



**Universidade de Brasília – UnB**

**Faculdade de Direito – FD**

**A GLOSA DE CRÉDITOS DO ICMS COMO FORMA DE RETALIAÇÃO NA  
GUERRA FISCAL: UMA ANÁLISE ACERCA DA RECEPÇÃO DO ART. 8º, I, DA  
LC Nº 24/75 EM FACE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

**TÂMARA CORDEIRO POLO MENDES**

**Brasília**

**Junho, 2017**

TÂMARA CORDEIRO POLO MENDES

**A GLOSA DE CRÉDITOS DO ICMS COMO FORMA DE RETALIAÇÃO NA  
GUERRA FISCAL: UMA ANÁLISE ACERCA DA RECEPÇÃO DO ART. 8º, I, DA  
LC Nº 24/75 EM FACE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da  
Universidade de Brasília, como requisito parcial à  
obtenção do grau de Bacharela em Direito.

*Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria*

Brasília  
Junho, 2017

TÂMARA CORDEIRO POLO MENDES

**A GLOSA DE CRÉDITOS DO ICMS COMO FORMA DE RETALIAÇÃO NA  
GUERRA FISCAL: UMA ANÁLISE ACERCA DA RECEPÇÃO DO ART. 8º, I, DA  
LC Nº 24/75 EM FACE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Monografia aprovada com menção SS como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília pela seguinte banca examinadora:

---

*Luiz Alberto Gurgel de Faria*, Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco.  
**Professor Orientador**

---

*Celso de Barros Correia Neto*, Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo  
**Membro da Banca Examinadora**

---

*Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho*, Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília  
**Membro da Banca Examinadora**

Brasília, junho de 2017

## AGRADECIMENTOS

Este é apenas o momento derradeiro de uma caminhada de cinco anos em que pude, para minha felicidade, contar com muitas pessoas. Assim, não poderia deixar de agradecer a meu querido professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria, que revelou um orientar tão dedicado e tão competente quanto seu lecionar em sala de aula. Não tenho palavras para expressar minha gratidão por todo o apoio, disposição em ajudar e lições recebidas.

Agradeço ao Mestre Oswaldo Othon e ao Doutor Celso Correia, que tão gentilmente aceitaram o convite para compor a banca examinadora da minha monografia, e que, por isso, muito me honraram. Não poderia estar mais feliz por integrarem este importante momento profissionais que tanto estimo e que foram tão importantes para a minha formação acadêmica. Sou grata também por todas as contribuições que dispensaram à elaboração deste trabalho.

À Doutora Beatriz Bastide Horbach e ao Doutor Jorge Octávio Lavocat Galvão, que, com muita deferência, fizeram preciosas indicações bibliográficas que compuseram este trabalho.

Aos professores da Faculdade de Direito da UnB, que foram fundamentais ao meu processo de aprendizagem e que tanto me inspiraram profissionalmente. Em especial, àqueles que mais fortemente me marcaram e por quem nutro profunda admiração: Ana Frazão, Bruno Burini, Bruno Rangel, Carlos Tadeu Moreira, Daniela Moraes, Gabriela Delgado, Ítalo Fioravanti, Lucas Furtado, Leandro Gobbo, Luiz Faria, Marcelo Navarro, Marcelo Neves, Márcio Iório, Oswaldo Othon, Paulo Burnier, Paulo Cesar Rodrigues.

Aos amigos e colegas dos Gabinetes do Conselho Administrativo de Defesa Econômica e do Supremo Tribunal Federal em que fui estagiária, cujo convívio e ensinamentos foram de valor incomensurável para a minha formação jurídica e crescimento pessoal.

Àqueles que tornaram minha trajetória pela UnB mais leve e mais bonita, e que tanto acrescentaram em minha experiência de vida. Meus caros colegas e amigos, de forma especial: Clóvis Pimentel, Isabela Monteiro, Natália Segala, Pedro Santiago, Andreza Alves, Nayanni Enelly, Letícia Sobrinho e Alexandra Leão.

A Filipe Pedroza Antunes, que compartilhou comigo todas as agruras e afabilidades que este fim de etapa poderia oferecer. Deus sabe a importância que seu apoio, companheirismo e afeto cooperaram para que eu ultrapassasse os muitos desafios que se apresentaram.

Aos meus amados pais, Ana Maria e Ismael, constantes incentivadores dos meus sonhos, e em quem me espelho em tudo o que faço. A eles espero retribuir da melhor forma todo o cuidado que me dedicam desde o ventre de minha mãe. Aos meus amados irmãos, Louise e Gabriel, sempre presentes e vibrantes com as minhas conquistas, a quem almejo ser um bom exemplo, mas com quem acabo aprendendo muito mais. As minhas amadas avós Maria Loureto e Talita, meus modelos de força e empenho.

E, acima de tudo, agradeço a Deus, aquele que me sustenta em todas as minhas inconsistências humanas.

## RESUMO

O presente trabalho tem como escopo analisar a compatibilidade do art. 8º, I, da LC nº 24/75, com a Constituição vigente, por meio de um juízo de recepção, em razão da pré-constitucionalidade do dispositivo. Tal preceptivo institui a prática da glosa de créditos, como forma de retaliação efetuada pelos Estados e Distrito Federal na guerra fiscal, e vem sendo usado como arrimo para a edição de atos normativos das unidades políticas desde o fim do século passado até os dias atuais. A matéria, nas oportunidades em que foi levada a julgamento no Superior Tribunal de Justiça (STJ) e no Supremo Tribunal Federal (STF), apresentou soluções díspares, conquanto a tendência dos últimos julgados aponte para uma não recepção do preceito em pauta. Todos os correntes processos que envolvem a controvérsia encontram-se sobrestados, tendo em vista o reconhecimento de repercussão geral da matéria pelo STF no Recurso Extraordinário nº 628.075. Inserindo-a em um contexto do conflito federativo da guerra fiscal, buscou-se, por meio de pesquisa doutrinária e jurisprudencial, traçar as premissas para delimitar o que realmente deve ser visto como glosa de créditos para fins exclusivos do dispositivo analisado, além de vislumbrar se, sob os principais eixos de crítica ao dispositivo, subsistia sua conciliabilidade com a Carta Maior. Concluiu-se pela não recepção do art. 8º, I, da LC nº 24/75, por não passar pelo crivo das normas constitucionais da segurança jurídica, não cumulatividade, legalidade e razoabilidade.

