art. 150, § 6º nada diz a respeito da caracterização dos

<sup>90</sup> VOGAS, 2011, p. 65.

<sup>91</sup> Art. 111. *Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.*

fenômenos da redução da base de cálculo e da isenção parcial, para fins do art. 155, § 2º, II, b da Constituição. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (AI 669557 AgR, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ 07.05.2010)

A isenção parcial é tida como uma forma de isenção que atua nos critérios do consequente normativo, mas, como visto em linhas anteriores, por atuar neste lócus ulterior à incidência da norma, não pode esta figura ser entendida como isenção, sendo imprópria a expressão utilizada. Ora, a isenção é uma hipótese de não incidência de direito legalmente prevista, logo pressupõe a não incidência da norma, se esta já incidiu, não estamos mais no campo isentivo. Assim, o entendimento doutrinário aponta a figura da isenção parcial como uma redução do critério quantitativo, podendo atuar na base de cálculo ou na alíquota. Consoante, sustenta Sacha Calmon<sup>92</sup>:

Isonção é o contrário de incidência. As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário instaurado com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese de incidência da norma de tributação. As reduções são diminuições monetárias no quantum da obrigação, via base de cálculo rebaixada ou alíquota reduzida.

### **Reduções: da base de cálculo e da alíquota**

As desonerações por meio de reduções da base de cálculo e de alíquota atuam no consequente normativo, resultando num decréscimo do *quantum* devido pelo contribuinte. No entanto, o dever jurídico tributário, como explica R. Vogas<sup>93</sup>, permanece inalterado.

Como visto anteriormente, estas reduções não se equiparam a isenções parciais, dado ao equívoco semântico desta expressão. Logo, esta figura desonerativa não representa uma exceção ao princípio da não cumulatividade, de modo que o direito de crédito de ICMS do contribuinte permanece intocado, sendo inconstitucional qualquer estorno ou glosa creditícia sobre estas reduções. Betina Grupenmacher<sup>94</sup> esclarece:

<sup>92</sup> COELHO, 2012, p. 159.

<sup>93</sup> VOGAS, 2011, p. 70.

<sup>94</sup> GRUPENMACHER, 2012, p. 42.

Pensamos que as reduções que se processam na base de cálculo ou na alíquota sem anulá-las redundam, de fato, na desoneração parcial do sujeito passivo, no entanto, são benefícios fiscais que, a despeito de reduzirem o montante a ser pago, não aniquilam-no por completo, ou seja, sempre um resíduo de tributo a ser pago.

## Remissão e Anistia

Estas duas figuras são constantemente confundidas, cabendo assim, uma breve exposição conceitual a fim de diferenciá-las e compreendê-las. Características comuns a elas são (i) a imprescindibilidade, por expressa previsão constitucional, que, para que sejam concedidas, haja previsão em lei específica e exclusiva e, também, e (ii) ambas representam uma forma de *perdão*, de dispensa do pagamento de dívidas tributárias. Entretanto, como explana Paulo de Barros<sup>95</sup>, estão subordinadas a regimes jurídicos distintos.

A anistia configura o perdão das infrações cometidas pelo contribuinte. Dispensa o contribuinte do pagamento dos débitos decorrentes de infração à lei tributária, logo vai atingir as penalidades, multas, perfazendo-se no âmbito sancionatório endereçando-se “também ao evento que caracterizou a infração, tirando-lhe a mancha de antijuridicidade”<sup>96</sup>. Prevista no art. 175, II, do Código Tributário Nacional<sup>97</sup>, a anistia qualifica-se como uma hipótese de *exclusão* do crédito tributário.

*Remissão*, assim como a anistia, é uma forma de perdão de débito tributário. Contudo é mais abrangente que a figura supracitada, vez que o débito a ser dispensado de pagamento compreende, além dos acréscimos sancionatórios (multas), também os acréscimos moratórios (juros e correção monetária) e ao próprio tributo devido, sendo uma forma de *extinção* do crédito tributário, conforme dispõe o artigo 156, IV, do Código Tributário Nacional<sup>98</sup>. Está também prevista no art.

<sup>95</sup> CARVALHO, 2012, p. 542.

<sup>96</sup> CARVALHO, *op. cit.*, p. 580

<sup>97</sup> Art. 175. *Excluem o crédito tributário:*

*I – a isenção;*

*II- a anistia.*

<sup>98</sup> Art. 156. *Extinguem o crédito tributário:*

*[...]*

*IV - a remissão;*

172 do referido Código, que dispõe acerca dos requisitos necessários a sua concessão:

*Art. 172 - A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:*

*I - à situação econômica do sujeito passivo;*

*II - ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;*

*III - à diminuta importância do crédito tributário;*

*IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;*

*V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.*

A remissão é um ato unilateral do legislador, que deve estar em consonância com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade<sup>99</sup>.

Em suma, sobre estas duas figuras, temos a conclusão de Paulo de Barros Carvalho<sup>100</sup>:

Anistia fiscal é o perdão de falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal. Tem, como se vê, duas acepções: a de perdão pelo ilícito e a de perdão da multa. [...] Voltando-se para apagar o ilícito tributário ou a penalidade infligida ao autor da ilicitude, o instituto da anistia traz em si indiscutível caráter retroativo, pois alcança fatos que se compuseram antes do termo inicial da lei que a introduz no ordenamento. Apresenta grande similitude com a remissão, mas com ela não se confunde. Ao remir, o legislador tributário perdoa o débito tributário, abrindo mão do seu direito subjetivo de percebê-lo; ao anistiar, todavia, a desculpa recai sobre o ato da infração ou sobre a penalidade que lhe foi aplicada. Ambas retroagem, operando em relação jurídica já constituída, porém de índole diversa: a remissão, em vínculo obrigacional de natureza estritamente tributária; a anistia, igualmente em liames de obrigação, mas de cunho sancionatório. E, além disso, a anistia pode revelar o *esquecimento* da infração que fez irromper e medida punitiva, enquanto que a remissão nunca incide no fato jurídico tributário, desconstituindo-o ou apagando-o pelo esquecimento expresso.

## **Alíquota zero**

Paulo de Barros<sup>101</sup> leciona que "Ao manipular os sistemas de alíquotas, implementa o político suas intenções extrafiscais e, por reduzi-las a zero (alíquota

<sup>99</sup> COELHO, 2012, p. 740-742.

<sup>100</sup> CARVALHO, 2012, p. 579.

<sup>101</sup> CARVALHO, 2012, p. 403.

zero), realizada **uma das modalidades de isenção** " (grifos nossos), compreendendo a alíquota zero como uma modalidade de isenção.

Convém expor a crítica que Rosíris Vogas<sup>102</sup> faz a esta teorização. Defende, a autora, que aceitar tais premissas seria equivalente a tomar como sinónimos os institutos da alíquota zero e da isenção, o que não deve ser admitido. Ora, as isenções atuam nos critérios ou aspectos do antecedente da norma, na hipótese de incidência, vez que ocorre antes da incidência normativa. Não pode, assim, a isenção atingir o consequente da regra matriz, pois a realização deste "pressupõe já ter incidido a norma e já ter ensejado o dever jurídico de pagamento de um tributo, podendo sofrer reduções no quantum debeat, mediante outras técnicas exonerativas, [...]".

Como bem leciona Betina Grupenmacher, a "alíquota zero relaciona-se ao critério quantitativo da norma-padrão de incidência", de modo tal que a obrigação tributária se concretiza, mas o caráter oneroso não se perfaz, diferentemente do que ocorre na isenção, como já visto, que impede o nascimento de fato isento. Não sendo isenção, não é a alíquota zero uma excepcionalidade à não cumulatividade<sup>103</sup>.

É neste sentido o elucidativo posicionamento de Sacha Calmon<sup>104</sup>, que as qualifica – isenção e alíquota zero- como ontológica e profundamente diversas, explicando que a “isenção exclui da condição de ‘jurígeno’ fato ou fatos. A alíquota é elemento de determinação quantitativa do dever tributário. Se é zero, não há o que pagar”. Assim, “no caso da alíquota zero, ouve o fato gerador e há contribuinte, só não há imposto a pagar, que é a alíquota é zero. Não se aplica o imposto, mas houve fato gerador (antípoda da isenção)”.

Esta figura é utilizada como instrumento extrafiscal em políticas governamentais, aplicada especialmente a tributos aduaneiros (Imposto de Importação - II e Imposto sobre Exportação - IE) e sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como um modo ágil de intervenção do Poder Executivo no mercado e na economia<sup>105</sup>.

---

<sup>102</sup> VOGAS, 2011, p. 65.

<sup>103</sup> GRUPENMACHER, 2012, p. 40.

<sup>104</sup> COELHO, 2012, p. 152; 158.

<sup>105</sup> VOGAS, 2011, p. 73-74.

Em situações que exijam decisões rápidas em resposta a conjuntura, muitas vezes, é conveniente não tributar temporariamente dado produto. Isentá-lo para novamente tributa-lo e assim por diante demandaria tempo e submissão a princípios irredutíveis, tais quais o da legalidade e da anterioridade da lei tributária em relação ao exercício da cobrança do tributo. Por ser “funcional” a técnica da alíquota zero substitui com vantagem a isenção<sup>106</sup>.

## Subsídios e subvenções

Betina Grupenmacher<sup>107</sup> *não considera estas figuras como benefícios fiscais*, vez que não apresentam natureza tributária, destacando: “tributos são fontes de receitas, ao passo que as subvenções subsídios são hipóteses de *despesa*, já que são desembolsos que Estado faz em favor dos particulares”. Ou seja, no benefícios fiscais o Estado *deixa de arrecadar o tributo*, já nos subsídios e subvenções o Estado *desembolsa* uma quantia para auxílio ao contribuinte.

O que se admite é, como elucida Ricardo Lobo Torres<sup>108</sup>, os subsídios serem enquadrados como subvenções, entretanto diferenciam-se destas por representarem *meios interventivos do Estado no domínio econômico, com objetivo de incentivar a formação de preços e estimular a produção de dado bem*.

É de primordial pertinência a ponderação de Betina T. Grupenmacher<sup>109</sup> acerca de se compreender no conceito destas figuras a *possibilidade de um benefício tributário*, veja-se:

[...] embora não admitam mas a natureza tributária da subvenções, sociais ou econômicas, é bem assim dou subsídios, haja vista que os incentivos e benefícios tributários compreendem hipóteses de desoneração ao passo que as obrigações em subsídios revelam ajudas financeiras, pensamos haver **uma hipótese em que seja possível identificar a natureza tributária do subsídios, são os créditos presumidos**. Destinados a beneficiar determinado setor da economia, cuja atividade necessita de incremento segundo compreensão da autoridade Fazendária, sobretudo nos tributos por ênfase com, os créditos presumidos são concedidos como consecução de sua política tributária (grifos nossos).

## Crédito presumido

<sup>106</sup> COELHO, 2012, p. 153-154.

<sup>107</sup> GRUPENMACHER, 2012, p. 30.

<sup>108</sup> GRUPENMACHER, 2012, p. 32.

<sup>109</sup> *Ibidem*, p. 32.

A figura do crédito presumido, também conhecido como crédito outorgado, é um dos meios exonerativos mais utilizados pelos Estados e Distrito Federal na concessão de benefícios fiscais. Isto se dá pelo fato de que este mecanismo “se insere no tipo exonerativos interno quantitativo”, não sendo uma hipótese de isenção nem de imunidade, não se enquadra como uma *exceção à não cumulatividade*<sup>110</sup>. Ora, se há a incidência deste princípio, então “o direito de crédito do contribuinte adquirente da mercadoria permanece intocável”<sup>111</sup>.

Os créditos presumidos operam como uma espécie de “bônus” ao sujeito passivo<sup>112</sup>; sua dinâmica se dá pela concessão de créditos fictícios, por parte do ente público, ao contribuinte. As operações de entrada representam créditos ao sujeito passivo, ao passo que as operações de saída representam débitos, ao se fazer o confronto destas grandezas, tem-se que o montante resultante equivale a quantia de ICMS a ser recolhida<sup>113</sup>, assim, o Estado concede ao sujeito passivo créditos fictícios sobre o imposto incidente em suas operações de saída, diminuindo, deste modo, o resultado dessa confrontação, fazendo com que o valor de ICMS a ser recolhido seja menor, desonerando ao contribuinte.

Ocorre que, os Estados destinatários têm, equivocadamente, entendido que por não ter havido o efetivo recolhimento do ICMS (ao Estado de origem), há uma lesão a seu direito arrecadatório e sob esse argumento, promovem retaliações, por meio da glosa destes créditos, às mercadorias (e serviços) que gozam do crédito presumido.

Outro aspecto relevante é que o contribuinte que recebe tal benesse, não tem influência nenhuma na concessão desta, vez que, como observa Betina Grupenmacher “trata-se de uma decisão que integra a pauta de política fiscal do ente público concedente”<sup>114</sup>, logo, ainda que já não tivesse sido resolvida a questão do direito ao crédito, não parece sequer lógico que seja sobre o sujeito passivo que recaia a cobrança dos encargos pretendidos pelo Estado de destino.

Recordamos aqui a explicação de Geraldo Ataliba, citada em linhas anteriores, de que o crédito de ICMS não é decorrente do pagamento, do

<sup>110</sup> VOGAS, 2011, p. 74.

<sup>111</sup> MARQUES, 2010, p. 125.

<sup>112</sup> *Ibidem*, p. 126.

<sup>113</sup> Ou a ser recebida pelo contribuinte, quando as entradas são maiores que as saídas.

<sup>114</sup> GRUPENMACHER, *In*: ROCHA, 2013, p. 23.



recolhimento efetivo do tributo, mas sim de sua incidência. Nesta senda, temos que a interpretação do termo "*montante cobrado*", disposto no parágrafo 2º, inciso I, do artigo 155, da Constituição Federal<sup>115</sup>, deve ser no sentido de *imposto incidido* e não de *imposto pago*. Bastando que tenha se materializado a hipótese de incidência da norma jurídico-tributária do ICMS, nascida a obrigação tributária, incidido o imposto, para que o contribuinte tenha o direito à não cumulatividade.

## Diferimento

O diferimento do ICMS consiste no adiamento do pagamento do tributo devido, mediante transferência da obrigação tributária de um contribuinte ao próximo contribuinte da cadeia de operações. Isso se faz possível pois o ICMS é um tributo *plurifásico*. Esta figura não representa um custo fiscal para o Estado, vez que há o recolhimento aos cofres públicos do montante devido do tributo, ele apenas é pago mais adiante, pelo contribuinte da operação seguinte. Acerca de sua classificação nas espécies de benesses fiscais a doutrina é desuniforme, inclusive quanto a sua natureza.

No entendimento de Roque Antonio Carrazza<sup>116</sup> “o diferimento é um tipo de benefício fiscal, que, em matéria de ICMS, deve obedecer às mesmas diretrizes que norteiam a concessão de créditos presumidos, isenções, etc.”.

Klaus Marques<sup>117</sup> aponta que ao *diferimento* podem ser atribuídas cargas *insentiva, de não incidência* ou *de substituição tributária*. Para Sacha Calmon<sup>118</sup>, diferimento é “*típico caso de substituição tributária*”. Entretanto, Marçal Justen Filho<sup>119</sup> ressalta que essa figura não há de ser equiparada à substituição tributária, vez que a substituição, nas palavras do jurista, “envolve, exclusivamente, alteração

<sup>115</sup> Art. 155 [...]

§2º - O imposto previsto no inciso II atenderá o 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 (grifos nossos).

<sup>116</sup> CARRAZZA, 2002, p. 284.

<sup>117</sup> MARQUES, 2010, p. 121.

<sup>118</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. ICM: Competência Exonerativa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 105-107. Apud MARQUES, *op. cit.*, p. 121-122.

<sup>119</sup> MARÇAL, Justen Filho. Sujeição Passiva Tributária. São Paulo: Cejus, 1986, p. 355. Apud MARQUES, *op. cit.*, p. 122.

do sujeito passivo”, ao passo que ao Instituto analisado importa a “ocorrência de fato futuro incerto: *nova operação relativa a circulação da mesma mercadoria*”, classificando-o como *hipótese de não incidência*.