Palavras-chave: Direito tributário. ICMS. Guerra fiscal. Glosa de créditos. Não cumulatividade.

## **ABSTRACT**

This study seeks to analyze the compatibility between art. 8, line I, of Supplementary Law (LC) n° 24/75, and the current Brazilian Constitution, to verify if the aforementioned legal device was received by new legal order instituted by the Constitution of 1988. The article provides the possibility of credits cancellation, as a form of retaliation by the States and by the Federal District in the tax war, and has been used as a support for the editing of normative acts by the federative units since the end of last century, until present day. On the occasions in which it was judged by the Brazilian Supreme Court (STF) and by the Brazilian Superior Court of Justice (STJ), the issue presented different solutions, although the last cases judged tend to follow the non-reception of art. 8, line I, of LC n° 24/75. All the current lawsuits involving the controversy are suspended, due to the recognition of the general repercussion of the matter by the STF, in Special Appeal (RE) n° 628.075. Taking into consideration a context of federative conflict, represented by the tax war, this study aimed to, through doctrinal and jurisprudential research, draw the premises for the definition of credits cancellation, as foreseen in the analyzed legal device. In addition, the study intends to verify if the compatibility between the article and the Constitution subsists after the analysis of the main points of criticism to the device. At last, it was observed that art. 8, line I, of LC n° 24/75, was not received by the current Constitution, since it was not supported by the constitutional norms of legal security, non-cumulativity, legality and reasonableness.

**Keywords:** Brazilian Tax Law. ICMS. Tax war. Credit cancellation. Non cumulativity.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1.....	24
Quadro 2.....	77



## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AC – Ação Cautelar

ADI – Ação Declaratória de Inconstitucionalidade

ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

AgR – Agravo Regimental

AGU – Advocacia Geral da União

AI – Agravo de Instrumento

Art. – Artigo

CRFB/1988 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CPC – Código de Processo Civil

CTN – Código Tributário Nacional

DJ – Diário de Justiça

DJE – Diário de Justiça Eletrônico

ED – Embargos de Declaração

ICM – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

IVC – Imposto de Vendas e Consignações

IVM – Imposto sobre Vendas Mercantis

Min. – Ministro

Nº - Número

PGR – Procuradoria Geral da República

PLP – Projeto de Lei Complementar

RE – Recurso Extraordinário

RG – Repercussão Geral

Rel. – Relator

REsp – Recurso Especial

RMS – Recurso Ordinário em Mandado de Segurança

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>Introdução .....</b>	<b>9</b>
<b>1. Notas sobre o ICMS.....</b>	<b>11</b>
<b>1.1. O federalismo e o tributo em debate .....</b>	<b>11</b>
<b>1.2. Breve histórico normativo.....</b>	<b>14</b>
<b>1.3. Características Gerais .....</b>	<b>15</b>
<b>1.4. Regra Matriz de Incidência.....</b>	<b>16</b>
1.4.1. Estrutura da Norma Jurídica .....	17
1.4.2. Estrutura da Regra-Matriz de Incidência .....	18
1.4.3. Estrutura da Regra Matriz de Incidência do ICMS.....	20
<b>1.5. Imposto de competência estadual com caráter nacional.....</b>	<b>24</b>
<b>1.6. Não Cumulatividade .....</b>	<b>27</b>
1.6.1. Não Cumulatividade na Constituição .....	27
1.6.1.1. ICMS Cobrado para Efeitos de Não Cumulatividade.....	30
1.6.2. Não cumulatividade na Lei Complementar nº 87/96.....	31
1.6.2.1. Critério do crédito físico e critério do crédito financeiro .....	34
1.6.3. Exceções constitucionais à não cumulatividade do ICMS .....	36
1.6.3.1. Não Incidência .....	37
1.6.3.2. Isenção .....	39
<b>2. Guerra fiscal.....</b>	<b>42</b>
<b>2.1. Incentivos fiscais.....</b>	<b>42</b>
2.1.1. Fiscalidade, neutralidade fiscal, e extrafiscalidade.....	42
2.1.2. O que são incentivos fiscais.....	45
2.1.3. Limites à concessão de incentivos fiscais.....	46
2.1.4. Incentivos fiscais, estruturais e financeiros .....	48
<b>2.2. Concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS .....</b>	<b>49</b>
<b>2.3. Guerra Fiscal propriamente dita.....</b>	<b>58</b>
2.3.1. O que é a guerra fiscal .....	58
2.3.2. Fatores que instigam a guerra fiscal.....	60
2.3.3. Repercussões da guerra fiscal .....	64
<b>2.4. Posição do Supremo Tribunal Federal em relação à concessão unilateral de incentivos fiscais e financeiros do ICMS.....</b>	<b>66</b>
<b>3. A glosa de créditos .....</b>	<b>72</b>
<b>3.1 A inefetividade do combate aos benefícios irregulares.....</b>	<b>72</b>
<b>3.2. O que é a glosa de créditos .....</b>	<b>74</b>
<b>3.3. Reconhecimento da repercussão geral da questão pelo Supremo Tribunal Federal e decisões judiciais correlatas ao tema.....</b>	<b>78</b>
<b>3.4. Apreciação sobre a recepção do art. 8º, I, da LC nº 24/75 .....</b>	<b>82</b>
3.4.1. Usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal .....	84
3.4.2. Violação à não cumulatividade.....	90
3.4.3. Imposição de deveres instrumentais não previstos em lei .....	92
<b>3.5. Observações finais.....</b>	<b>94</b>
<b>6. Conclusão.....</b>	<b>97</b>
<b>Referências.....</b>	<b>102</b>

## Introdução

A guerra fiscal não é fenômeno recente, apesar de ser uma preocupação que se arrasta até os dias atuais. Contudo, em momentos de crise, como a que se instaurou no país desde meados de 2014, os efeitos deste conflito e a necessidade de acabar com ele tornam-se mais evidentes, em face da insegurança jurídica e concorrencial que paira sobre um mercado que precisa realizar novos investimentos para aquecer a economia, trazendo à tona a matéria na pauta legislativa e judiciária.