Betina Grupenmacher<sup>120</sup> ressalta que, embora o diferimento beneficie em termos tributários o contribuinte que é exonerado do imposto, o contribuinte seguinte na linha de operações é excessivamente onerado, de modo que o pagamento do tributo não é perdido pelo Estado, apenas postergado. E ainda, tal repasse onerativo ao próximo contribuinte afronta duplamente o *princípio da capacidade contributiva*: ao exonerar o contribuinte, ainda que este tenha *manifestado riqueza*, e ao sobrecarregar o próximo contribuinte, cumulando ambas as manifestações da riqueza em um só sujeito. Diante destas duas considerações, entende a tributarista, no sentido de *não ser o diferimento uma espécie de benefício fiscal* e, ainda que semelhantes, tecnicamente também não se enquadra como isenção. Assim, esclarece a autora supracitada:

A técnica do diferimento existe por razões de política fiscal, para fins de barateamento do custo de determinados produtos como mecanismo de prática habilidade e eficiência na arrecadação, sendo usual em hipóteses em que a autoridade Fazendária encontra dificuldade na fiscalização de determinada categoria de contribuintes.

Nas palavras da autora, diferimento é um *mecanismo que garante ao Estado o recolhimento do tributo*. Concluindo:

A técnica só seria legítima, em nosso entendimento, se ao diferimento do imposto se fizesse acompanhar um crédito presumido em mim qual montante. apenas e tão somente nesta hipótese seria possível inserir ou diferimento no rol dos benefícios fiscais, pois estado estaria assumindo o ônus da benesse que estaria considerando ou contribuinte para o qual o recolhimento foi diferido danceteria de crédito presumido para abater do valor por ele devido<sup>121</sup>.

---

<sup>120</sup> GRUPENMACHER, 2012, p. 35.

<sup>121</sup> GRUPENMACHER, 2012, p. 37.

## CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS EM MATÉRIA DE ICMS

### Condições para concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS

Este capítulo é direcionado a análise das condições necessária à concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS pelos Estados-membros e Distrito Federal.

A Constituição Federal traz em seu art. 155, § 2º, XII, g:

XII - cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Deste dispositivo podemos extrair as duas condições necessárias à concessão (e revogação) de *benefícios e incentivos fiscais* em sede de ICMS: necessidade de deliberação entre os Estados (e DF) e que esta seja regulada por meio de lei complementar.

No que tange a necessidade de veiculação por meio de lei complementar, Paulo de Barros<sup>122</sup> atenta para o caráter de *ajuste* que este tipo normativo possui, de modo que cabe a esta lei *harmonizar o ordenamento jurídico*. Nas palavras elucidativas do autor:

[...] esse mesmo Estatuto [CF] prescreve a necessidade de lei complementar para preservar a uniformidade e harmonia do ordenamento jurídico-tributário (art. 146, I a III). E é exatamente objetivando o funcionamento do sistema que o constituinte atribuir a lei complementar a função de dispor sobre uma série de elementos indispensáveis a percussão jurídica do ICMS (art. 155, § 2º, XII) [...].<sup>123</sup>

O constituinte de 88 elegeu a Lei Complementar nº 24 de 1975 – parcialmente recepcionada pela Carta Magna – que regulava a concessão de benefícios fiscais

<sup>122</sup> CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Granda da Silva. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 49.

<sup>123</sup> *Ibidem*, p. 53.

em ICM, como sendo o veículo para tratar das benesses do novo imposto (ICMS). A referida lei apresenta como requisito necessário à legitimação da concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais, a celebração e ratificação de convênios, celebrados entre todas as unidades federativas competentes, conforme o seu artigo primeiro:

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.

Nesta senda temos que o requisito que deve ser imperiosamente cumprido é a celebração de convênios interestaduais, os quais devem ser realizados no âmbito do Confaz. Ives Gandra Martins esclarece que em sede de ICMS:

[...] sempre que um Estado consegue incentivos fiscais ou financeiros, dispensando o recolhimento do tributo ou devendo-o após um pagamento meramente escritural, gera, nas operações interestaduais, um crédito que terá que ser suportado pelo Estado para onde o produto é remetido, que só poderá cobrar o diferencial entre o valor do referido crédito e o valor do débito ocorrido em seu território. [...] Para evitar esta guerra fratricida é que foi criado o CONFAZ e promulgada a Lei Complementar n. 24/75, que permite ao Estado de destino, prejudicado em sua arrecadação e competitividade, anular os créditos correspondentes às operações interestaduais provenientes de Estados, que, independente de Convênio, concedem incentivos à revelia dos demais. Por decisão da Suprema Corte, essa lei foi considerada recepcionada pela Constituição de 1988 [...] <sup>124</sup>.

## O Confaz

Cabe aqui uma breve explanação acerca do Conselho Nacional de Política Fazendária, o Confaz. Criado em 1975, o Confaz é um órgão colegiado composto por representantes de cada Estado e do Distrito Federal - seus Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação - e um representante do Governo Federal - o Ministro de Estado da Fazenda, ou representante por ele indicado, que, numa Comissão Técnica Permanente (Cotepe), reúnem-se periodicamente para discutir acerca de temas fiscais e tributários de interesse geral dos entes federados.

Consagrado pelo Convênio ICMS 133 de 1997, o qual ao também aprovou seu Regimento Interno, o Confaz tem como principal atribuição a promoção de

<sup>124</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A unanimidade no Confaz*. Apud MARTINS, In: CARVALHO; MARTINS, 2012, NOTAS, p. 12-13.

celebração de convênios interestaduais<sup>125</sup>, nos lindes previstos no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do artigo 155 da Carta Magna de 88 e na Lei Complementar nº 24 de 75.

De acordo com seu artigo primeiro, a finalidade deste Conselho é “promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, [...]” para afastar o risco de prejuízos fiscais e econômicos que possam ser causados por atos unilaterais em matéria de ICMS, em especial a concessão de benefícios fiscais deste tributo. Entretanto, o Confaz não conseguiu – e ainda não consegue - promover tal harmonização tributária entre os entes federativos, sendo a *guerra fiscal* o reflexo vivo desta falha.

Numa crítica à sistemática trazida no art. 4º da LC 24/ 75, Roque Carrazza<sup>126</sup> aponta para o fato de que o Secretário da Fazenda Estadual, que ocupa lugar de representante do Estado no Confaz, não tem em sua configuração natureza de representante do povo, além de ser funcionário integrante do Poder *Executivo*, não podendo legislar, editar atos normativos, de modo que “convênio não é lei, nem o CONFAZ órgão legislativo”.

### **Convênios interestaduais**

Conforme visto em linhas anteriores, a CF de 88, em seu artigo 155, § 2º, XII, traz a Lei Complementar como o instrumento normativo com aptidão para regulamentar questões de funcionalidade do ICMS. Conforme explica Paulo de Barros<sup>127</sup>, a lei complementar:

[...] está a autorizar a fixação, mediante convênio, de alíquotas internas inferiores às interestaduais. Depreende-se, também, do Texto Constitucional, a necessidade de celebração de convênio para que os Estados e o Distrito Federal possam, por meio de seus atos normativos, conceder e revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais (art. 155, § 2º, XII, “g”), bem como para a definição das alíquotas incidentes, uma única

<sup>125</sup> *Regimento Confaz - (aprovado pelo Convênio ICMS 133/97)*

*Art. 3º Compete ao Conselho:*

I - promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975; [...].

<sup>126</sup> CARRAZZA, 2002, p. 373.

<sup>127</sup> CARVALHO, *In*: CARVALHO; MARTINS, 2012, p. 54.

vez, sobre combustíveis e lubrificantes (art. 155, § 4º, IV), e as regras necessárias a sua aplicação, tais como apuração destino do imposto arrecadado (art. 155, § 5º).

Suas *funções constitucionais* têm finalidade de controlar e limitar a concessão de benefícios fiscais de ICMS, a fim de afastar atos que impliquem em redução de receita para os Estados federados. Apresentando-se como um mecanismo para evitar a guerra fiscal, vez que vai regulamentar concessões e revogações de isenções, incentivos e benefícios fiscais do referido tributo, por meio de deliberações dos Estados e Distrito Federal no âmbito do Confaz. Neste sentido Hugo de Brito Machado elucida:

A Constituição anterior, em face dos problemas que decorreriam da outorga de isenções do ICM pelos Estados, estabeleceu que tais isenções seriam concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar (CF, art. 23, § 6º). E a Lei Complementar n. 24, de 7.1.1975, disciplinou a celebração desses convênios<sup>128</sup>.

Assim, os convênios interestaduais assumiram a função de normas complementares (art. 100, IV, do CTN<sup>129</sup>), tornando-se instrumentos imprescindíveis em sede de ICMS. Quanto a funcionamento dos convênios, a Lei Complementar nº 24/75 disciplina em seu art. 2º:

*Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.*

*[...]*

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

O Convênio para concessão de benesses fiscais deve ser ratificado, expressa ou tacitamente, nos termos do art. 4º da referida lei<sup>130</sup>, por todas as unidades

<sup>128</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 362.

<sup>129</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

*[...]*

V - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

<sup>130</sup> 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

federativas competentes, enquanto que no caso de versar sobre revogação, é exigido o quorum mínimo de quatro quintos dos presentes. José Eduardo Soares de Melo<sup>131</sup> sintetiza a sistemática que os convênios devem passar para que sejam aprovados, veja-se:

- 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 10 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 passa a vigorar.

Em análise ao disposto na Lei Complementar 24/75, há de se abrir espaço para uma crítica absolutamente pertinente. Retomamos, aqui, o entendimento de Roque Carrazza acerca de não ser o convênio lei<sup>132</sup>, há de se dizer estes convênios somente passam a ter caráter legislativo, com força de lei interna, após aprovados *legislativamente*, ou seja, aprovados pela Assembleia Legislativa de cada Estado-Membro (e Câmara Legislativa do Distrito Federal), de modo tal que a aprovação por decreto do Governador, como vem ocorrendo na prática<sup>133</sup>, com base nos termos dispostos no art. 4º da LC 24/75- “o **Poder Executivo** de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados”-, não lhe confere eficácia normativa. Nas palavras de Geraldo Ataliba<sup>134</sup>:

[...] o convênio não dá nem tira direito a nenhuma Fazenda e a nenhum contribuinte. Não cria direito de natureza tributária nem em benefício, nem em detrimento de ninguém. É mero pressuposto de exercício eficaz da competência isentadora dos legisladores ordinários estaduais.

---

*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.*

<sup>131</sup> MELO, 2005 *Apud* MARQUES, 2010, p. 108.

<sup>132</sup> CARRAZZA, 2002, p. 373.

<sup>133</sup> *Ibidem*, p. 374.

<sup>134</sup> ATALIBA, Geraldo. Convênios interestaduais, Revista de Direito Público 67, p. 5. *Apud* CARRAZZA, 2002, p. 373-374.

Prosseguindo tal raciocínio, conclui Roque Carrazza<sup>135</sup>: "Só a conjugação das expressões volitivas do Legislativo ou do Executivo é 'vontade' do Estado (*ou do Distrito Federal*). [...]. Os **decretos legislativos** que aprovam têm força de lei interna, no Estado (*e no Distrito Federal*), a partir de sua vigência" (grifos nossos).

### **Requisito da unanimidade na aprovação e ratificação dos convênios**

Já restou fartamente demonstrado, seja pela doutrina, seja pela jurisprudência ou pela própria realidade, que os benefícios fiscais são os principais mecanismos de que fazem uso os Estados e Distrito Federal na competição pela atração de investimentos particulares a seus territórios, sendo o ICMS, por ser a grande fonte de receita estatal, a principal estratégia utilizada.

Como visto anteriormente (palestra de Roque Carrazza), o caráter nacional do ICMS enquanto imposto estadual, implica um impasse entre os entes federativos. Visando a não ocorrência de uma guerra fiscal – o que não tem logrado êxito –, o texto constitucional e a Lei Complementar nº 24/75, estabeleceram mecanismos que disciplinam a concessão e revogação de benefícios fiscais, os convênios, os quais devem ser aprovados de maneira unânime pelo Conselho Nacional de Política Fazendária. Assim, a aprovação e ratificação unânimes perfazem a condição necessária para a concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS.

Sobre o requisito da unanimidade nos convênios, há divergência na doutrina. Aqui pontuamos os entendimentos de Ives Gandra Martins e Paulo de Barros Carvalho, com base na obra, de autoria conjunta, "*Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*"<sup>136</sup>.

Ives Gandra Martins<sup>137</sup> defende que a previsão normativa da unanimidade nas discussões de outorga de benefícios em matéria de ICMS, tem caráter claramente constitucional, sendo, inclusive, *cláusula pétrea*, vez que advém do regime constitucional da determinação pelo Senado Federal de uma alíquota de ICMS

---

<sup>135</sup> CARRAZZA, op. cit., p. 374.

<sup>136</sup> CARVALHO; MARTINS, 2012.

<sup>137</sup> MARTINS, *In*: CARVALHO; MARTINS, 2012.



uniforme. Nesta senda, Gandra Martins diz que o requisito de haver uma unanimidade na votação do Confaz "decorre de não ter o constituinte estabelecido *quorum* menor para a aprovação dos estímulos fiscais"<sup>138</sup>, diferentemente da regra da maioria absoluta imposta pelo constituinte, no art. 155, § 2º, IV, às resoluções do Senado<sup>139</sup>. Esclarece o doutrinador:

Neste caso, o Senado age em nome da Federação, prevalecendo pois a possibilidade de *quorum* inferior à unanimidade. No caso de acordo entre os Estados, não, pois cada Estado fala em nome próprio, razão pela qual a unanimidade é requisito essencial.<sup>140</sup>

A unanimidade no âmbito do Confaz é então admitida, na visão do autor supracitado, como *requisito essencial*, vez que se mostra um instrumento de neutralização de possíveis favorecimentos e, assim, não permite a abertura de espaço para a competitividade desleal entre os Estados. Esta forma deliberativa do Confaz permite então, que a fixação de alíquotas seja inferior ao piso definido pelo Senado Federal e que isso se dê de maneira inócua, ora, por ter sido proveniente de uma decisão de todos os Estados mais o Distrito Federal, não ensejaria *descompetitividade*.

Por esta razão, com sede na Constituição - exclusivamente na Constituição - é que entendo que a unanimidade dos estados, para autorizar incentivos, estímulos benéficos no ICMS, que possam reduzir o peso do tributo nas operações internas interestaduais, gerando, pois, descompetitividade tributária, é elemento fundamental. Está a Lei Complementar n. 24/75, portanto, recepcionada. Qualquer outra que venha a ser produzida DENTRO DA DAS FRONTEIRAS PREVIAMENTE ESTABELECIDAS pela Lei Suprema, não poderá fugir deste preceito. A unanimidade do apoio de estados do DF a qualquer tipo de estímulo fiscal a ser instituído no âmbito do ICMS e, a meu ver, princípio fundamental, porque destinado a evitar a descompetitividade interestadual e a preservar a Federação.<sup>141</sup>

E assim, conclui Ives Gandra<sup>142</sup>:

<sup>138</sup> *Ibidem*, p. 6.

<sup>139</sup> Art. 155 [...]

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

[...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

<sup>140</sup> MARTINS, *op. cit.*, p. 7.

<sup>141</sup> MARTINS, *In*: CARVALHO; MARTINS, 2012, p. 16.

<sup>142</sup> *Ibidem*, p. 22

A unanimidade exigida para a concessão de incentivos, estímulos ou benefícios fiscais de todos os Estados e Distrito Federal é, a meu ver, cláusula pétrea constitucional, não podendo ser alterada nem por legislação inferior e nem por emenda constitucional, por força do § 4º, inciso I, do art. 60 da CF/88.