Dentre todas as nuances que a concorrência predatória irregular, especialmente em torno do ICMS, pôde apresentar, destacam-se, primeiro, o consenso jurisprudencial sobre a inconstitucionalidade da concessão unilateral de benefícios fiscais deste tributo. E, segundo, a ainda não definitivamente decidida questão sobre a constitucionalidade da glosa de créditos.

O estorno unilateral de créditos de ICMS, quando a operação interestadual envolve a circulação de mercadoria sobre a qual recaíram benefícios fiscais e financeiros sem amparo em convênio intergovernamental, é hipótese prevista no art. 8º, I, da LC nº 24/75. Com base nele, muitos Estados e o Distrito Federal vêm promulgando atos normativos que permitem a referida anulação de créditos do ICMS correspondentes ao incentivo concedido pelo Estado de origem, prática amplamente nomeada pela doutrina como glosa de créditos.

Isso tem gerado, desde o fim do século passado, grandes conflitos com os contribuintes adquirentes de mercadorias beneficiadas por incentivos fiscais e financeiros irregulares, os quais são os principais alvos do estorno de créditos. Na doutrina, acirradas discussões também se delineiam, parte defendendo a adequação do art. 8º, I, da LC nº 24/75 com a Carta Maior, parte reprimindo-a. A controvérsia teve sua repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 628.075, o qual pende de julgamento de mérito.

O objetivo deste estudo é analisar se este dispositivo pré-constitucional foi recebido pela Constituição vigente, com alicerce nas premissas alçadas do debate doutrinário e jurisprudencial sobre os pontos que circunscrevem a temática, extraídas da pesquisa de bibliografia específica e de casos judiciais. Antes de alcançar a solução de referido problema, ao longo do texto foi necessário sanar as seguintes questões: (i) o sentido e aplicação da norma da não cumulatividade do ICMS; (ii) as precisas hipóteses constitucionais de exceção à não cumulatividade; (iii) os limites à concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS; (iv) se as limitações à concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS também abrangem os incentivos financeiros; (v) as repercussões das decisões do STF quanto aos incentivos irregularmente concedidos; e (vi) o que se pode entender por glosas de crédito em uma

conjuntura de guerra fiscal.

Para tanto, buscou-se, no primeiro capítulo do desenvolvimento, inserir o tema em um contexto de federalismo e repartição constitucional de competências. Em seguida, pretendeu-se fazer um mapeamento normativo do ICMS, passando por sua evolução legal, sua regra matriz de incidência, seu caráter nacional, e, por fim, e com grande ênfase, seu atributo da não cumulatividade, ponto nodal atingido pela glosa de créditos.

No segundo capítulo, intentou-se destrinchar todos os aspectos relevantes sobre a guerra fiscal, desde os conceitos de fiscalidade, extrafiscalidade e neutralidade, passando pela definição de incentivos fiscais e suas diferenças em relação aos incentivos financeiros e estruturais. Examinou-se também as limitações à instituição de incentivos do ICMS, além da definição de guerra fiscal e da posição do STF em face de casos que impugnam normas concessoras de benefícios de ICMS não amparados na LC nº 24/75 e no art. 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88.

No terceiro, propôs-se a demonstrar a inefetividade do combate judicial à instituição de benefícios não conveniados do ICMS, fator que enseja a disseminação de atos normativos que preveem a glosa de créditos. Buscou-se, ainda, demarcar o que pode ser entendido como glosa de créditos no sentido exclusivo do art. 8º, I, da LC nº 24/75, e expor o reconhecimento da repercussão geral da matéria pelo STF, além do tratamento judicial que ela vem recebendo. Por fim, analisou-se a compatibilidade do art. 8º, I, da LC nº 24/75 com a Constituição a partir das três críticas mais relevantes levantadas pela doutrina (i) usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal; (ii) violação à não cumulatividade; (iii) imposição de deveres instrumentais não previstos em lei.

## 1. Notas sobre o ICMS

### 1.1. O federalismo e o tributo em debate

Toda a problemática que emana do ICMS tem raiz primeira no federalismo e na sua decorrente repartição de competências constitucionais, o que incita a elucidação de breves comentários sobre os referidos temas, nos lindes do que interessa a este estudo.

A forma federativa de estado foi introduzida no Brasil em um processo centrífugo por meio do Decreto nº 1 de 15 de novembro de 1889<sup>1</sup> e constitucionalizada, posteriormente, pela Carta de 1891. Desde então, ela se manteve<sup>2</sup> no país como o modo de distribuição territorial de poder, alcançando a Constituição ora vigente.

O Estado federal como um todo é um ente de direito público internacional, dotado de soberania, que representa o “poder de autodeterminação plena, não condicionado a nenhum outro poder, externo ou interno”<sup>3</sup>. Já a União, os Estados-Membros e, no modelo brasileiro, o Distrito Federal e os Municípios são entes de direito público interno, titulares de autonomia apenas, a qual é concebida como o “governo próprio dentro do círculo de competência traçado pela Constituição Federal”<sup>4</sup>. Assim, a despeito da descentralização política, mantém-se a unidade nacional do Estado<sup>5</sup>.

No plano interno, a União detém um poder central e dá origem a uma ordem jurídica central, cuidando, em regra, de interesses gerais. Os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios constituem os poderes parciais ou periféricos, deles decorrendo ordens jurídicas parciais ou periféricas, atentando, primordialmente, a interesses regionais (Estados-membros e Distrito Federal) e locais (Distrito Federal e Municípios). As três esferas de governo devem conviver de forma harmônica, não havendo hierarquia entre nenhum dos entes políticos, apenas âmbitos diferentes de atuação traçados pela divisão constitucional de competências<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes De. Comentário ao artigo 1º, *caput*. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à constituição do Brasil. 1 ed. São Paulo: Saraiva/Almeida, 2013. p. 110.

<sup>2</sup> Apesar de fortemente atenuado pela Constituição de 1937, e de ter apresentado aspecto meramente formal na vigência do Ato Constitucional nº 1 de 1964 e da Constituição de 1967, como relata Leonardo Alcantarino Menescal (MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Guerra fiscal, desigualdades regionais e federalismo fiscal no Brasil. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; Carlos Eduardo Faraco Braga (coord.). Federalismo fiscal: questões contemporâneas. 1 ed. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 330-331.).

<sup>3</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. Curso de direito constitucional. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 814.

<sup>4</sup> SILVA, José Afonso Da. Curso de direito constitucional positivo. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 102.

<sup>5</sup> TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 252-253.

<sup>6</sup> TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 245.

Paulo Gonet Branco<sup>7</sup>, em exposição que encontra certo consenso na doutrina<sup>8</sup>, destaca como características básicas do federalismo: (i) a referida contraposição entre a soberania do Estado Federal e a autonomia dos Estados-membros; (ii) a presença de uma Constituição rígida, que sirva de fundamento de validade das ordens jurídicas central e parciais e que impeça, por meio de cláusula pétrea, a alteração do Estado federativo para o unitário; (iii) a repartição constitucional de competências, barreira aos conflitos entre os entes federados e ao desperdício de esforços e recursos; (iv) a participação dos Estados-membros na vontade federal, que se perfaz pela configuração paritária do Senado Federal, e pela iniciativa de emenda constitucional das Assembleias Legislativas; (v) a inexistência de direito de secessão; (vi) a existência de uma Suprema Corte e a possibilidade de intervenção federal, para solverem conflitos federativos e manterem a integridade estatal.

Dentre todas essas características, o cerne do Estado Federal está na repartição de competências<sup>9</sup>. É ela que materializa a autonomia dos entes federados<sup>10</sup>. Observa-se que esses importantes conceitos – autonomia e competência – estão em constante comunicação. De um lado, a autonomia, que tem matriz expressa no art. 18 da Constituição de 1988, carrega em si a capacidade de auto-organização, de autolegislação, de autoadministração e de autogoverno dos membros da federação<sup>11</sup>.

Por outro lado, a rígida separação de competências materiais e legislativas estabelecida pela Constituição, principalmente em seus arts. 21, 22, 23, 24, 25, § 1º, 30 e 32, § 1º, viabiliza o exercício da autonomia dos entes parciais, pois define o campo de atuação destes, atribuindo-lhes poder, mas também limites<sup>12</sup> e deveres<sup>13</sup>.

O exercício das inúmeras competências conferidas aos entes federados tem como

---

<sup>7</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. Curso de direito constitucional. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 814-817.

<sup>8</sup> Como, por exemplo: CONTI, José Maurício. Federalismo fiscal e fundos de participação. 1 ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 10. TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 253-254.

<sup>9</sup> SILVA, José Afonso Da. Curso de direito constitucional positivo. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 102.

<sup>10</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes De. Comentário ao artigo 1º, *caput*. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à constituição do Brasil. 1 ed. São Paulo: Saraiva/Almeidina, 2013. p. 111.

<sup>11</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes De. Comentário ao artigo 18, *caput*. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à constituição do Brasil. 1 ed. São Paulo: Saraiva/Almeidina, 2013. p. 701.

<sup>12</sup> Já que “toda a atribuição comporta uma limitação, dentro do plano geral/abstrato de outorga”, nos dizeres de MACHADO, Hugo De Brito. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 272, citado por SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho Da. Competência tributária, transferências obrigatórias e incentivos fiscais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; Carlos Eduardo Faraco Braga (coord.). Federalismo fiscal: questões contemporâneas. 1 ed. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 287.

<sup>13</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes De. Comentário ao artigo 18, *caput*. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à constituição do Brasil. 1 ed. São Paulo: Saraiva/Almeidina, 2013. p. 112.

pressuposto essencial a discriminação de receitas entre eles e a sua conseqüente autonomia financeira. Esta divisão de recursos opera-se, eminentemente, por meio tanto da repartição de fontes de receita, isto é, da discriminação de competências tributárias, quanto da repartição do produto da arrecadação, ou seja, das transferências intergovernamentais de receitas. Caso não fosse conferida essa autonomia financeira às pessoas políticas, a divisão de competências correria o risco de ser inócua, pois os entes federados estariam obstados a exercer suas funções constitucionais ou manteriam intrínseca dependência do ente central, o que, por fim, sucumbiria com a sua autonomia<sup>14</sup>.

Insta observar que a Constituição de 1988 instaurou um modelo de federalismo cooperativo de equilíbrio. “Cooperativo” porque busca um financiamento equilibrado dos membros da federação, do qual decorra o desenvolvimento e a redução das desigualdades regionais, objetivos fundamentais do Estado (art. 3º, II e III, da CRFB/88). “De equilíbrio” por privilegiar a autonomia dos entes federativos parciais, ampliando suas competências, equalizando, assim, a divisão do poder entre o ente central e os periféricos<sup>15</sup>.

É neste contexto de repartição de fontes de receita que o ICMS emerge como importante instrumento assegurador da independência financeira dos Estados-membros e do Distrito Federal, os quais receberam a competência tributária sobre ele<sup>16</sup>. Por ser um imposto que apresenta expressiva arrecadação<sup>17</sup>, faz-se indispensável à autonomia em sentido amplo dos entes da segunda esfera governamental, e, conseqüentemente, ao equilíbrio da federação.