Paulo de Barros Carvalho<sup>143</sup>, no entanto, apresenta uma visão menos austera acerca do requisito da unanimidade nos convênios no âmbito do Confaz. O Confaz é disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, a qual foi produzida à luz da Carta Magna de 67. Esta Constituição previa em seu artigo 23, § 5º<sup>144</sup>, para o então ICM, uma alíquota *uniforme* para todas as mercadorias, tanto nas operações internas quanto nas operações interestaduais. Além disso, contextualizava-se num cenário socioeconômico diferente do cenário em que vige a Constituição de 88.

Considerando tal alteração socioeconômica e a modificação na forma de apresentação da alíquota do ICMS, - que passa a ser, de modo facultativo, regida pelo princípio da seletividade<sup>145</sup> - deixando esta de ser genericamente uniforme, Paulo de Barros entende que houve uma flexibilização sobre a obrigatoriedade do atendimento ao requisito da decisão no Confaz acerca da concessão de *isenções, incentivos ou benefícios de ICMS* ser unânime. Deste modo, o autor qualifica tal requisito como passível de mitigação, "quando as disparidades socioeconômicas dos Estados e o objetivo de reduzi-las assim justificarem" <sup>146</sup>.

A concepção do autor é reforçada pela tendência apresentada no sentido de mudança no entendimento do Egrégio Superior Tribunal Federal acerca do caráter destes convênios. Antes tidos como *impositivos*<sup>147</sup>, obrigatoriamente adotados pelos

<sup>143</sup> CARVALHO, *In*: CARVALHO; MARTINS, 2012.

<sup>144</sup> Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.

[...]

§ 5º - **A alíquota do imposto a que se refere o item II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, bem como nas interestaduais realizadas com consumidor final; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para cada uma dessas operações e para as de exportação** (grifos nossos).

<sup>145</sup> A CRFB de 88, em seu art. 155 § 2º, III, diz do ICMS: "poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços".

<sup>146</sup> CARVALHO, *In*: CARVALHO; MARTINS, 2012, p. 55.

<sup>147</sup> Ementa: "ICM. ISENÇÃO CONCEDIDA POR CONVENIO. REVOGAÇÃO PELO DECRETO ESTADUAL N. 1473/80. 1. A LEI COMPLEMENTAR N. 24/75 NÃO ADMITE A DISTINÇÃO ENTRE CONVÊNIOS AUTORIZATIVOS E CONVÊNIOS IMPOSITIVOS. ASSIM, A REVOGAÇÃO

Estados e Distrito Federal, agora apresentando nuances de um jaez *autorizativo*, ou seja, de adoção facultativa, como uma fase procedimental prévia a concessão dos benefícios, não mais como um ato com peso normativo (como será explicado no próximo item).

Nesta senda, Paulo de Barros defende a redução do *quorum* nas discussões de adjudicação de benefícios em matéria de ICMS, a fim de aproximar tais concessões à realização dos princípios sociais previstos na norma constitucional, asseverando o autor:

Tal regime tem gerado obstáculos, em face dos interesses dissonantes e, muitas vezes, contrapostos, do entes federados. Solução razoável seria reduzir, para esses casos específicos, o *quorum* de aprovação para dois terços, cumprindo, deste modo, sua função de tornar factível o estímulo para desenvolvimento de Estados menos favorecidos, com conseqüente redução das desigualdades regionais, como desejado pela Constituição de 1988<sup>148</sup>.

## **A Lei de Responsabilidade Fiscal**

Vista a questão da necessidade de celebração de convênios interestaduais no delineamento do Confaz, há a questão da aplicação da Lei Complementar nº 101/2000 às concessões estatais de estímulos fiscais.

A *Lei de Responsabilidade Fiscal* (LRF) - Lei Complementar nº 101/2000 - disciplina as normas gerais de direito financeiro com o objetivo de possibilitar uma gestão fiscal responsável dos entes federativos. É uma lei de abrangência nacional, assim, deve vigor concomitantemente e de nodo coadunado com as normas internas relativas à Direito Financeiro e Tributário de cada entidade da federação, respeitando, portanto, suas competências, de modo a observar e conservar ao princípio federativo.

---

DE ISENÇÃO DECORRENTE DE CONVENIO NÃO PODE FAZER-SE POR MEIO DE DECRETO ESTADUAL, MAS TEM DE OBSERVAR O DISPOSTO NO PARAGRAFO 2. DO ARTIGO 2. DA REFERIDA LEI COMPLEMENTAR. 2. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO, DECLARADA A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXPRESSÃO "BACALHAU" CONSTANTE DO PARAGRAFO 21 QUE O DECRETO 14737, DE 15 DE FEVEREIRO DE 1980, DO ESTADO DE SÃO PAULO ACRESCENTOU AO ARTIGO 5. DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, APROVADO PELO DECRETO 5.410, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1974, DO MESMO ESTADO" (grifos nossos). STF, RE 96.545/SP, Plenário Rel.Min. Moreira Alves, j. 01/09/1982.

<sup>148</sup> CARVALHO, *op. cit.*, p. 57.

Em que pesem às críticas à sua aplicação aos demais entes federados que não apenas a União<sup>149</sup>, a Lei de Responsabilidade Fiscal arrola os requisitos a serem cumpridos para que haja a concessão de benefícios fiscais, com o objetivo de estabelecer diretrizes de planejamento orçamentário dos entes federativos, para se alcançar uma gestão fiscal responsável<sup>150</sup>, a fim de evitar o endividamento destes entes ou o comprometimento de seus orçamentos. Neste sentido, dispõe nos seguintes artigos:

*Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.*

*Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.*

*Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra **renúncia de receita** deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:*

*I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;*

*II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.*

De acordo com o disposto na LRF, podemos observar que os benefícios são qualificados como *transferências voluntárias* (vide art. 11) ou *renúncia de receitas* do ente tributante competente, definida no § 1º do mesmo artigo da referida lei (art. 14):

*Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra **renúncia de receita** deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva*

<sup>149</sup> O Professor Roque Antonio Carrazza entende que o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal não se aplica as isenções em sede de ICMS, por estes serem norteados pelo interesse *nacional* e não pelos interesses regionais: "No fundo, no fundo, como já estamos percebendo, é o interesse nacional – mais do que o simples interesse regional – que norteia a concessão de isenções de ICMS. [...] Ainda que aceitemos, *ad argumentandum tantum*, que o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal vale para os Estados (Distrito Federal), ele positivamente **não incide sobre as normas que concedem isenções de ICMS**. É que tais benefícios (incentivos), como vimos e revimos, só podem surgir a partir de convênios celebrados pelos Estados e pelo Distrito Federal e depois por eles ratificados" (CARRAZZA, 2002, p. 387) (grifos nossos).

<sup>150</sup> Conforme designa Rosiris Vogas: "Assim, estará caracterizada como responsável a gestão fiscal do ente político que instituir tributos de sua competência, promover a sua respectiva previsão orçamentária, com base em estudos técnicos especializados, e tornar efetiva a arrecadação, por meio do aparelhamento estatal eficiente para garantir a realização da receita tributária, que era pela fiscalização, quer pela cobrança administrativa ou judicial" (VOGAS, 2011, p. 106).

*iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:*

*[...]*

**§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado** (grifos nossos).

Note-se que ao listar as hipóteses qualificadas como *renúncia*, o faz compreendendo-as como "abono do crédito tributário, seja pela redução do seu novo cliente, seja pelo seu não surgimento ou pelo seu perdão", ou seja, abarca figuras de jaez fiscal, não englobando aqui estímulos financeiros<sup>151</sup>.

Diante do exposto, podemos perceber que a aplicação da LRF à concessão de benefícios fiscais mostra-se benéfica, pois ao traçar lindes a essas concessões de maneira vinculada ao planejamento orçamentário do ente federado, a observância a esta lei permite uma administração econômica e financeira mais responsável, não comprometendo o orçamento do Estado (no caso). A observância à Lei de Responsabilidade Fiscal não barra a concessão de benefícios, mas vai delinear a fim de que esta não cause danos financeiros aos entes concedentes por falta de planejamento.

---

<sup>151</sup> Em se tratando da figura do crédito presumido, como exposto em linhas anteriores, há discordância doutrinária acerca de sua classificação como estímulo fiscal ou financeiro. A exemplo do Professor Roque Carrazza, que os entende como sendo benefícios financeiros (CARRAZZA, 2011).

## 2 GUERRA FISCAL DO ICMS

### 2.1 Conceituando a guerra fiscal do ICMS

Guilherme Bueno de Camargo<sup>152</sup> conceitua o fenômeno da guerra fiscal como sendo uma *generalização* competitiva entre Estados e Distrito Federal, através da concessão de benefícios e renúncia fiscal, para atração de investimentos privados, “conflito este que se dá em decorrência de estratégias não cooperativas dos entes da Federação e pela ausência de coordenação e composição dos interesses por parte do governo central”.

Nas palavras de Prado e Cavalcanti<sup>153</sup>:

[...] classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas de governos subnacionais adquirem conotações negativas geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais para evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. No caso em questão, essas iniciativas são os de benefícios fiscais com a finalidade de induzir a alocação de investimentos nos territórios locais.

Partindo destas duas definições e dos pontos demonstrados até aqui, buscamos conceituar a guerra fiscal de maneira mais pormenorizada, agregando a esta compreensão os aspectos que influem fortemente em sua ocorrência, bem como em seu agravamento.

Destarte, temos a guerra fiscal como um fenômeno decorrente de conflito entre os entes federativos tributantes em consequência de atos unilaterais de concessão de vantagens a particulares, ao arrepio das disposições normativas, constitucionais e infraconstitucionais, seja por meio da concessão de benefícios ou incentivos fiscais, com a finalidade de gerar atrativos a investimentos particulares. Como visto em linha anteriores, esta adjudicação estatal visa ser um chamariz para

<sup>152</sup> CAMARGO, *In*: CONTI, 2004, p. 203-204.

<sup>153</sup> PRADO; CAVALCANTI, 2000, p. 11. *Apud* CAMARGO, *op. cit.*, p. 203

instalação de indústrias e empresas em seus territórios, tal como opera como manobra para sustentar a competitividade de determinado setor frente à concorrência advinda de outros Estados.

[...] um exemplo de como a "guerra fiscal" poderia gerar indiretamente efeitos sobre a concorrência seria o da transferência, em 1992, de uma fábrica de produtos alimentícios de São Paulo para Goiás devido à possibilidade de dilação do recolhimento do ICMS por cinco anos, sem correção monetária e juros. Tais incentivos, ressalta o estudo, foram concedidos numa época em que a inflação brasileira beirava 30% ao mês, o que significava pura e simples isenção do imposto. A empresa, então, segundo os autores, *"lançou mão do benefício para dar início a um processo de dumping (sic) no mercado paulista, repassando-o integralmente para os seus preços"*<sup>154</sup>.

Desenvolve-se no cenário jurídico-tributário, mas não se limita a ele, adentrando nas esferas política, econômica e social, igualmente responsáveis do delineamento deste entrave, conforme restou demonstrado. Com a elaboração de planos para alavancar a economia interna, seja aumentando a arrecadação tributária seja atraindo investimentos particulares, os governos estaduais - e distrital - buscam a maximização da receita de seu Estado. Mas a atividade governamental não para por aí, as questões sociais como o desemprego tem forte carga valorativa neste entrave tributário.

Fala-se na "Guerra Fiscal do ICMS" pois é este tributo o elemento primordial deste conflito, devido a sua clara vocação nacional frente a sua competência estadual e seu expressivo poder arrecadatório, tornando-se a principal arma dos Estados na guerra fiscal. À vista disto, tem-se o entendimento do Conselho Administrativo de Defesa Econômica<sup>155</sup>:

Cumpra também observar que, conforme visto no Relatório, os métodos para garantir e buscar a realização de investimentos privados nos territórios dos entes federativos são os mais variados possíveis e podem envolver todos os entes federativos. Não resta dúvida, porém, **que a principal estratégia utilizada atualmente na "guerra fiscal" é a concessão pelos**

<sup>154</sup> Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE. Ação Independente em prol da Concorrência. Gabinete do Conselheiro Marcelo Calliari. Consulta nº 0038/99. Consulente: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE. Disponível em: <[https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CC0QFjAA&url=http%3A%2F%2Ffacademico.direitorio.fgv.br%2Fccmw%2Fimages%2F3%2F37%2FCONSULTA\\_PNBE\\_Guerra\\_Fiscal.doc&ei=ZoVtUsD9EMzc4APF44GYCQ&usg=AFQjCNFkBgPZutETJgiH1ZQv66ecToZu7Q&sig2=1aM1XzhgxeZrbw0QRLnZ2A&bvm=bv.55123115.d.dmg](https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CC0QFjAA&url=http%3A%2F%2Ffacademico.direitorio.fgv.br%2Fccmw%2Fimages%2F3%2F37%2FCONSULTA_PNBE_Guerra_Fiscal.doc&ei=ZoVtUsD9EMzc4APF44GYCQ&usg=AFQjCNFkBgPZutETJgiH1ZQv66ecToZu7Q&sig2=1aM1XzhgxeZrbw0QRLnZ2A&bvm=bv.55123115.d.dmg)>

<sup>155</sup> Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE. Consulta nº 0038/99.

**Estados membros de incentivos e benefícios relacionados ao ICMS.** De fato, apesar de mencionar que benefícios fiscais e financeiro-fiscais são concedidos com base em outros tributos (IPTU, ISS, etc.) e sob diversas formas (como, por exemplo, doações de lotes e galpões industriais, realização de obras de infra-estrutura, etc.), o próprio consultante ressalta a importância dos benefícios concedidos com base no ICMS e fundamenta sua petição aludindo aos efeitos deletérios à concorrência que seriam daí decorrentes (grifos nossos).

Nesta senda, tem-se no ICMS o aspecto tributário fundamental. Salientamos, além da controvérsia de sua atribuição constitucional ao âmbito estadual, o princípio da tributação na origem – já tratado – como um revés intensificador das disparidades regionais e, conseqüentemente, agravante da guerra fiscal.

Ao se tolerar a renúncia de uma das maiores fontes de arrecadação dos entes tributantes, o ICMS, sem qualquer planejamento ou política orçamentária que abarque a todos estes entes federados, abre-se espaço para competitividade desleal entre os Estados, afetando seriamente os orçamentos estaduais, pondo em risco o próprio federalismo brasileiro e a segurança jurídica do contribuinte. É esta a situação que as normas do sistema tributário brasileiro, conjuntamente com os convênios do Confaz têm como objetivo evitar, não tendo todavia logrado êxito até agora.

Outra questão que se sobressai é o fato de que no fenômeno da guerra fiscal há problemas estruturais e institucionais envolvidos, os quais, tais normas, ou não dão conta ou tratam de maneira equivocada.

## **2.2 Contextualização no cenário brasileiro**

Temos na Constituição de 88 e na instituição do ICMS no sistema tributário pátrio o ponto central do agravamento da guerra fiscal tal como conhecemos hoje, contudo, como visto anteriormente, esta decorrência da instauração do ICMS no país, temos que este entrave tributário já permeia o cenário nacional de longa data. Ora, o ICMS tem sua origem e, conseqüentemente, seus problemas, falhas, em tributos anteriores, que já traziam em suas configurações estruturais esta carga de competitividade, vez que tornaram-se mecanismos de competitividade entre os



Estados na atração por investimentos particulares, ou seja, sua controversa competência estadual frente a seu caráter indiscutivelmente nacional. É neste sentido que juristas Sérgio Prado e Carlos Eduardo Cavalcanti<sup>156</sup> dividem a guerra fiscal em três momentos.

Seguindo o plano histórico observado por Prado e Cavalcanti e traçando um paralelo deste com os cenários político, econômico e jurídico vividos no Brasil, é possível analisar as três fases da guerra fiscal, apresentadas pelos autores *supra*, no contexto brasileiro.