---

<sup>14</sup> CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. 1 ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 14-36.

<sup>15</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 252-262.

<sup>16</sup> “Para os Estados, o processo de descentralização e aumento da autonomia financeira teve como fator mais importante a competência privativa para instituir e cobrar o ICMS.” (MENESCAL, Leonardo Alcantarino. *Guerra fiscal, desigualdades regionais e federalismo fiscal no Brasil*. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; Carlos Eduardo Faraco Braga (coord.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. 1 ed. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 332)

<sup>17</sup> De acordo com o estudo mais atualizado elaborado pela Receita Federal do Brasil, em 2015, o valor total arrecadado de ICMS atingiu o montante de R\$ 396.513.090.000,00. Essa quantia representou 6,72% do PIB daquele período, sendo o maior percentual dentre todos os tributos do sistema tributário nacional. (Carga Tributária no Brasil 2015: Análise por Tributos e Bases de Incidência. 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>> Acesso em: 22 de jun. de 2017.)

## 1.2. Breve histórico normativo

Partindo da concepção de que o aspecto material do fato gerador é o que identifica um tributo<sup>18</sup>, por observar critérios materiais semelhantes, a doutrina delinea uma genealogia do atual Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). A referida linhagem importa ser elucidada para fins de melhor compreensão não só da legislação infraconstitucional que rege este tributo como também dos problemas que acompanharam a tributação sobre o consumo.

Assim, a origem mais remota do ICMS está no Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), introduzido pela Lei nº 4.625/22, já em um contexto de federalismo, tendo como características a cumulatividade e a competência da União<sup>19</sup>. A Constituição de 1934 aumentou sua base material, além passar a competência para instituí-lo aos Estados, transformando-o no Imposto de Vendas e Consignações (IVC), ainda cumulativo.

Por sua vez, a Emenda Constitucional nº 18/1965, ao reformar a Constituição de 1946, com forte inspiração do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) de competência do ente central instituído nos países europeus, trouxe o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM), mantendo, porém, a competência estadual<sup>20</sup>. Contudo, a referida emenda estendeu-lhe o atributo da não cumulatividade, que já havia sido concedido ao Imposto sobre Produtos Industrializados por meio de lei infraconstitucional<sup>21</sup>.

O ICM permaneceu no ordenamento jurídico brasileiro com a Constituição de 1967, a Emenda Constitucional nº 1/1969, e a Emenda Constitucional nº 23/1983, apenas atingido por algumas alterações. Por fim, foi substituído pelo ICMS com a Constituição de 1988.

Com o ICMS, o aspecto material do tributo foi assaz alargado, visto que o conceito de mercadoria já presente no ICM passou a abranger também a energia elétrica, os combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e os minerais (art. 155, § 2º, XII, h, § 3º e § 4º, da CRFB/88), que outrora compunham a hipótese de incidência de impostos únicos federais.

---

<sup>18</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 537. Essa é uma leitura ainda mais específica do art. 4º do CTN. Paulo de Barros, embora afirme que o antecedente da regra-matriz que dá identidade ao tributo, diz que é pelo binômio base de cálculo/hipótese de incidência extraído da Constituição que se afere com precisão a espécie e a subespécie do tributo. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 260 e 335.).

<sup>19</sup> VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. Limites constitucionais à glosa de créditos de icms em um cenário de guerra fiscal. 1 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 7-8.

<sup>20</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 314.

<sup>21</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 495.



A essa base material somaram-se também os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e os de comunicação em geral (art. 155, II, da CRFB/88), que também eram de competência tributária da União<sup>22</sup>.

### 1.3. Características Gerais

O ICMS está hoje previsto no art. 155, II, da CRFB/88, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93<sup>23</sup>. A competência tributária, entendida como o poder de instituir o tributo<sup>24</sup>, no que diz respeito ao ICMS, foi outorgada pela Carta Maior privativamente aos Estados e ao Distrito Federal<sup>25</sup>. Essa competência está demarcada pelos termos genéricos inscritos na Constituição, que baliza a interpretação acerca do imposto<sup>26</sup>. Nos ditames do art. 7º do CTN, ela é indelegável.

Esse conceito de competência não se confunde com o de capacidade tributária ativa, que significa a capacidade para arrecadar determinado tributo. Enquanto a primeira é definida pela Constituição, a segunda é prevista em lei<sup>27</sup>. Normalmente, o ente competente procederá à arrecadação, mas, como o art. 7º do CTN o permite, a capacidade tributária ativa pode ser delegada. No caso do ICMS, o sujeito ativo e o ente competente reúnem-se na mesma pessoa jurídica, o Estado ou o Distrito Federal, nos limites de sua territorialidade.

O ICMS é definido como um imposto sobre o consumo<sup>28</sup>, na medida em que incide juridicamente em uma ou mais fases da cadeia econômica, visando atingir a capacidade contributiva manifestada concretamente no ato do consumo<sup>29</sup>.

---

<sup>22</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 316-317.

<sup>23</sup> Pela redação original do texto constitucional, ele constava no art. 155, I, b.

<sup>24</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 559.

<sup>25</sup> Roque Antônio Carrazza (CARRAZZA, Roque Antonio. Icms. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 42.), porém, chama a atenção para duas excepcionalidades constitucionais, em que a União tem competência para criar o ICMS. São elas a possibilidade de instituição de impostos estaduais em eventuais Territórios Federais (art. 147 da CRFB/88) e a possibilidade de instituição de impostos extraordinários nacionais (art. 154, II, da CRFB/88).

<sup>26</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 25/26, p. 101, jul./dez. 1983.

<sup>27</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 567.

<sup>28</sup> Do mesmo modo que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Essa classificação, contudo, é dinâmica. Na verdade, todos os tributos incidem sobre a renda, só que esta é apreendida em momentos diferentes conforme a hipótese de incidência escolhida pelo constituinte. É o que afirma Shoueri ao enunciar a teoria da equivalência econômica entre os tributos (SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 70-73.).

<sup>29</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 409.

Ademais, ele é, em regra<sup>30</sup>, um tributo plurifásico ou multifásico, pois sua incidência recai em mais de um ponto do processo de produção e distribuição. A este respeito registra Paulo Celso Bergstrom Bonilha<sup>31</sup>:

Um dos pressupostos fundamentais do ICMS é a aptidão deste tributo para incidir mais de uma vez sobre a mesma mercadoria ou serviço, desde que uma e outro venham a ser, sucessivamente, objeto de mais de uma operação tributada no curso de sua circulação em direção ao consumo. Configurar-se-ão as operações em sequência, ou fases da circulação, como fatos jurígenos do imposto, gerando, assim, distintas obrigações tributárias de débito.

A plurifasia beneficia o fisco, na medida em que antecipa, a cada elo do processo produtivo, parte do imposto que seria devido apenas no ato do consumo<sup>32</sup>.

Neste contexto, o ICMS é também não cumulativo, pois se exige que em cada etapa da cadeia produtiva seja levada em conta a tributação já ocorrida em transações prévias<sup>33</sup>. Segundo Bonilha<sup>34</sup>, é exatamente o dispositivo da Constituição (art. 155, § 2º, II) que prevê a não cumulatividade do ICMS que evidencia a opção do constituinte a que este tributo seja plurifásico<sup>35</sup>. Sobre a não cumulatividade falar-se-á com mais detalhes em tópico específico.

#### 1.4. Regra Matriz de Incidência

Neste tópico, tratar-se-á da regra matriz de incidência, nos moldes do consagrado magistério de Paulo de Barros Carvalho, e sua aplicação ao ICMS<sup>36</sup>. Para tanto, será exposto

---

<sup>30</sup> Exceção encontra-se no ICMS relativo a operações com lubrificantes e combustíveis definidos em lei, cuja incidência será, por força do art. 155, § 2º, XII, h, da CRFB/88, necessariamente monofásica. Não se olvida, ainda, dos casos de substituição tributária, seja “para frente” ou progressiva (art. 150, § 7º, da CRFB/88), seja “para trás” ou regressiva, em que a incidência se dará apenas uma vez. Nenhuma dessas situações, por suas especificidades, será o foco deste trabalho. Contudo, reconhece-se aqui que a substituição tributária, especialmente após a EC 3/93, está amplamente difundida nas legislações estaduais, para repúdio da doutrina.

<sup>31</sup> BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Notas sobre as deformações da incidência plurifásica do icms. In: CARVALHO, Antônio Augusto Silva Pereira De; FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín (Coords.). Estudos em homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros: direito tributário. 1 ed. São Paulo: MP, 2010. p. 535.

<sup>32</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 611.

<sup>33</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 409.

<sup>34</sup> BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Notas sobre as deformações da incidência plurifásica do icms. In: CARVALHO, Antônio Augusto Silva Pereira De; FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín (Coords.). Estudos em homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros: direito tributário. 1 ed. São Paulo: MP, 2010. p. 535.

<sup>35</sup> Regra geral, a plurifasia é um pressuposto da não cumulatividade.

<sup>36</sup> Nos termos dos mestres Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, referindo-se ao antigo ICM, mas plenamente aqui aplicáveis: “Nenhum problema emergente da aplicação da legislação do ICM – e, muito menos, o que é posto nesta consulta – pode ser resolvido enquanto não se conhecer, com rigoroso critério jurídico, a sua precisa hipótese de incidência, tal como pressuposta pelo texto constitucional.” (ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 25/26, p. 101, jul./dez. 1983.). Neste trabalho, também se faz indispensável a perquirição acerca do consequente normativo tributário do ICMS, para a melhor compreensão do problema a que se propôs estudar. Estas são as razões do presente tópico sobre toda a regra-matriz de incidência do ICMS.

o raciocínio traçado pelo do autor, passando desde o conceito de norma jurídica até chegar nos elementos da regra matriz de incidência tributária, para, só então, descrever a norma de incidência específica do tributo aqui estudado.

#### 1.4.1. Estrutura da Norma Jurídica

A produção legislativa gera os textos do direito positivo. A norma jurídica é resultado de leitura e interpretação destes textos, a luz dos princípios gerais do direito, exercício intelectual que dá origem a uma proposição. Esta é o enunciado de um juízo hipotético-condicional, e a norma é o juízo. Assim, a norma pode ser extraída de um ou mais dispositivos legais, o que revela a grande importância da visão do direito como um sistema normativo e, conseqüentemente, de uma interpretação sistemática do direito<sup>37</sup>. Nesse sentido, partindo da expressão literal do texto, o intérprete deve alçar juízos sistêmicos.

Diz-se que a norma jurídica é um juízo hipotético-condicional, pois atribui uma consequência à concretização condicional de um fato. Sua estrutura lógica é feita, de um lado, por um antecedente, suposto, hipótese, antessuposto, pressuposto ou descriptor e, de outro, por um conseqüente, mandamento, estatuição ou prescriptor, ambos ligados pelo princípio do dever-ser, da seguinte maneira: “Se A, então deve-ser B”. Tal vínculo de imputação também pode ser chamado de dever-ser interproposicional, visto que inserido entre duas proposições, e tem um caráter neutro, sem modais. Contudo, há outro conectivo deôntico dentro do conseqüente. É o dever-ser intraproposicional, ramificado nos modais “obrigado”, “permitido” e “proibido”, que une os sujeitos ativo e passivo inseridos no prescriptor, em função de um objeto prestacional. Essa construção lógica da norma é aplicável a todas as áreas do direito.

No âmbito do Direito Tributário, Paulo de Barros Carvalho classifica as normas jurídico-tributárias em: (i) “normas que demarcam princípios”; (ii) “normas que definem a incidência do tributo”; (iii) “normas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo”. Dentro da segunda classe está a norma-padrão de incidência ou a regra matriz de incidência tributária, ou, ainda, a norma tributária em sentido estrito, conceito em que se inserem também as normas isentivas e sancionatórias. As outras duas categorias reúnem-se sob a rubrica de normas tributárias em sentido amplo<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 36-38.