Num primeiro momento, destaca-se a Reforma Tributária de 65, a qual substituiu o IVC pelo ICM, com a Emenda Constitucional nº 18/65, introduzindo também no ordenamento pátrio o princípio da não cumulatividade. Em que pese ser um tributo de competência estadual, havia uma forte tendência de centralização da União, acarretando na redução da autonomia fiscal dos demais entes federativos. Ressaltamos que a União era competente para legislar sobre determinadas operações deste tributo ao mesmo tempo em que o Senado Federal era competente para estipular a alíquota uniforme do ICM.

Em meados de 70, a questão em pauta era a industrialização, onde o ICM passa ser um mecanismo de fomento do qual os Estados se utilizavam para *interferir na alocação das indústrias*.

Havia um movimento de "ação e reação" entre Estados e Distrito Federal, caracterizando o despontamento da guerra fiscal.

Entre 75 e a década de 90, há a segunda fase da guerra fiscal, com dois grandes acontecimentos logo no primeiro ano: a criação do *Confaz* com a edição da *Lei Complementar* nº 24/75. A partir desses dois eventos, o uso do ICM pelos Estados como mecanismo de atratividade de investimentos particulares a seus territórios, deveria ser prévia e plenamente aprovado no âmbito do Confaz e, caso houvesse inobservância das diretrizes deste Conselho, a referida Lei Complementar, trazia em seu artigo 8º (que gera grande polêmica até os dias atuais) sanções

---

<sup>156</sup> PRADO,; CAVALCANTI. Aspectos da guerra fiscal no Brasil:uma síntese. p. 6-16 *Apud* SABBAG, Eduardo de Moraes. A Guerra Fiscal do ICMS. *In*: XAVIER, Alberto Pinheiro et al.; COELHO, Sacha Calmon Navarro. (coord.). **Segurança Jurídica – Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes**. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 554-555.

aplicáveis como meio de "coibir os excessos oriundos da guerra fiscal"<sup>157</sup>. Há uma redução na autonomia e na discricionariedade dos Estados e Distrito Federal.

É na década de 90, em seu terceiro momento, que a guerra fiscal tem seu ponto mais relevante com a Constituição Federal de 88 e a introdução do ICMS no sistema tributário brasileiro. A substituição do ICM pelo ICMS representou uma ampliação no critério material desse tributo, aumentando seu leque arrecadatário, fortalecendo assim seu poder fiscal e extrafiscal. Além disso, a União assume cunho centralizador "com o fim de recompor seu patrimônio", como explana Klaus Marques<sup>158</sup>.

Assim, passou a investir vertiginosamente na criação de tributos cuja arrecadação não se submetia à repartição de receitas com Estados e Municípios, deixando de incrementar assim os tributos cujo produto é de obrigatória divisão. [...] Os Estados e os Municípios, com tal postura da União, ficaram privados de recursos e passaram a apelar para o que conhecemos hoje como "guerra fiscal".<sup>159</sup>

A concepção de Humberto Ávila<sup>160</sup> sobre os diferentes ângulos que representam os benefícios fiscais, enquadra-se neste momento de convergência de poderes tributários pela União. O autor atenta para a responsabilidade da União Federal neste cenário de beligerância fiscal, ressaltando a questão do aumento das contribuições sociais por ela cobradas. Ora, ao aumentar as contribuições sociais em detrimento dos impostos, há um desnivelamento entre as receitas arrecadadas.

O autor supracitado toma como exemplo o imposto de renda, cujas receitas são repassadas, em cumprimento a redistribuição tributária, aos demais entes federativos competentes, ao passo que sobre as contribuições sociais não há redistribuição. Dessarte, aumentando-se as contribuições sociais, aumenta-se a arrecadação da União, enquanto que por não haver repasse, a arrecadação estadual não é beneficiada, pelo contrario, é prejudicada, tornando crescente a necessidade de busca por meios arrecadatários alternativos.

---

<sup>157</sup> SABBAG, *In*: XAVIER, et al.; COELHO, 2012, p. 555-556.

<sup>158</sup> MARQUES, 2010, p. 127.

<sup>159</sup> *Ibidem*, p. 128.

<sup>160</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. Palestra: **Guerra Fiscal** - V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Salvador – BA, 13/06/2012 a 15/06/2012. Disponível em: <[http://www.youtube.com/watch?v=X54y7B\\_jL6s](http://www.youtube.com/watch?v=X54y7B_jL6s)>

Os benefícios fiscais concedidos pelos Estados, ainda que à revelia da lei (e das diretrizes do Confaz), tem que ser considerados como dois lados de uma mesma moeda. Ao mesmo tempo em que representam medidas irregulares, ilegítimas, como “favores arbitrários”, ao se considerar os benefícios fiscais como “formas jurídicas compensatórias de diferenças entre entes federados” estes passam, na visão de Humberto Ávila, a ser legítimos instrumentos de concretização do princípio da igualdade<sup>161</sup>.

Neste ponto, trazemos novamente à baila a questão do princípio federativo e da carência brasileira de um sistema jurídico-econômico integrado, que abranja a todos os Estados e regiões de maneira a suprir ou ao menos atenuar as desigualdades entre estes. Falta o equilíbrio necessário entre a autonomia e uniformidade, equilíbrio este que é característica intrínseca do princípio federativo, segundo o referido jurista. Neste sentido as desigualdades regionais que não foram supridas pelo governo federal tornam-se elementos cruciais na guerra fiscal. As concessões unilaterais ainda que ilegítimas e inconstitucionais, tornam-se mecanismos protetivos. Retomo aqui o posicionalmente de Paulo de Barros<sup>162</sup> sobre a flexibilização do requisito da unanimidade no Confaz, quando se está frente a *disparidades socioeconômicas dos Estados*.

A questão da *geração de empregos* é também um aspecto marcante nesta disputa, seja pela demanda social, seja pela imagem política que conota. Mas resta evidente que ao alocar-se em determinada localidade, uma indústria gera empregos, gera receitas e renda. Todavia, como se trata de realocação de um Estado-Membro para o outro, este ganho é meramente formal, vez que se faz em detrimento da perda de receitas e de empregos do outro Estado, seja o qual a indústria já tinha inicialmente estabelecimento, seja o Estado em que pretendia se alocar. Assim, podemos perceber, numa visão ampla do fenômeno da guerra fiscal a “quebra” no pacto federativo, vez que não há um sentimento de cooperação entre os entes federados. Como exemplo temos o “caso Ford” de 1999, onde a indústria

---

<sup>161</sup> ÁVILA, 2012.

<sup>162</sup> **A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS.** In: CARVALHO; MARTINS, 2012, p. 55.

automobilística ia se instalar no Rio Grande do Sul, mas, devido aos benefícios fiscais oferecidos pelo Estado da Bahia, a empresa instalou-se no Estado baiano<sup>163</sup>.

A questão central no presente estudo monográfico é a guerra fiscal do ICMS que ocorre em âmbito estadual, vez que os Estados praticam atos unilaterais à revelia dos convênios do Confaz com a finalidade de atrair para seus territórios investimentos particulares. Por meio da cessão de benesses fiscais, os Estados procuram atrair indústrias, empresas a seus territórios para que essas aqui se instalem e desenvolvam suas atividades. O conflito fiscal instaurado, como visto até agora, ultrapassa os lindes tributários, adentrando nas esferas política, social econômica e institucional.

### **Concessões unilaterais vs. Glosa do crédito de ICMS: a réplica à inconstitucionalidade com mais inconstitucionalidade**

As concessões unilaterais de benefícios são a causa primordial da guerra fiscal do ICMS. Como tratado em linhas anteriores, na busca por investimentos particulares em seus territórios e manutenção da concorrência setorial frente aos outros Estados, buscando atração de riquezas, os Estados e Distrito Federal concedem benefícios unilateralmente, não observando ao procedimento previsto na Constituição e na Lei Complementar 24/75.

Os estados membros têm travado uma verdadeira batalha em torno da arrecadação do ICMS. Inúmeras são as medidas tomadas pelos estados com vistas a aumentar a participação no produto da arrecadação do ICMS. Entretanto, nem todas observam os ditames estabelecidos pelo sistema jurídico para sua instituição válida<sup>164</sup>.

<sup>163</sup> “No dia 29 de junho de 1999, o plenário da Câmara dos Deputados aprovou projeto de lei de conversão a MP 1740, prorrogando, até 31 de dezembro daquele ano, incentivos fiscais para a instalação de montadoras no país. A decisão beneficiou diretamente a Ford, que decidiu levar para a Bahia a montadora que seria instalada inicialmente no Rio Grande do Sul. A Medida Provisória, que estava na 32ª edição, previa apenas a prorrogação de incentivos fiscais para o Nordeste e a Amazônia. Porém, o projeto de lei de conversão apresentado pelo deputado federal Jose Carlos Aleluia (PFL/BA), incluiu a extensão dos benefícios a montadoras, que haviam expirado em maio de 1997. [...]” **O Caso Ford: um desagravo a Olívio Dutra**. Disponível em: <<http://www.sul21.com.br/jornal/marco-weissheimer/o-caso-ford-um-desagravo-a-olivio-dutra/>>

<sup>164</sup> CHIESA, Clélio. ICMS- Tributação nas Operações Interestaduais – Comércio Eletrônico e Operações com Produtos Oriundos do Exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 36.

Carrazza<sup>165</sup> apresenta um perfil da guerra fiscal dividido em quatro *elementos*, quais sejam:

- (i) *Estado de origem*, que concede benefício fiscal unilateralmente sem apoio em convênio do Confaz;
- (ii) *Contribuinte deste Estado de origem*, que frui deste benefício e vende mercadoria ou presta serviço a outrem de outra unidade federativa, destacando na nota fiscal o ICMS;
- (iii) *Contribuinte do Estado de destino*, o qual frui de tal mercadoria ou serviço e faz a escrituração dos créditos destacados na nota fiscal e assim pretende utilizados como moeda de pagamento do ICMS;
- (iv) *Estado de destino*, que ao perceber que tais créditos são oriundos de benefício fiscal que não cumpre as diretrizes normativas, glosa os créditos e pretende exigir de seu contribuinte o que não foi pago ao Estado de origem, no os termos do art. 8º da Lei Complementar 24/75.

Perante a concessão unilateral de benefícios fiscais, realizadas, ao arrepio da norma constitucional e da Lei Complementar 24/75, pelos Estados de origem, os Estados destinatários, sentindo-se lesados, estabelecem em suas legislações internas restrições aos créditos de ICMS provenientes de operações beneficiadas irregularmente, de tal modo que além de obstar o aproveitamento creditício, muitas vezes impõe penalidades ao seus contribuintes por tal prática.

Ocorre que, em decorrência dos benefícios fiscais concedidos, o montante do imposto que vem destacado nas notas fiscais não corresponde ao valor pago efetivamente pelo contribuinte ao Estado de origem. Diante desta situação, o Estado do destinatário reage glosando os créditos de ICMS de dada operação - ou prestação de serviço, nas palavras de Rosíris C. Vogas<sup>166</sup>:

É nesse contexto de generalizada guerra fiscal que os estados, como forma de se defender dos impactos da concessão unilateral de benefícios fiscais por unidade federativa diversa, em ato de reprovável *autotutela*, glosam créditos dos contribuintes estabelecidos em seus territórios, um meio de embargo econômico escancarado entre os entes políticos.

<sup>165</sup> CARRAZZA, 2011.

<sup>166</sup> Vogas, 2011, p. 130.

No que tange aos procedimentos normativos adotados pelos Estados com o intuito de vedar o aproveitamento do crédito relativo à parcela do benefício, numa breve análise das *manifestações fazendárias restritivas de direitos creditórios de ICMS*<sup>167</sup>, de alguns Estados da Federação<sup>168</sup>, se pode perceber os fundamentos utilizados pelos entes, muitos deles apresentando equívocos inclusive. Todos os textos observados tomam como base a CF/88 e a LC 24/75 e trazem (no corpo principal ou em anexo) a listagem com as mercadorias e serviços discriminados de acordo com sua origem nomeando os Estados concedentes de benefícios entendidos como inconstitucionais.

Em julho de 2001, o Estado de Minas Gerais publicou a Resolução nº 3.166, com o objetivo de *vedar a apropriação de crédito do ICMS nas entradas, decorrentes de operações interestaduais, de mercadorias cujos remetentes estejam beneficiados com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação de regência do Imposto*. Da análise do texto normativo, é possível perceber o embasamento utilizado pelo Estado para tal, quais sejam (grifos):

[...] considerando que, nos termos do inciso I do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, o ICMS “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviço com **o montante cobrado** nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”;  
 considerando que, consoante preceitos estabelecidos pela alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, **é obrigatória a celebração e ratificação de convênios** para a concessão ou revogação de isenções, incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do ônus do ICMS;  
 considerando que os **atos unilaterais** concessivos de incentivos, em desacordo com a referida Lei Complementar, **são passíveis de nulidade e acarretam a ineficácia do crédito atribuído** ao estabelecimento recebedor da mercadoria (**Art. 8º, I, da LC 24/75**);  
 considerando que alguns Estados têm concedido estímulos fiscais que frustram a aplicação do preceito constitucional da não-cumulatividade, pois permitem o **abatimento de imposto que não foi cobrado** nas operações ou prestações anteriores;  
 considerando que o parágrafo único do artigo 62 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 38.104, de 28 de junho de 1996, preceitua: **“Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a**

<sup>167</sup> VOGAS, 2011.

<sup>168</sup> Alguns exemplos de atos normativos estaduais permitindo a glosa do crédito do ICMS: (i) São Paulo - Comunicado CAT nº 36, de 29 de julho de 2004; (ii) Ceará - Instrução Normativa SEFAZ nº 32, de 29 de dezembro de 2003; (iii) Mato Grosso - Decreto nº 989, de 23 de julho de 2003; (iv) Minas Gerais - Resolução nº 3.166, de 11 de julho de 2001.

**vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução de base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal”;**

considerando que, por essas razões, **somente se admite o creditamento correspondente ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação ( Art. 68 e Art. 71, VI do RICMS/96);**

considerando que a admissibilidade do creditamento na forma prevista anteriormente restabelece o princípio da neutralidade do ICMS e recoloca os contribuintes mineiros em igualdade de condições perante os demais contribuintes do Imposto;

considerando, finalmente, a necessidade de esclarecer o contribuinte mineiro e de orientar a fiscalização quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos, concessivos de benefício fiscal, que não observaram a legislação de regência do tributo para serem emanados, **RESOLVE:**

**Art. 1º - O crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) correspondente à entrada de mercadoria remetida a estabelecimento localizado em território mineiro, a qualquer título, por estabelecimento que se beneficie de incentivos indicados no Anexo Único, será admitido na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à unidade da Federação de origem, na conformidade do referido Anexo.**

Parágrafo único - O crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação somente será admitido, ou deduzido para os efeitos do Micro Geraes, na conformidade do disposto no *caput*, ainda que as operações estejam beneficiadas por incentivos decorrentes de atos normativos não listados no Anexo Único desta Resolução.

**"Art. 2º - Fica vedado o aproveitamento de quaisquer créditos relativos a operações beneficiadas com reduções de base de cálculo em sua origem sem amparo em convênios celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)."**

**Art. 3º - Quando da verificação fiscal de mercadorias objeto dos benefícios fiscais citados nos artigos anteriores, a fiscalização aporá, no documento acobertador, a título de esclarecimento ao destinatário, a informação, conforme o caso, da vedação ao creditamento do Imposto relativo à operação e/ou da parcela que este está autorizado a se creditar ou a deduzir para os efeitos do Micro Geraes.[...] (grifos nossos).**

Ressaltamos que o fundamento primordial utilizado nesta resolução é a interpretação do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, mais precisamente do termo *montante cobrado*, o qual, segundo o governo mineiro, com base no Decreto nº 38.104/96, não considera como *cobrado* o montante que corresponder a *vantagem econômica* irregularmente concedida.

Em São Paulo, o Comunicado nº 36 da Coordenação da Administração Tributária (CAT)<sup>169</sup>, “*esclarece sobre a **impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS** provenientes de operações ou prestações amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7-1-1975*” (grifos nossos), vedando expressamente o direito de aproveitamento do crédito de ICMS pelo contribuinte adquirente, com base nos artigos 155, § 2º, I, e XII, “g” e 170, IV, da Constituição Federal, bem como o disposto nos artigos 1º e 8º, I da Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, e no artigo 36, § 3º, da Lei Estadual 6.374, de 1º de março de 1989, fazendo recair sobre o sujeito passivo o ônus da irregularidade praticada pelo Estado de origem (sujeito ativo) do fornecedor de suas mercadorias (ou prestador de serviços).

[...] Considerando a necessidade de esclarecer o contribuinte paulista e de orientar a fiscalização quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos concessivos de benefício fiscal que não observaram a legislação de regência do ICMS para serem emanados, esclarece que:

1 - o crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, correspondente à entrada de mercadoria remetida ou de serviço prestado a estabelecimento localizado em território paulista, por estabelecimento localizado em outra unidade federada que se beneficie com incentivos fiscais indicados nos Anexos I e II deste comunicado, **somente será admitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem**; [...] (grifos nossos).

No Estado do Ceará, foi editada Instrução Normativa SEFAZ nº 32, em 29 de dezembro de 2003<sup>170</sup>, cuja restrição creditícia aos benefícios concedidos sem a aprovação nos termos no Confaz toma como base a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 24/75, assentando-se: (i) na interpretação, a exemplo do caso mineiro, do termo do art. 155, § 2º, I, “montante cobrado” como equivalente a “montante que foi pago”; e (ii) no entendimento pela nulidade e ineficácia dos atos unilaterais concedentes.

Instrução Normativa SEFAZ nº 32 de 29/12/2003

*Estabelece procedimentos relativos ao aproveitamento de crédito fiscal do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e*

<sup>169</sup> Comunicado nº 36 da Coordenação da Administração Tributária – CAT. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/l/63u0/portaria-coordenador-da-administracao-tributaria-cat-n-36-de-29042013>>

<sup>170</sup> Disponível em: <<http://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=122421>>



*Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências.*

O SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ, no uso das atribuições legais e,

Considerando o disposto na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975;

Considerando que nos termos da Constituição Federal a compensação do imposto está restrita ao montante que foi pago nas operações ou prestações anteriores pela mesma ou por outra Unidade Federada;

Considerando que os atos unilaterais concessivos de isenções, benefícios ou favores fiscais ao arripio da Lei Complementar nº 24/75 são passíveis de nulidade e acarretam a ineficácia do crédito atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria, [...](grifos nossos).

No Estado do Mato Grosso, a edição do Decreto nº 989 (23/07/2003) instituiu a vedação ao crédito fiscal de mercadorias com origem no Estado do Espírito Santo, Goiás, Pernambuco ou no Distrito Federal:

[...] Art. 1º Fica acrescentado o artigo 153 às Disposições Transitórias do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 1.944, de 6 de outubro de 1989, com a redação que segue:

**"Art. 153 Não será considerado cobrado o imposto destacado em Nota Fiscal que acobertar operação de aquisição de mercadorias quando originárias dos Estados do Espírito Santo, Goiás e Pernambuco e do Distrito Federal.**

§ 1º Nas aquisições referidas no *caput*, para fins de aproveitamento do crédito fiscal relativo à entrada de mercadorias no seu estabelecimento, o contribuinte mato-grossense poderá utilizar até o percentual de 7% (sete por cento) do valor da aquisição, ressalvadas as hipóteses de benefícios fiscais autorizados mediante Convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.

**§ 2º O percentual autorizado no parágrafo anterior alcança, inclusive, as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e ao recolhimento do ICMS Garantido Integral, bem como sujeitas à sistemática de cobrança do ICMS Garantido.**

**§ 3º Fica vedada ao contribuinte mato-grossense a utilização, como crédito fiscal, de valor superior ao autorizado no § 1º, quando adquirir mercadorias de estabelecimento localizado no Estado do Espírito Santo, Goiás ou Pernambuco ou no Distrito Federal. [...](grifos nossos).**

(Este decreto foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal: ADIN Nº 3.312-3).

***Da refutação aos argumentos utilizados pelos Estados para as glosas de créditos de ICMS***

A contra argumentação doutrinária dos argumentos utilizados pelos Estados para glosar os créditos de ICMS oriundos de mercadoria ou serviços beneficiado irregularmente pelo Estado de origem vem no sentido de, resumidamente:

- (i) *Princípio da separação dos poderes* - o poder judiciário, na figura do STF, quem tem competência para apreciar a legitimidade ou não de atos normativos, não cabendo aos Estados fazê-lo; Impossibilidade de autotutela;

O art. 102, *I*, da Carta Magna de 88 dispõe:

*Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:*  
*I - processar e julgar, originariamente:*  
 [...]
 *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.*

É o Poder Judiciário quem detém competência para apreciar a legitimidade ou não de atos normativos. Não cabe aos Estados-membros ou Distrito Federal assim fazê-lo, sob pena de violação do *princípio da separação dos poderes*.

Paulo de Barros Carvalho<sup>171</sup> considera inadmissível tal pretensão estatal, por extrapolar os limites de sua autonomia numa afronta ao referido princípio estrutural. "[...] Cabe sempre ao poder Judiciário, por manifestação pessoa mais elevada corte de justiça, ou superior Tribunal Federal, de liberar a inconstitucionalidade".

O reconhecimento de inconstitucionalidade de um ato normativo, no caso a concessão unilateral de benefícios fiscais do Estado de origem a seu contribuinte, cabe, privativamente, ao poder Judiciário, sendo o STF quem detém competência para realizar o controle de constitucionalidade. De modo tal que o Estado destinatário, sentindo-se lesado, deve *bater às portas do Judiciário*, buscando, na jurisdição, a declaração de inconstitucionalidade do ato normativo em questão, bem como a exigência de reparação deve ser interposta frente ao *Estado* que irregularmente concedeu as benesses fiscais e não frente ao contribuinte, seja este o fornecedor da mercadoria/prestador de serviço beneficiado ou o adquirente.

<sup>171</sup> CARVALHO, *In*: CARVALHO; MARTINS, 2012, p. 90-91.

Não cabe admitir, assim, 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' nesta 'guerra fiscal', e não o Estado que teria editado norma violadora do Texto Maior. Até mesmo porque o adquirente das mercadorias e serviços situado no Estado destinatário, possuindo amparo documental que contenha todos os elementos do negócio mercantil, não tem a obrigação nem as condições necessárias para pesquisar eventual existência de incentivo fiscal concedido ao fornecedor<sup>172</sup>.

Por fim, ressaltamos a conclusão elucidativa de Gabriel Lacerda Troianelli<sup>173</sup> acerca das glosas de crédito. Segundo o autor esta prática se mostra ineficaz no combate às concessões irregulares, de modo que a guerra fiscal é efetivamente combatida com o ajuizamento de ADI, sendo esta a conduta que deve ser adotada pelos Estados.

- (ii) *Presunção de validade* das normas jurídicas e dos atos da Administração Pública - aqui cai por terra o argumento da má-fé dos contribuintes;

Para começar, os Estados-membros da Federação, seus atos normativos, gozam da presunção de legitimidade (atos administrativos). Logo os contribuintes adquirentes destituídos de quaisquer instrumentos para aferir a constitucionalidade das leis e a legitimidade dos atos administrativos que formalizam as isenções ilegais e outros estímulos fiscais envolvendo os seus atos mercantilista, jamais poderão ser responsabilizados pelos erros das autoridades que representam as pessoas jurídicas de Direito Público<sup>174</sup>.

- (iii) *Princípio da não-cumulatividade e o direito ao crédito do ICMS;*

[...] a vigente CF de 1988 estabelece excepcional restrição ao crédito de ICMS nos casos de 'isenção ou não-incidência do ICMS' (art. 155, parágrafo 2º), concedendo aos Estados (e Distrito Federal) a faculdade de dispor em sentido diverso, ao estabelecer a exceção seguinte: 'salvo determinação em contrário da legislação'. Em consequência, **o que pode ocorrer é a legislação ordinária conceder o crédito no nunca vedá-lo**<sup>175</sup> (grifos nossos).

<sup>172</sup> CARVALHO, *op. cit.*, p. 92. Neste sentido, Rosiris Vogas: "Como exigir que este contribuinte avalie e julgue os potenciais benefícios fiscais concedidos por seu fornecedor em outro estado e jurisdição para apuração de possível ofensa à legislação do ICMS? Isso não parece ser razoável, até porque esta função é do próprio estado, em parte alguma do contribuinte, que sequer tem legitimidade para tanto. [...] Ainda que isto fosse possível, seria um ônibus, desprovido de qualquer proporção, imputado aos contribuintes" (VOGAS, 2011, p. 125).

<sup>173</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Guerra Fiscal: Glosa de Créditos e Princípio da Proporcionalidade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

<sup>174</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Declaração de Inconstitucionalidade de Isenção e Redução de Imposto – Coisa Julgada – Direito de Creditamento. In: ROCHA, 2013, p. 312.

<sup>175</sup> MELO, In: ROCHA, 2012, p. 216.

É neste sentido que Sacha Calmon<sup>176</sup> diz não ser *intratável* regra de não aproveitamento dos créditos decorrentes de operações isentas ou imunes.

Estou convicto, portanto, de que incentivo fiscal concedido sem observância do requisito de ‘ratificação nacional’ não impede o creditamento, pelo adquirente, do tributo destacado na nota fiscal de venda. Qualquer atitude do Estado destinatário que seja voltada a vedar o aproveitamento integral dos créditos de ICMS contraria preceitos constitucionais que são a base do ordenamento brasileiro<sup>177</sup>.

A distinção feita anteriormente acerca das modalidades exonerativas tem suma importância aqui, pois, como exposto, o texto constitucional é expresso e taxativo ao classificar como as únicas duas hipóteses de exceção à não cumulatividade: a isenção e não incidência - imunidade.

De modo tal que a equiparação generalizada dos tipos exonerativos com as demais figuras dos benefícios fiscais, além de equivocada, é altamente prejudicial. Erro muito comum, inclusive recorrente no STF – como já exposto - é o nivelamento das figuras da redução da base de cálculo à isenção parcial: ao caracterizá-las como sinonímicas, reduz-se a base de cálculo na categoria de exceção a não cumulatividade trazida pelo Texto Maior, de tal maneira que torna legítima a retaliação do crédito. Legitimação esta que não pode ser aceita. Como restou demonstrado, redução de base de cálculo não é isenção, logo o crédito decorrente da operação beneficiada deve ser observado, em obediência imprescindível ao princípio da não cumulatividade do ICMS. Nesta senda, se faz também de suma relevância a correta diferenciação entre benefícios fiscais e benefícios financeiros, como visto anteriormente.

Assim, toda e qualquer ação fiscal com o objetivo de glosar os créditos apropriados pelo comprador da mercadoria, imputando-lhe a obrigação de recolher aos cofres públicos o valor não efetivamente pago pelo remetente no estado de origem, será **manifestamente inconstitucional**, por violação ao princípio da não cumulatividade<sup>178</sup> (grifos nossos).

<sup>176</sup> “No caso da imunidade, os créditos das operações anteriores estão garantidos (*export-drive* e operações com energia elétrica e combustíveis). No caso de isenções tópicas será preciso ver a legislação de regência, salvo nos casos das isenções da Zona Franca da Amazônia Ocidental, cuja mecânica exige a compra de *inputs* sem imposto e a venda de *outputs* igualmente livres de tributação, caso contrário perderia a funcionalidade” (COELHO, 2012, p. 311).

<sup>177</sup> CARVALHO, *In*: CARVALHO; MARTINS, 2012, p. 90.

<sup>178</sup> CARVALHO, *In*: CARVALHO; MARTINS, 2012, p. 90

- (iv) *Não recepção do art. 8º da Lei Complementar 24/75 pela Constituição Federal de 88;*

Ocorre, no entanto, que o artigo 8º da LC nº 24/75, como bem expõe Roque Carrazza<sup>179</sup>, não foi recepcionado pela Constituinte de 88, vez que esta apenas estabelece como *exceção ao princípio da não cumulatividade a isenção e não incidência*, não havendo esta terceira hipótese prevista no artigo referido, quebrando assim a base que fundamenta – na concepção dos Estados – a permissibilidade da glosa creditícia.

*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.*

Em que pese o texto do artigo em epígrafe prever a nulidade do ato, a ineficácia do crédito e a exigibilidade do tributo não recolhido, tal artigo não pode ser invocado como pressuposto de validade para a glosa de créditos. Ora, como acima exposto, a “declaração de ineficácia do crédito fiscal, ou ainda, da lei ou do ato concessivo do benefício é incumbência exclusiva do Poder Judiciário, especificamente do Supremo Tribunal Federal [...]”<sup>180</sup>, não cabendo tal juízo ao Estado.

A literalidade de tal dispositivo poderia levar ao equivocado entendimento de que, independentemente de julgamento por parte do tribunal competente - o STF -, as normas relativas à concessão de benefícios não teriam presunção de validade e o princípio da não cumulatividade do ICMS não deveria ser respeitado. Tal conclusão, entretanto, não encontra respaldo no sistema constitucional brasileiro [...]<sup>181</sup>.

Como bem observa Paulo de Barros Carvalho<sup>182</sup>, no que tange a concessão de benefícios fiscais, a Constituição Federal não atribui à Lei Complementar a competência para versar sobre as *sanções* pelo descumprimento das normas que

<sup>179</sup> CARRAZZA, 2011.

<sup>180</sup> GRUPENMACHER, *In*: ROCHA, 2013, p. 28.

<sup>181</sup> CARVALHO, *In*: CARVALHO; MARTINS, 2012, p. 72.

<sup>182</sup> *Ibidem*, p. 73.

esta induz. Ainda mais quando tal penalidade ofende a um preceito constitucional: a não cumulatividade. Além de prever oneração excessiva, vez que permite a cumulação das sanções, sendo desproporcional, ou ao imputar ao contribuinte adquirente o ônus de arcar com algo que lhe é alheio.

Nesta senda, muitos doutrinadores - como Paulo de Barros Carvalho, Eduardo Sabbag<sup>183</sup> e Sacha Calmon<sup>184</sup>, entendem pela não recepção do art. 8º da Lei Complementar 24/75 pela Constituição vigente.

- (v) *Violação aos princípios: da não discriminação em razão da origem e da segurança jurídica* (tratado em outro item).

Dispõe o Texto Maior:

*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.*

Este artigo visa inibir ofensas ao princípio federativo, como pondera Sacha Calmon<sup>185</sup>, assim:

O art. 152 estatui uma vedação que se destina a estados e municípios, não sendo permitido estabelecer *barreiras fiscais* dentro do território nacional, eis que o mercado brasileiro é comum. O país é uno, embora politicamente dividido em estados, subdivididos em municípios. Não fora a regra vedatória, é bem possível que os estados, para proteger suas respectivas economias, imaginassem fórmulas fiscais discriminatórias, em verdadeira 'guerra fiscal' onde não faltariam leilões de favores tributários.

A observação do jurista descreve fielmente a situação da guerra fiscal hoje vivida no país, de modo que ao se aceitar como legítimas as glosas creditícias seria exatamente este o cenário instaurado. Além disso, cabe observar que as listas anexas dos atos normativos estatais que preveem a retaliação do crédito do ICMS

<sup>183</sup> "Contudo, entendemos que as sanções e formas de controle previstas no art. 8º da LC 24/1975 não foram recepcionadas pelo texto constitucional de 1988", SABBAG, In: XAVIER, et al.; COELHO, 2012. p. 562.

<sup>184</sup> "[...] a legislação posta na Lei Complementar nº 24 (anulação do crédito aproveitado por terceiros pagamento de ICMS que não foi pago pelo emitente da nota) contém antinomia que o Direito não admite desde Roma (a lógica deôntica repele normas antitéticas)", COELHO, In: ROCHA, 2013, p. 312.

<sup>185</sup> COELHO, 2012, p. 284-285.

nominam os locais de origem das mercadorias e serviços, incorrendo novamente em violação a este princípio.

### **Posicionamento Jurisprudencial: Entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a guerra fiscal, suas causas e seus efeitos**

Não é de hoje que a Suprema Corte tem decidido pela *inconstitucionalidade* dos benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados e Distrito Federal, por entender que tal ato discricionário constitui-se em afronta à Constituição Federal de 88 bem como à Lei Complementar 24/75. Confirma-se o posicionamento da Suprema Corte pela inconstitucionalidade da "concessão unilateral pelo estado-membro ou pelo Distrito Federal de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a celebração de convênios intergovernamentais", em ADI acerca do ato normativo sobre concessão de benesses fiscais do ICMS<sup>186</sup> editado pelo Estado do Mato Grosso<sup>187</sup>:

Ação direta de inconstitucionalidade. Decreto 989/2003, editado pelo governador do estado do Mato Grosso. Usurpação da competência do Senado Federal para fixar a alíquota do ICMS, nos termos do preceito do art. 155, § 2º, IV e V, da CF/1988. ICMS. Impostos não-cumulativos. **A concessão unilateral de benefícios fiscais sem prévia celebração de convênio intergovernamental, afronta ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da CF.** [...] Pacífico o entendimento jurisprudencial no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos de que dispõem a LC 24/1975, afronta ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da CF. Precedentes. **Ação direta julgada procedente para declarar inconstitucional** o decreto 989/2003, do Estado do Mato Grosso (grifos nossos).

Todavia, quando o objeto da apreciação é referente às glosa creditícias ou ao direito do contribuinte adquirente ao creditamento do ICMS oriundo de operação beneficiada irregularmente, o entendimento dos Tribunais ainda não é homogêneo.

Quanto às glosas de crédito do ICMS. Como apresentado em linhas anteriores, há equívoco em parte do entendimento jurisprudencial ao igualar as

<sup>186</sup> No mesmo sentido: ADI 1.247-MC (STF. Pleno. Rel. Min. Celso de Mello, DJ 08/09/1995); ADI 2376-3/RJ e ADI 2.357-MC (STF. Pleno. Rel. Ilmar Galvão, DJ 07/11/2003).

<sup>187</sup> STF. Pleno. ADI 3.312, Rel. Min. Eros Grau, DJ 09/03/2007. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/758969/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-3312-mt>

figuras da *redução da base de cálculo* à *isenção parcial*, esta, tida como sendo uma exceção à não cumulatividade a despeito do que dispõe a doutrina. Ao assim proceder, a Suprema Corte admite como legítima a glosa ao crédito, pois considera tal benefício como uma das hipóteses de exceção à não cumulatividade. Entretanto, esta equiparação errônea acaba permitindo uma clara afronta ao princípio da não cumulatividade, ferindo o direito do contribuinte. A generalização das figuras exonerativas é o que leva a tal desacerto.

Em decisão ao Agravo de Instrumento nº 398033- MG o Ministro Sepúlveda Pertence (Relator) evidencia a tendente mudança no entendimento do STF no sentido de reconhecer a violação à não cumulatividade por norma que veda o aproveitamento creditício do ICMS de operação anterior. Veja-se:

Agravo de instrumento contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que tem a seguinte "TRIBUTÁRIO - ICMS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. **Tem o contribuinte o direito de se creditar da integralidade do montante que recolheu a título de ICMS, quando da aquisição de mercadorias para revenda, ainda que a alíquota do tributo, na operação de venda, no Estado de Minas Gerais, seja inferior àquela fixada pelo Estado de origem das mercadorias adquiridas, sob pena de malferimento do princípio da não-cumulatividade.** APELAÇÃO CÍVEL Nº 000.159.917-4/00 - COMARCA DE CORONEL FABRICIANO - APELANTE (S) 1º) JD 2 V CV COMARCA DE CORONEL FABRICIANO, 2ª FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS - APELADO (S): MARÇO JUDSSON SILVA E OUTRO - RELATOR: EXMO. SR. DES. JOSÉ ANTONINO BAÍA BORGES." Alega-se violação aos arts. 155, § 2º, I e VI, a e b, XII, g e 150, § 6º, da Constituição (redação da EC3/93). Correta a decisão agravada: "(...) **O Supremo Tribunal Federal, contudo, em hipóteses assemelhadas, em que restrita a controvérsia ao aproveitamento de crédito em razão da base de incidência reduzida, vem adotando entendimento no sentido de que conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. Já decidiu o Plenário daquela Corte: "ICMS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - MERCADORIA USADA - BASE DE INCIDÊNCIA MENOR - PROIBIÇÃO DE CRÉDITO - INCONSTITUCIONALIDADE. Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas a e b do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão.**" (RE 161031/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, DJU de 06.06.97). Na decisão do Pleno, como registrou o Min. Nelson Jobim no julgamento do AGRRE 201764/SP - DJU de 17.11.2000 - concluiu-se que, em se tratando de redução da base de cálculo, não tipificando hipótese de dispensa legal do pagamento, não se aplica a regra constitucional destinada aos casos específicos de isenção e não incidência (art. 155, § 2º, II, b). No mesmo sentido: RE 154179/SP, Rel. Min. Néri da Silveira, DJU de 08.06.2000; RE 270663/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJU de 22.11.2000.(...)." Assim, ante aos precedentes deste



Tribunal, nego provimento ao agravo. Brasília, 27 de agosto de 2003. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE – Relator (AI 398033 MG) (grifei).

Confirmando o posicionamento verificado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, o entendimento prevalecente é também verificado no Superior Tribunal de Justiça. Posicionamento, este, consoante com a doutrina, preservando os preceitos constitucionais da não cumulatividade e o direito do contribuinte ao crédito do ICMS. Veja-se o voto pelo provimento ao recurso ordinário do Ministro Benedito Gonçalves (Relator), no Recurso em Mandado de Segurança nº 32.937 - MT (2010/0166240-2):

[...] A controvérsia travada nestes autos reside no percentual a ser considerado para fins de crédito, junto ao estado de destino, do ICMS devido à Unidade de origem (DF), tendo em vista a existência de benefício com repercussão fiscal por ela concedido.

O Tribunal de origem, como visto, entendeu que, em face do citado favor fiscal, o contribuinte recolhe efetivamente ao estado de origem apenas 2,5% de ICMS, motivo pelo qual permitiu o crédito apenas desse percentual na operação de entrada.

Entendo, todavia, que esse não é a melhor interpretação.

Digo isso porque, em face do princípio da legalidade estrita, que é norteador à interpretação das normas de direito tributário, mostra-se imprescindível interpretar a expressão "**valor devido**", contida nos dispositivos e da Constituição e da Lei Complementar acima identificados.

[...]

Assim, tem-se que a benesse concedida, na forma de diferimento de recolhimento, pelo Distrito Federal pressupõe a existência de imposto devido (objeto do empréstimo); ou, por outro prisma, não é possível creditar-se de algo que não é devido.

Conclui-se, dessa forma, que a expressão "imposto devido" não deve ser confundida com "imposto efetivamente recolhido".

Em face disso, tenho que o imposto devido junto ao Distrito Federal origem corresponde à totalidade da alíquota de 12% (doze por cento) relativa à substituição tributária nas operações interestaduais.

Vale destacar, por oportuno, que o incentivo alcançado pelo Distrito Federal difere substancialmente dos casos de isenção ou não-incidência, pois nessas situações não há, de fato, "imposto devido".

[...]

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. Além disso, na espécie, estar-se-ia diante de uma hipótese de bi-tributação, na medida em que, como visto, o programa de incentivo do Distrito Federal, em face da legislação pertinente à benesse, não dispensa do pagamento do tributo.**

[...]

Lado outro, **a questão relativa à inconstitucionalidade da lei local que instituiu o benefício fiscal em comento e eventuais compensações financeiras, notadamente em face do que dispõe o art. 155, § 2º, XII, g, da CF e a LC 24/75, deve ser discutida diretamente entre os entes federados envolvidos e em foro apropriado, não sendo o caso de impingir sanções ao contribuinte por esse impasse institucional (grifos nossos).**

Nesta mesma linha, também manifestaram-se a Primeira e Segunda Turma do STJ:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AO FORNECEDOR NA ORIGEM. PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO DE LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM. DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. LEI. AUTORIZAÇÃO. AUSÊNCIA.

1. O mandamus foi impetrado contra ato do Secretário de Estado da Fazenda, com o objetivo de afastar a exigência do Fisco de, com base no Decreto Estadual 4.504/04, limitar o creditamento de ICMS, em decorrência de incentivos ou benefícios fiscais concedidos pelo Estado de origem da mercadoria. Deve-se destacar que a discussão travada na lide não diz respeito à regularidade do crédito concedido na origem, mas à possibilidade de o ente estatal de destino obstar diretamente esse creditamento, atuando o contribuinte que agiu de acordo com a legislação do outro ente federativo.

[...]

**4. O benefício de crédito presumido não impede o creditamento pela entrada nem impõe o estorno do crédito já escriturado quando da saída da mercadoria, pois tanto a CF/88 (art. 155, § 2º, II) quanto a LC 87/96 (art. 20, § 1º) somente restringem o direito de crédito quando há isenção ou não-tributação na entrada ou na saída, o que deve ser interpretado restritivamente. Dessa feita, o creditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária.**

**5. Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado**

**lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado - como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon - e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território. Vide ainda: ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau. DJ. 09.03.07 e ADI 3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ. 23.06.06).**

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

Precedentes.

7. Recurso ordinário em mandado de segurança provido em parte<sup>188</sup> (grifos nossos).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. REDUÇÃO DO DESCONTO DA ALÍQUOTA INTERESTADUAL (ICMS/ST) PELO ESTADO DE DESTINO EM FACE DE INCENTIVO FISCAL (CRÉDITO PRESUMIDO) CONCEDIDO PELO ESTADO DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 8º, § 5º, DA LC 87/96. RETENÇÃO DAS MERCADORIAS COMO FORMA DE COERÇÃO AO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO INDEVIDO. NÃO CABIMENTO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO EVIDENCIADO.

<sup>188</sup> RMS 31.714/MT, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 19/9/2011.

[...]

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

[...]

5. **Para solucionar a presente controvérsia, à luz do princípio da legalidade estrita, que é norteador à interpretação das normas de direito tributário, mostra-se imprescindível diferenciar as expressões "valor do imposto devido" e "imposto efetivamente recolhido".**

6. No caso concreto, impõe-se reconhecer que o imposto devido junto ao estado de origem corresponde à totalidade da alíquota de 12% (doze por cento) relativa à substituição tributária nas operações interestaduais. Isso porque o creditamento concedido pelo Estado de Mato Grosso do Sul pressupõe a existência de imposto devido; ou, por outro prisma, não é possível creditar-se de algo que não é devido.

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

8. **Assim, constatado que o benefício fiscal concedido pelo estado de origem não altera o cálculo do imposto devido, mas, apenas, resulta em recolhimento a menor em**

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

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

10. Recurso especial provido.<sup>189</sup> (grifos nossos).

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA FORNECEDORA. DIREITO AO CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DEMANDA DECLARATÓRIA QUE RECONHECERA A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OS SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA NAS EMBALAGENS PERSONALIZADAS. ESTORNO DOS CRÉDITOS PELOS ADQUIRENTES DAS MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

**1. O direito de crédito do contribuinte não decorre da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, mas da eficácia legal da norma constitucional que prevê o próprio direito ao abatimento (regra-matriz de direito ao crédito), formalizando-se com os atos praticados pelo contribuinte (norma individual e concreta) e homologados tácita ou expressamente pela autoridade fiscal. Essa norma constitucional é**

<sup>189</sup> REsp 1.125.188/MT, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 28/05/2010.

**autônoma em relação à regra-matriz de incidência tributária, razão pela qual o direito ao crédito nada tem a ver com o pagamento do tributo devido na operação anterior.**

**2. Deveras, o direito ao creditamento do ICMS tem assento no princípio da não-cumulatividade, sendo assegurado por expressa disposição constitucional,** verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º 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; (...)" (grifo nosso)

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

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

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

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

**7. Deveras, a relação fiscal se estabelece entre o sujeito com competência tributária e o contribuinte, de sorte que o eventual crédito do fisco em relação ao primeiro contribuinte do imposto não pode ser exigido de outrem, o qual pela lei não é seu substituto tributário nem sucessor.** In casu, a recorrente pagou o tributo e o primeiro contribuinte depositou-o, levantando-o após, com a anuência do Estado, que não pode pretender reavê-lo de quem implementou o seu dever (Precedente da Primeira Turma: REsp 782987/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.03.2007, DJ 09.04.2007).

**8. Agravo regimental desprovido<sup>190</sup> (grifos nossos).**

<sup>190</sup> AgRg no REsp 1.065.234/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 01/07/2010.

## **Posicionamento Doutrinário acerca das decisões do STF em matéria de guerra fiscal**

Reservamos este item à exposição do entendimento da doutrina acerca das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a concessão unilateral de benefícios fiscais. Conforme exposto em item anterior, já está consolidado entendimento da Suprema Corte pela inconstitucionalidade desses benefícios concedidos ao arrepio do ordenamento jurídico, no entanto, os efeitos produzidos por estes atos normativos ainda carecem de consolidação do Supremo.

Como regra geral, as decisões proferidas pelo STF possuem eficácia *ex tunc*, retroagindo ao início do ato praticado, eliminando seus efeitos. Entretanto, Humberto Ávila<sup>191</sup>, pondera que nem toda norma inconstitucional deixa de produzir efeitos, por isso é de suma importância à compreensão que há de se fazer um corte nas decisões jurisprudências de declaração de inconstitucionalidade, pois uma coisa é o ato praticado ser reconhecido pelo excelso Tribunal como incompatível com o texto maior, enquanto que outra coisa é o Tribunal deixar de atribuir efeitos a estes atos. Ora, há uma dissociação entre a decisão e os efeitos. Como bem assevera o jurista, o ato, ainda que praticado ao arrepio da lei, fora praticado e efeitos foram produzidos, os quais podem vir a ser protegidos pela própria Constituição ou ainda pelo próprio STF, resguardando incólumes no passado esses efeitos ainda que decorrentes do ato então atestado de inconstitucionalidade.

É neste aspecto que o jurista supracitado expõe que a Suprema Corte brasileira importa do direito constitucional alemão duas figuras: a *declaração de incompatibilidade* e o *apelo ao legislador*. Ainda que seja verificada incompatibilidade, incongruência entre o texto constitucional e o ato normativo, por razão de *segurança jurídica* ou *relevante interesse social*, deixa-se de pronunciar retroativamente a inconstitucionalidade do ato; Ou profere-se sentença com efeitos *prospectivos* ou manda um “recado” ao Legislativo de que a lei ainda mantém

---

<sup>191</sup> ÁVILA, 2012.

alguma compatibilidade com a Constituição Federal desde que o vício apresentado seja sanado.

A preservação destes efeitos pelo Supremo pode estar tanto no controle concentrado quanto no controle difuso: no controle *concentrado*, faz-se por meio da *modulação* destes efeitos. Roque Carrazza<sup>192</sup> explica que quando houver prejuízo ao cidadão por uma decisão do STF, há de se fazer uma modulação dos efeitos da decisão, fazendo com que estes efeitos tenham eficácia do presente momento para frente, ou seja, não retroajam, sendo a eficácia desta decisão *ex nunc*. Há ainda a possibilidade de um *diferimento* destes efeitos, de tal modo que se estabelece um momento futuro como ponto inicial da eficácia da decisão. Neste sentido há a Lei nº 9.868 de 99, que dispõe em seu art. 27ª possibilidade de modulação e diferimento da decisão judicial, vejamos:

*Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.*

De outro giro, quando se tratar esta incompatibilidade por meio do controle *difuso*, cabe às partes prejudicadas alegrarem os fatos ou atos que não poderão ser objeto do afastamento jurídico, em que pese verificar a inconstitucionalidade, o Supremo Tribunal ressalva que os efeitos desta decisão devem ser discutidos nos meios adequados, como bem explica Humberto Ávila<sup>193</sup>. Em suma, como assevera Roque Carrazza<sup>194</sup>, se adequadamente provocado, o STF irá resguardar os efeitos dos benefícios fiscais concedidos. É neste sentido de garantia, de resguardo, que o *sobreprincípio* - como denomina Paulo de Barros Carvalho - da segurança jurídica se faz a chave essencial na questão da retroatividade das decisões judiciais. Nesta senda, a assertiva de Gilmar F. Mendes<sup>195</sup> esclarece:

<sup>192</sup> CARRAZZA, 2011.

<sup>193</sup> ÁVILA, 2012.

<sup>194</sup> CARRAZZA, 2012.

<sup>195</sup> MENDES, Gilmar F. *Apud* SILVA, Almiro do Couto e. **O Princípio da Segurança Jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99)**. In: **O princípio da segurança jurídica e o sistema de invalidade dos atos administrativos no direito brasileiro**. Porto Alegre: TRF – 4ª Região, 2007 (Currículo Permanente. Caderno de Direito Administrativo: módulo 2), p. 89.

*Conseqüência da declaração de nulidade ex tunc da norma inconstitucional deveria ser a eliminação do ordenamento jurídico de todos os atos praticados com fundamento nela. Todavia essa depuração total (Totalbereinigung) não se verifica nem nos sistemas que, como o alemão, fixaram uma regra particular sobre as conseqüências jurídicas da declaração de nulidade, nem naqueles que, como o brasileiro, utilizam as fórmulas gerais de preclusão.*

Roque Carrazza<sup>196</sup> versa sobre a irretroatividade do direito e, por conseguinte, de decisões judiciais nos casos em que haja *direito adquirido*. Seguindo o entendimento do autor, o direito adquirido - ao lado da coisa julgada e do ato jurídico perfeito - conforme disposição constitucional, no inciso XXXVI do artigo quinto da Carta Magna de 88, atua como uma limitação a retroatividade jurídica, à "manipulação temporal", em razão do princípio da segurança jurídica, que se manifesta duplamente como *certeza do direito* e como *proibição do arbítrio*, conferindo estabilidade as relações intersubjetivas. Tão grande sua importância que, nestes casos, "princípio da legalidade já traz implícito a vedação à retroatividade", conforme assevera Carrazza.

Nesta ligação entre o princípio da legalidade e a proteção à retroatividade trazida pelo princípio da segurança jurídica, é a lição de Almiro do Couto e Silva<sup>197</sup>:

O princípio da segurança jurídica, entendido como proteção à confiança, está hoje reconhecido na legislação e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal como princípio de valor constitucional, imanente ao princípio do Estado de Direito, e que serve de limite à invalidação, pela Administração Pública, dos seus atos administrativos eivados de ilegalidade ou de inconstitucionalidade. Como princípio de natureza constitucional aplica-se à União Federal, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e as entidades que integram as respectivas Administrações Indiretas.

Assim, a irretroatividade das decisões judiciais decorre do princípio da segurança jurídica que protege situações em que a retroação do juízo frustraria justas expectativas, causando *comoção* ao direito adquirido do contribuinte.

Destarte, Roque Carrazza<sup>198</sup> faz pertinente ponderação ao aventar que o entendimento do Supremo acerca da inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos sem prévia celebração de convênio no Confaz, versa sobre a questão da *legitimidade destes benefícios*, de modo que aí se esgota o questionamento levado

<sup>196</sup> CARRAZZA, 2012.

<sup>197</sup> SILVA, p. 90.

<sup>198</sup> CARRAZZA, 2011.

à Suprema Corte. Ora, algo a mais deve ser trazido à baila, deve se questionar o STF acerca da *situação do contribuinte*, que de boa fé se beneficiou destes estímulos. Ademais, conclui o autor - numa interpretação expansiva do texto constitucional à luz dos princípios constitucionais - que diante da omissão do STF caberá ao Confaz modular tais efeitos.

Paulo Pimenta<sup>199</sup>, em que pese reconhecer a relevância que os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança têm nos efeitos das decisões jurisprudenciais, sendo cabível servirem como *motivação a atribuição de eficácia prospectiva destas decisões*, defende que só caberia tal proteção a decisões que já não tivessem transitado em julgado, por entender que só é possível a adoção da modulação e assim a outorga de “eficácia para o futuro” mediante pronunciamento *expresso* da Corte. As decisões já julgadas, segundo o autor, possuem efeito retroativo, afirmando:

Não é possível, em tais situações, postular-se mais a aplicação de princípios jurídicos que protegem tais contribuintes, em face do transito em julgado das decisões. Por conseguinte, outro caminho não resta para tais entes federados que não seja a exigência do tributo tanto para o passado quanto para o período posterior as decisões de inconstitucionalidade<sup>200</sup>.

Mas talvez o ponto controverso do entendimento de Pimenta seja sua defesa ao direito do Estado de origem, ou seja, o concedente do benefício fiscal, de cobrança retroativa de tributos anteriormente exonerados que passam a ser exigíveis devido a declaração de inconstitucionalidade do ato normativo que o previa<sup>201</sup>.

Posicionamento tal é reprovado por grande parte da doutrina, como bem esclarece Betina Treiger Grupenmacher<sup>202</sup>:

<sup>199</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Guerra Fiscal: Efeito das Recentes Decisões do Supremo Tribunal Federal em Relação aos Contribuintes. *In*: ROCHA, 2012, p. 281-282.

<sup>200</sup> PIMENTA, *In*: 2012, p 282.

<sup>201</sup> “Por conseguinte, outro caminho não resta para tais entes federados que não seja a exigência do tributo tanto para o passado quanto para o período posterior às decisões de inconstitucionalidade. Acresça-se, ainda, que a exigência do tributo pelos mencionados Estados representa exercício de competência vinculada, e não discricionária. [...] Cabe lembrar, ainda, que o art. 11 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) veda a renúncia de receitas, impedindo que os entes deixem de cobrar o tributo na situação em estudo. Por tais motivos, **os Estados em pauta deverão adotar todas as providências cabíveis para cobrar o ICMS dispensado ou exonerado, em caráter retroativo**” (grifos nossos) (PIMENTA, *In*: ROCHA, 2012, p. 282-283; 292).

<sup>202</sup> GRUPENMACHER, *In*: ROCHA, 2013, p. 30.



No âmbito do Direito Tributário, a segurança jurídica visa, fundamentalmente, garantir ao sujeito passivo um sentimento de confiança frente a Administração Fazendária, no sentido de que lhe seja permitido trabalhar, investir, enfim, desempenhar sua atividade econômica de forma que possa projetar suas ações futuras sem que seja surpreendido por imposições tributárias imprevistas, bem como no sentido de que haja garantias de que seus atos, já praticados e devidamente consumados, estejam a salvo de quaisquer ônus tributários não previstos.

Reafirmando tal postura na advertência de Geraldo Ataliba<sup>203</sup> de que a segurança jurídica “impede que o estado faça o que deseje, quando quer de qualquer modo”.

Invertendo-se a situação acerca da responsabilização, há o dever do Estado de indenizar o contribuinte quando se estiver frente a benesses condicionais. Ora, em se tratando de concessões de benefícios por tempo determinado ou em caráter oneroso, há o condicionamento do contribuinte ao cumprimento de requisitos a fim de receber benefícios fiscais. Ou seja, estabelece-se uma relação de caráter oneroso decorrente desta concessão, onde o contribuinte, confiando na Administração Pública e na presunção de validade de seus atos, cumpre tais requisitos, muitas vezes incorrendo em onerosidades patrimoniais, contudo tem suas expectativas frustradas diante da cessação deste benefício.

Do cumprimento das condições legais impostas, necessárias ao gozo do benefício, constituem-se ônus, encargos para o particular, que deve ser ressarcidos em face da impossibilidade de desfrutar a isenção, diante da decisão de inconstitucionalidade da regra insentiva, como assevera Paulo Pimenta<sup>204</sup>.

Humberto Ávila<sup>205</sup> destaca que os benefícios fiscais são diferentes entre si podendo ser crédito presumido, isenções, diferimentos, entre outros, o que, em sua concepção, inviabiliza a edição de uma súmula, como a de número 69, proposta pelo STF<sup>206</sup>. Ora, a edição de súmula requer generalidade, considerando decisões já

<sup>203</sup> ATALIBA, Geraldo. *Apud* GRUPENMACHER, In: ROCHA, 2013, p. 31.

<sup>204</sup> PIMENTA, In: ROCHA, 2012, p. 290-291.

<sup>205</sup> ÁVILA, 2012.

<sup>206</sup> **“Presidente do STF e senadores discutem proposta de súmula vinculante sobre guerra fiscal**

O presidente do Supremo Tribunal Federal (STF), ministro Ayres Britto, recebeu nesta terça-feira (15) sete senadores que vieram demonstrar a preocupação com a Proposta de Súmula Vinculante (PSV) 69, que trata da concessão de incentivos fiscais pelos estados. Estavam no encontro o presidente do Senado, José Sarney (AP), e os senadores Antonio Russo (MS), Armando Monteiro (PE), Cyro Miranda (GO), Delcídio do Amaral (MS), Renan Calheiros (AL) e Waldemir Moka (MS).

proferidas e levando em consideração apenas um aspecto: ter sido o benefício fiscal concedido sem convênio. Entretanto os benefícios são das mais variadas qualificações. Podendo ser gratuitos ou onerosos, por prazo certo ou prazo indeterminado, além de serem diferentes entre si, como elucida o referido autor.

Sobre a glosa creditícia, retomamos o entendimento que o aproveitamento dos créditos do ICMS são decorrente da não cumulatividade deste tributo, sendo excepcionado tal princípio somente nas hipóteses de isenção e não incidência, de modo que não dependem do pagamento efetivo do tributo, mas da incidência da norma tributária, ou seja, se está destacado na nota, independentemente de ter ocorrido o recolhimento ao Estado de origem, gera o direito ao crédito. Betina Grupenmacher<sup>207</sup> atenta para o fato de o STF estar se posicionando no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade também das glosa de crédito, uma vez que “inconstitucionalidades não se compensam”<sup>208</sup> e conclui:

Afora as hipóteses de isenção e não incidência, a glosa ou o estorno de créditos relativos à etapa anterior é inconstitucional. Há que esse permitir na etapa seguinte, em um mesmo ou em outro Estado, a possibilidade de compensação do imposto devido na etapa anterior e destacado no documento fiscal, com aquele devido na respectiva operação. O destaque do imposto no documento fiscal presta-se a demonstrar ao adquirente do produto ou serviço qual é o montante do crédito a ser compensado com aquele que será por ele devido nas operações que vier a realizar<sup>209</sup>.

Em suma, do posicionamento doutrinário analisado acerca das decisões de declaração de inconstitucionalidade proferidas pelo STF em relação aos benefícios

---

De acordo com Delcídio do Amaral, vários estados brasileiros estão preocupados com a possível aprovação da súmula vinculante, já que muitos incentivos fiscais dados pelas unidades de federação para instalação de empresas seriam considerados inconstitucionais, pois não foram aprovados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). “Os estados concederam esses incentivos, previstos na Constituição, para reduzir as desigualdades regionais e atender seu desenvolvimento econômico e social. Como os estados vão viver sem esses incentivos?”, questionou o senador.

Delcídio do Amaral explicou que o Senado está discutindo um projeto de lei que acaba com a necessidade de unanimidade no Confaz (que reúne os secretários estaduais de Fazenda) para a aprovação de um benefício fiscal. “O instrumento maior é cair essa unanimidade, porque aí retornamos essas decisões ao Confaz e o questionamento sobre a constitucionalidade desaparece. A ideia é estender esse prazo antes da votação da súmula vinculante para que, através de instrumentos legislativos, busquemos uma solução definitiva para esse problema que aflige mais de 20 estados brasileiros”, apontou o senador” – Notícias STF, em 15/05/2012. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=207468>.

<sup>207</sup> GRUPENMACHER, *In*: ROCHA, 2013, p. 34-35.

<sup>208</sup> Ministro Sepúlveda Pertence, em ADI 2.377-MA (Pleno, j. 22/02/2001).

<sup>209</sup> GRUPENMACHER, *op. cit.*, p. 19.

fiscais concedidos unilateralmente, ressaltando as conclusões das reflexões feitas pelos juristas mencionados neste item num breve compêndio:

- (a) À luz dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, as decisões proferidas pela Suprema Corte, quanto aos efeitos dos atos normativos declarados inconstitucionais, devem apresentar eficácia prospectiva, a fim de resguardar o contribuinte;
- (b) Aplicação do *non venire contra factum proprium* (Roque Carrazza<sup>210</sup>) a fim de evitar a frustração de expectativas por meio de atos contraditórios do Estado;
- (c) As decisões proferidas alcançam apenas os atos normativos analisados no caso, não acarretando em invalidação de outros atos, ainda que no mesmo sentido;
- (d) Os Estados não devem cobrar do contribuinte, de maneira retroativa, os tributos que haviam sido exonerados e nem devem aplicar penalidades à cobrança destes (juros de mora e multa), sob pena de locupletamento indevido;
- (e) Quando a concessão de benefício fiscal tiver sido por meio de concessão onerosa, condicionada, nasce para o contribuinte o direito de exigir do Estado a indenização por danos de cessação e frustração de expectativa;
- (f) “O direito de aproveitamento do crédito do ICMS destacado na nota fiscal é um direito subjetivo ínsito ao princípio da não cumulatividade”<sup>211</sup>, não podendo ser restringido ou negado, ainda que decorrente de benefício concedido irregularmente;

### ***Princípio da segurança jurídica***

Seguindo a linha dos doutrinadores supra mencionados, tem-se o princípio da segurança jurídica como a luz que deve elucidar os efeitos das decisões judiciais do

---

<sup>210</sup> CARRAZZA, 2011.

<sup>211</sup> GRUPENMACHER, *In*: ROCHA, 2013, p. 35.

STF, a fim de resguardar os efeitos pretéritos decorrentes da concessão unilateral de benefícios fiscais em sede de ICMS.

Humberto Ávila<sup>212</sup> destaca os três aspectos em que se assenta este princípio, de modo que cada um destes aspectos abrange um momento temporal. Veja-se: Num primeiro plano, há a exigência de *Inteligibilidade do Direito*, significando que as normas jurídicas devem, ainda que minimamente, serem passíveis de reconhecimento e compreensão pelos destinatários e aplicadores destas. Estabelece-se então o aspecto *presente*. Em relação ao aspecto *passado* - transição do passado para o presente – há de haver a *Confiabilidade no Direito*, no sentido de garantia de estabilidade deste direito; de conservação no presente daquilo que pelo direito fora garantido no passado. Por fim, há um terceiro aspecto, o aspecto *futuro*, onde se preconiza o sujeito de direito saber que as consequências geradas por atos praticados, quando previstas no ordenamento jurídico, serão amanhã, pelo mesmo ordenamento, confirmadas. Ou seja, exige-se a *Previsibilidade do Direito*.

Nesta senda, Humberto Ávila salienta o aspecto *passado* como sendo o local em que se situam as questões referentes aos benefícios fiscais de ICMS concedidos à revelia da lei.

A partir deste quadro epistemológico, à luz dos ensinamentos de Humberto Ávila, tem-se que a aplicação deste princípio da segurança jurídica a determinadas relações intersubjetivas, se fez objeto do *princípio da proteção da confiança*. Este princípio é então fundamentado por quatro elementos essenciais: uma *base de confiança* - a confiança não pode ser frustrada por mudança de entendimento do órgão estatal; A *confiança* em si, que extrapola os limites meramente psicológicos; o *exercício desta confiança*, ou seja, a manifestação prática desta confiança, externalização desta confiança; e, por fim, é preciso que a confiança seja então quebrada, há de haver a *frustração da confiança*. Ou seja, confiando nesta base, o contribuinte exerce atos de disposição patrimonial, contudo tem seus atos malogrados pelo comportamento estatal.

Retomo aqui o questionamento de Roque Carrazza acerca da *situação do contribuinte perante a declaração de inconstitucionalidade do ato normativo que lhe*

---

<sup>212</sup> ÁVILA, 2012.

*concedeu benefícios*, encontrando resposta na doutrina de Almiro do Couto e Silva<sup>213</sup>. Podem ser observadas as duas imposições que o princípio da proteção da confiança estabelece ao Estado, como bem elucida Almiro do Couto e Silva, de tal forma que: (i) Primeiramente, este princípio atua de modo a restringir a discricionariedade estatal de modificar sua conduta e seus atos que “produziram vantagens para os destinatários”, ainda que tidos como incongruentes ao texto constitucional; E (ii) partindo da premissa da *presunção da legitimidade e de validade dos atos da administração pública*, atribui consequências patrimoniais às alterações que rompem com esta presunção e com a ideia de continuidade ou manutenção dos atos da administração.

A pronúncia de inconstitucionalidade atua sobre a eficácia e sobre a validade da norma jurídica (inválida), mas não alcança a eficácia dos fatos jurídicos (eficácia jurídica) que foram produzidos durante a vigência da norma inconstitucional. No plexo de tais efeitos, gerados no plano dos fatos, encontram-se os danos produzidos nos sujeitos que se enquadram no âmbito de vigência pessoal da norma inconstitucional. Tais efeitos materiais não são eliminados com as simples pronúncia de nulidade, ainda que esta tenha eficácia *ex tunc*, sendo necessária, pois, a reparação de danos como forma de recomposição da situação fática existente antes da atuação da norma inconstitucional<sup>214</sup>.

A efetivação do princípio da proteção da confiança vai solucionar as questões em que há efeitos decorrentes de atos declarados inconstitucionais. A própria jurisprudência do STF, mostra que há decisões que preservam situações ocorridas no passado mantendo todos os seus efeitos, ainda que decorrentes de ato normativo contra a Constituição Federal.

É neste sentido que ressaltamos a importância de que haja uma análise pormenorizada de cada caso, pois cada ocorrência tem características distintas, não podendo haver uma generalização, sob risco de mutilar direitos e afrontar preceitos constitucionais. Nesta sentença, conclui Humberto Ávila<sup>215</sup>:

Para todo problema complexo existe uma solução simples e errada. No caso dos benefícios fiscais nós não podemos ter uma solução que seja uniforme, padrão para todos os benefícios fiscais, porque os Estados são

---

<sup>213</sup> SILVA, 2007, p. 38-39.

<sup>214</sup> PIMENTA, *In*: ROCHA, 2012, p. 289.

<sup>215</sup> ÁVILA, 2012.

diferentes, os benefícios fiscais são diferentes, os contribuintes são diferentes, o tempo de fruição é diferente, de tal sorte que, a meu juízo, somente decisões particularizadas trarão o equilíbrio das relações entre fisco e contribuinte.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente estudo buscamos discorrer acerca da problemática do conflito fiscal que se desenrola entre os Estados e Distrito Federal, tendo como elemento principal o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, o famigerado ICMS. Analisando este tributo em sua estrutura e seus desdobramentos, os quais influem enormemente na guerra fiscal, buscamos traçar as diretrizes deste fenômeno fiscal a partir da apreciação deste imposto, a fim de expor suas causas, efeitos e características no cenário brasileiro, trazendo à baila elucidativas acepções doutrinárias, que, apesar de não apresentarem uniformidade, são essenciais para uma compreensão analítica da guerra fiscal do ICMS.

Diante da análise realizada tecemos algumas considerações acerca do fenômeno da guerra fiscal do ICMS, a saber:

(1) A guerra fiscal tem a instrumentalização do ICMS como ponto chave. É o forte aspecto extrafiscal deste tributo aliado à competência estadual que lhe confere a Constituição Federal, a despeito de seu caráter nacional, que fazem deste imposto a maior *arma* utilizada pelos Estados no conflito fiscal. Temos o ICMS como instrumento de manobras com vistas a atrair investimentos particulares a seus territórios e o favorecimento de determinadas atividades frente à concorrência interestadual.

(2) Quanto à competência tributária do ICMS, entendemos, em consonância com a doutrina majoritária, pela necessidade de alinhamento entre a vocação nacional deste tributo e sua aptidão para instituí-lo. Estatuir um imposto federal, não é uma solução perfeita e imediata, mas trazer a União como o ente competente, apto a criar (abstratamente, como bem ressalta Roque Carrazza<sup>216</sup>) este tributo, viria certamente afastar as discricionariedades estaduais no uso do ICMS na beligerância fiscal, suprimindo, assim, a guerra fiscal do ICMS.

Considerando que a política de repasses da arrecadação de um ICMS federal encontraria adversidades, a exemplo da realidade que nos deparamos atualmente

---

<sup>216</sup> CARRAZZA, 2002, p. 28.

nos repasses arrecadatórios de outros impostos federais, acreditamos que a adoção da alternativa proposta por Heron Arzua<sup>217</sup> sobre o modelo de substituição tributária no princípio da jurisdição fiscal, poderia ser adaptada ao imposto federal. Teríamos a adoção do *princípio de tributação na origem* para arrecadar o ICMS e do *princípio de destino* para designar a alocação dos produtos desta arrecadação, de modo a vincular os repasses tributários ao Estado de destino, vinculando, assim, o ICMS ao *consumo* e não à *produção*.

(3) A importância da compreensão das figuras de benefícios fiscais e da diferenciação destas das outras formas exonerativas, em especial a distinção entre estes benefícios e as hipóteses de exceção do princípio da não cumulatividade - *isenção e não incidência* - objetivando preservar o direito do crédito do ICMS dos contribuintes e a observância imprescindível do princípio constitucional da não cumulatividade.

De modo tal que o direito ao crédito do ICMS só pode ser obstado quando há uma das hipóteses que a Constituição Federal de 88 traz como situações de excepcionalidade, caso contrário, ainda que sejam os créditos oriundos de mercadorias ou serviços irregularmente beneficiados, entendemos que o direito do contribuinte ao creditamento é garantia constitucional, vez que decorre de disposição expressa na Carta Magna de 88 acerca do caráter não cumulativo do ICMS.

(4) A concessão de incentivos e benefícios fiscais realizada unilateralmente pelos Estados (e DF) fere dispositivo constitucional e o princípio do federalismo, bem como o preceito de isonomia do sistema tributário. Contudo, as retaliações estaduais, igualmente unilaterais e discricionárias, também deve ser consideradas inconstitucionais, vez que afrontam normas da Constituição, como os princípios da separação de poderes, da não cumulatividade, da segurança jurídica, da não discriminação em razão da origem, ferindo direitos dos contribuintes.

(5) Seguimos o entendimento de Paulo de Barros Carvalho (em detrimento do posicionamento de Ives Gandra)<sup>218</sup> acerca da razoabilidade numa flexibilização do requisito de unanimidade na aprovação dos convênios interestaduais no âmbito do

---

<sup>217</sup> ARZUA, 2005.

<sup>218</sup> Cf. CARVALHO; MARTINS, 2012.



Confaz, pela redução deste quorum frente às situações que resultariam em amenização das diferenças regionais, a fim de se cumprir o preceito constitucional da igualdade entre os entes federados.

(6) A aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal às concessões de benefícios e incentivos fiscais se mostra benéfica, pois esta lei traça limitações a fim de minimizar os impactos orçamentários destas concessões, possibilitando um planejamento das despesas e receitas estaduais a fim de não comprometer o orçamento dos Estados, propiciando uma administração responsável por parte destes entes.

(7) Entendemos pela aplicação dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança aos efeitos das decisões judiciais declaratórias de inconstitucionalidade da concessão unilateral de benefícios fiscais, de modo a preservar o direito dos contribuintes por meio da aplicação de modulação e diferimento dos efeitos das decisões, conferindo a estas eficácia *ex nunc*, ao invés de seguir a regra geral da eficácia retroativa. A partir da decisão (ou de momento futuro designado pelo Tribunal, no caso do diferimento dos efeitos) há o impedimento à continuidade de aproveitamento dos benefícios concedidos, assim como há o impedimento de novas concessões unilaterais. Todavia, ao não retroagirem os efeitos da decisão sobre os efeitos das concessões declaradas irregulares, há a preservação destes efeitos, não permitindo ao Estado que cobre do contribuinte algo que ele mesmo concedeu - aplicação do princípio do *non venire contra factum proprium*. Entendemos, ainda, pela proteção do direito adquirido do contribuinte no caso de concessão de incentivos fiscais condicionais, a prazo certo, de tal modo que a declaração de inconstitucionalidade desta concessão gere ao contribuinte o direito de indenização frente ao Estado concedente.

(9) Ressaltamos ainda que o fenômeno da guerra fiscal encontra forças em problemas estruturais, que vão além do âmbito tributário. Neste sentido, seguimos o entendimento de Igor Mauler Santiago, acerca da necessidade de uma remodelação em todo o pacto federativo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARZUA, Heron. **ICMS nas Transações Interestaduais e Guerra Fiscal**. Palestra In: Seminário Internacional - Competição Fiscal e Desigualdades Regionais Austrália, Canadá e Brasil. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, Belém, 31 ago. 2005. Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/site/institucional/eventos/compet/pauta.htm>> Acesso em: 30 out. 2013
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Palestra: **Guerra Fiscal** - V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Salvador – BA, 13/06/2012 a 15/06/2012. Disponível em: <[http://www.youtube.com/watch?v=X54y7B\\_jL6s](http://www.youtube.com/watch?v=X54y7B_jL6s)> Acesso em: 18 out. 2013
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia X centralização. In: CONTI, José Maurício. (Org.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- \_\_\_\_\_. Palestra: **Guerra Fiscal. Benefícios concedidos pelos Estados – Membros à Revelia do CONFAZ. Consequências para o Contribuinte. Posição do STF e STJ** - IV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Salvador – BA, 31/10/2011 e 01/11/2011. Disponível em: <<http://www.youtube.com/watch?v=wBdhNHC1GE0>> Acesso em: 18 out. 2013
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Granda da Silva. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Ver. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- CONTI, José Maurício. (org.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004.
- FERRAZ, Roberto. Igualdade nas Desonerações Fiscais – Exigência da Racionalidade do Sistema. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Dialética, 2013.
- GOLDBERG, Daniel K. Entendendo o Federalismo Fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar. In: CONTI, José Maurício. (Org.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. O ICMS e o Direito ao Crédito do Imposto Destacado na Nota Fiscal pelo Estabelecimento em Qualquer Estado – Guerra Fiscal. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

\_\_\_\_\_. Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais. *In*: **Novos Horizontes da Tributação: Um Diálogo Luso- Brasileiro**. – (Cadernos IDEEF Internacional). Coimbra: Edições Almedina, 2012.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito. São Paulo: MP Ed., 2010.

MARTINS, Ives Granda da Silva. O ICMS e a Guerra Fiscal. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

\_\_\_\_\_. **Estímulos fiscais do ICMS e a unanimidade exigida no CONFAZ**. Revista CEJ – Centro De Estudos Jurídicos – Nº 59 – jan/abr/2013. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/artigo/detalhe/id/c20d9baa9382684e41cd00624453074f>  
Acesso em: 15 out. 2013

\_\_\_\_\_. **A Guerra Fiscal e a Constituição Federal**. Jornal Correio Brasiliense. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/artigo/detalhe/id/98f7608cded39e6bf6b2ddc6e9404487>  
Acesso em: 15 out. 2013

\_\_\_\_\_. **ICMS: Guerra Fiscal e Reforma Tributária**. O Estado de São Paulo – 17/abril/2012 – A2 – Espaço Aberto. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/artigo/detalhe/id/f65687be159c0f1807c0b1d7b72658eb>  
Acesso em: 15 out. 2013

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS- Guerra Fiscal – Operação Interestadual e Direito a Crédito. Importações por Conta e Ordem. Resolução nº 31/2012 do Senado. Comércio Eletrônico. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

PORFÍRIO JR., Nelson de Freitas. Federalismo, tipos de estado e conceitos de Estado Federal. *In*: CONTI, José Maurício. (Org.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004.

SABBAG, Eduardo de Moraes. A Guerra Fiscal do ICMS. *In*: XAVIER, Alberto Pinheiro et al.; COELHO, Sacha Calmon Navarro. (coord.). **Segurança Jurídica – Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes**. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

SANTIAGO, Igor Mauler. Palestra: **Guerra Fiscal efeitos das decisões do STF que anulam os incentivos irregulares** – Seminário da OAB Nacional sobre segurança jurídica e guerra fiscal. Disponível em: <http://sachacalmon.com.br/biblioteca/apresentacoes/guerra-fiscal-efeitos-decisoes-stf-anulam-incentivos-irregulares/> Acesso em: 15 out. 2013

SERRA, José; AFONSO, José Roberto R. **Federalismo Fiscal à Brasileira: Algumas Reflexões**. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, V. 6, nº. 12, p. 3-30, dezembro de 1999. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes\\_pt/Institucional/Publicacoes/Consulta\\_Expressa/Setor/Financas\\_Publicas/199912\\_3.html](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Publicacoes/Consulta_Expressa/Setor/Financas_Publicas/199912_3.html)> Acesso em: 12 out 2013

\_\_\_\_\_. **Fiscal federalism in Brazil: an overview**. *Cepal Review* 91, abril de 2007. Disponível em: <<http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/8/29498/lcg2333iSerra.pdf>> Acesso em: 12 out 2013

SIQUETTO, Paulo Roberto. Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal brasileiro. In: CONTI, José Maurício. (Org.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Guerra Fiscal: Glosa de Créditos e Princípio da Proporcionalidade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. **Limites Constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um Cenário de Guerra Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 10 out. 2013

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de Outubro de 1966. **Código Tributário Nacional – CTN**. Acesso em: 10 out. 2013

BRASIL. Lei Complementar nº 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 09 jan. 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: 10 out. 2013

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Jurisprudência**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>> Acesso em: 02 out. 2013

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Jurisprudência**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>> Acesso em: 02 out. 2013

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA – CADE. Ação Independente em prol da Concorrência. Gabinete do Conselheiro Marcelo Calliari. Consulta nº 0038/99. Consulente: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE. Disponível em:

<[https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CC0QFjAA&url=http%3A%2F%2Facademico.direitorio.fgv.br%2Fccmw%2Fimages%2F3%2F37%2FCONSULTA\\_PNBE\\_Guerra\\_Fiscal.doc&ei=ZoVtUsD9EMzc4APF44GYCQ&usg=AFQjCNFkBqPZutETJgiH1ZQv66ecToZu7Q&sig2=1aM1XzhgxeZrbw0QRLnZ2A&bvm=bv.55123115,d.dmg](https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CC0QFjAA&url=http%3A%2F%2Facademico.direitorio.fgv.br%2Fccmw%2Fimages%2F3%2F37%2FCONSULTA_PNBE_Guerra_Fiscal.doc&ei=ZoVtUsD9EMzc4APF44GYCQ&usg=AFQjCNFkBqPZutETJgiH1ZQv66ecToZu7Q&sig2=1aM1XzhgxeZrbw0QRLnZ2A&bvm=bv.55123115,d.dmg)> Acesso em: 20 out. 2013.

O CASO FORD: um desagravo a Olívio Dutra. Disponível em: <<http://www.sul21.com.br/jornal/marco-weissheimer/o-caso-ford-um-desagravo-a-olivio-dutra/>>. Acesso em: 30 out. 2013

FORUM DOS ESTADOS BRASILEIROS. Relatório sobre harmonização tributária. Brasília, jun. 2006.  
Disponível em: <[http://www.sefa.pa.gov.br/site/semin\\_poltrib/materestudo/P6\\_HarmonizacaoTributaria.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/site/semin_poltrib/materestudo/P6_HarmonizacaoTributaria.pdf)>  
Acesso em: 15 out. 2013

SISTEMA COMUM DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA) - («Directiva IVA»)  
Disponível em: <[http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/l31057\\_pt.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_pt.htm)> Acesso em: 08 out. 2013