<sup>38</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 237-333.

#### 1.4.2. Estrutura da Regra-Matriz de Incidência

Segundo o autor, como norma jurídica, a regra-matriz é constituída por um antecedente, que descreve um fato necessariamente jurídico, e um conseqüente, que indica os efeitos jurídicos que serão desencadeados pelo fato, quais sejam, a relação jurídica a ser instituída. Ambos jungidos por um dever-ser interproposicional<sup>39</sup>.

Assim, o antecedente, no plano geral e abstrato, compreende a hipótese tributária, que é “a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária”. Já no plano individual e concreto, consubstancia-se no fato jurídico tributário, qual seja, “o próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação”<sup>40</sup>. Disso se nota a atecnia que tanto parte da doutrina quanto o CTN<sup>41</sup> cometem ao referirem-se ao descritor com a expressão fato gerador, uma vez que esta abrange em si não só o evento abstrato juridicamente relevante, como também o concreto.

Para que ocorra o fenômeno da subsunção, o fato jurídico tributário deve se alinhar perfeitamente a todos os elementos descritos na hipótese de incidência. Surgindo o fato concreto nestes termos, será instaurada a relação jurídica entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, obrigando este ao pagamento de uma prestação àquele<sup>42</sup>.

A hipótese tributária compõe-se de três critérios, também chamados pelo autor de componentes lógicos, que darão identidade ao fato<sup>43</sup>. Primeiro, o critério material<sup>44</sup>, que indica comportamentos humanos, genericamente enquadrados em um fazer, um dar ou um ser, expressos sempre por um verbo e um complemento.

Segundo, o critério espacial traz a localidade em que deve ocorrer o fato para que desencadeie seus efeitos jurídicos. Ele constará de forma explícita ou implícita na lei. De acordo com o tributo, condirá (i) com um local específico, (ii) com uma área delimitada, ou, (iii) com um espaço bem genérico, congruente com os limites territoriais de vigência da norma. Paulo de Barros frisa a relação direta que o aspecto espacial tem com o ente impositivo do tributo.

Terceiro, o critério temporal<sup>45</sup> revela o exato momento em que o fato sucedeu, dando

---

<sup>39</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 239.

<sup>40</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 251.

<sup>41</sup> Arts. 114 e 115.

<sup>42</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 254.

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 260-269.

<sup>44</sup> Também chamado pelo autor de núcleo da descrição fática.

<sup>45</sup> “Ora, sabe-se que é vital o momento da incidência tributária. É ele o marco decisivo para fixar, no tempo, a ocorrência do fato tributado, adjudicando-lhe o regime jurídico aplicável (problema da lei tributária no tempo, tão excelentemente tratado por Antônio Roberto Sampaio Dória) e ainda estabelecer o início da contagem dos

origem ao vínculo tributário. Essa revelação pode se dar, inclusive, pela indicação de um acontecimento, que operará como um marco referencial. Segundo Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, esse momento é jurídico, e não ontológico, visto que pode ser díspar ao tempo em que o fato concretizou-se no mundo da vida<sup>46</sup>.

Por sua vez, o conseqüente prevê a regulação da conduta, imputando direitos e deveres às pessoas relacionadas ao fato jurídico tributário. No seu plano geral e abstrato reputa-se à consequência tributária, enquanto que no individual e concreto situa-se a relação jurídica tributária<sup>47</sup>.

Por meio de seus dois critérios, o subscritor possibilita a identificação do liame jurídico estabelecido entre as referidas pessoas. Primeiro, o critério pessoal, que permite aferir os sujeitos, ativo e passivo, da relação jurídica. O sujeito ativo como o “titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária”, possuidor da já mencionada capacidade subjetiva ativa. E o sujeito passivo consistente no titular do dever jurídico de cumprir a prestação, detentor de capacidade subjetiva passiva<sup>48</sup>.

Segundo, o critério quantitativo, que desenha o objeto da prestação, pela junção da base de cálculo<sup>49</sup> com a alíquota. A base de cálculo é uma grandeza eleita dentre os atributos do fato jurídico tributário<sup>50</sup> para medi-lo numericamente<sup>51</sup>. Já a alíquota representa um componente aritmético para, unido à base de cálculo, definir a quantia objeto da prestação. Por fim, o tributo, objeto da prestação, será sempre um valor monetário, nos ditames do art. 3º do CTN.

Vale ressaltar que, embutido no subscritor da regra-matriz, está o modal deôntico intraproposicional, que imputa a obrigação de o sujeito passivo pagar a prestação tributária ao sujeito ativo. Nas palavras do mestre paulista: “Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial.

---

prazos de decadência, com suas naturais consequências na computação dos prazos de prescrição. E até para determinar – localizando-as temporalmente – certas condições objetivas, e, eventualmente, subjetivas do fato, como é o caso da sucessão.” (ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 25/26, p. 115, jul./dez. 1983.)

<sup>46</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 25/26, p. 116, jul./dez. 1983.

<sup>47</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 256-257.

<sup>48</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 284-296.

<sup>49</sup> Também chamada de base imponível, matéria tributável e pressuposto valorativo do tributo (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 324.)

<sup>50</sup> Daí o imperativo de o núcleo da hipótese de incidência exprimir sempre um valor patrimonial.

<sup>51</sup> Alinhado aos ensinamentos de Paulo de Barros, diz Carrazza: “Para total garantia do contribuinte de que está sendo tributado nos termos da Constituição, exige-se uma correlação lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo. Por quê? Por que a base de cálculo é índice seguro para identificação do aspecto material da hipótese de incidência, que confirma, afirma ou infirma (caso em que o tributo torna-se incobrável por falta de coerência interna na norma jurídica que o instituiu).” (CARRAZZA, Roque Antonio. Icms. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 105.)

Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o dever-ser modalizado.”<sup>52</sup>

### 1.4.3. Estrutura da Regra Matriz de Incidência do ICMS

Tomando como base esses ensinamentos, passa-se agora a identificar o ICMS por meio de sua regra matriz de incidência. Todos os componentes desta não de ser buscados pelo intérprete de forma laboriosa dentre os preceitos espalhados pela legislação<sup>53</sup>.

Primeiramente, os aspectos materiais da hipótese de incidência do ICMS estão genericamente contidos na Constituição, em seu art. 155, II, com fulcro no qual podem ser, basicamente, divididos em: (i) operações de circulação de mercadorias; (ii) prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual; e (iii) prestações de serviços de comunicação. Esses núcleos são mais detalhados e subdivididos pelo art. 2º da LC nº 87/96. Convém observar que o Texto Supremo é expresso no sentido de que as referidas operações e prestações podem ter sido iniciadas no exterior.

Alguns autores defendem haver mais núcleos da hipótese de incidência, como Roque Antonio Carrazza, que aponta, no mínimo, cinco distintos: (i) operações mercantis; (ii) serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (iii) serviços de comunicação; (iv) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e (v) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Segundo o doutrinador, cada um destes aspectos materiais representaria um tributo diferente, posto que a eles se associam bases de cálculo próprias<sup>54</sup>.

Na visão de Sacha Calmon<sup>55</sup>, não seriam múltiplos impostos, mas apenas um, já que todos esses “fatos geradores” estão unidos pela não cumulatividade<sup>56</sup>. Para o autor, a única exceção é o ICMS cujo núcleo seja o transporte de pessoas, o qual condiria a um tributo diferente.

Pois bem, sendo um ou mais impostos sob o signo de ICMS, três ou mais os aspectos materiais, neste trabalho o enfoque será dado àquele correspondente ao núcleo das operações

---

<sup>52</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 333.

<sup>53</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 240-241.

<sup>54</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Icms. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 42-43.

<sup>55</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 464.

<sup>56</sup> Apesar da posição diferente, Carrazza reconhece que a não cumulatividade é um dos elementos do “núcleo central comum” entre os vários aspectos materiais da hipótese de incidência do ICMS (CARRAZZA, Roque Antonio. Icms. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 43).

de circulação de mercadorias, por estar em maior evidência devido a sua maior relevância econômica<sup>57</sup>. Além do fato de que sobre ele concentra-se com mais intensidade a problemática das glosas de créditos, ponto central deste estudo.

Assim, cabe expor a interpretação jurídica dada pela doutrina de escol à expressão “operações de circulação de mercadorias”. Seu centro está no termo operação, que, necessariamente, representa um negócio jurídico de Direito Privado<sup>58</sup>. Disso se extrai que a mera saída física da mercadoria de um estabelecimento não dá azo à incidência do ICMS<sup>596061</sup>, diferentemente do que daria a entender o art. 12, I, da LC 87/96, ou uma fixação prévia no termo circulação antes de se analisar o operação.

Estas operações são qualificadas e restringidas pelos termos circulação e mercadorias, devendo adequar-se a eles para serem tributáveis<sup>62</sup>. A circulação, aqui, refere-se à alteração na titularidade do bem<sup>63</sup>, um efeito jurídico advindo de um fato jurídico, que, no caso, é a operação<sup>64</sup>. Por fim, a palavra “mercadoria” deve ser entendida pelo sentido que lhe atribui o Direito Comercial<sup>65</sup>. Neste sentido, Carrazza define mercadoria como um bem móvel dedicado a práticas mercantis<sup>66</sup>.

Em segundo lugar, o critério temporal do ICMS está determinado pelo art. 12 da LC nº 87/96. Na verdade, são vários os critérios, relacionados com os diferentes aspectos materiais e com as circunstâncias da operação. Às operações de circulação de mercadoria, em um sentido amplo, conjugam-se os aspectos temporais descritos nos incisos I, II, III, IV, VIII, IX, XI e XII daquele dispositivo, sendo mais recorrente o referente à “saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte” (art. 12, I, da LC nº 87/96), com o qual trabalhar-se-á aqui.

Como dito, a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte em si não compõe toda a hipótese de incidência, sendo apenas seu aspecto temporal. Para que se aperfeiçoe o fato jurídico tributário, a saída da mercadoria deve jungir-se à operação de

---

<sup>57</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Icms*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 44.

<sup>58</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 550.

<sup>59</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 550.

<sup>60</sup> Mesmo que o deslocamento se dê entre unidades federativas diferentes, como aponta: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 471.

<sup>61</sup> Racionalidade que ensejou a edição da Súmula 166 do STJ.

<sup>62</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 25/26, p. 108, jul./dez. 1983.

<sup>63</sup> Súmula 573 do STF.

<sup>64</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 25/26, p. 109-111, jul./dez. 1983.

<sup>65</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 25/26, p. , jul./dez. 1983.

<sup>66</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Icms*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 50.

circulação de mercadoria e ao aspecto espacial daquele<sup>67</sup>.

Em terceiro lugar, o aspecto espacial do ICMS, na teoria arquitetada por Paulo de Barros, corresponde à própria esfera de vigência territorial da lei instituidora do tributo. Isso quer dizer que, em qualquer local situado no território estadual, se houver uma operação de circulação de mercadoria, ou prestação de serviços de comunicação ou de transporte interestadual e intermunicipal, dentro do aspecto temporal determinado, haverá a incidência do ICMS. Não se confunde com o disposto no art. 11 da LC nº 87/96, que representa apenas os lugares considerados para “efeitos de cobrança e definição do estabelecimento responsável”, nos termos do art. 155, § 2º, XII, d, da CRFB/88.

Em quarto lugar, o aspecto pessoal do ICMS apresenta como sujeito ativo o próprio Estado competente para instituir o tributo, o que está previsto nas respectivas leis estaduais, e como sujeito passivo, nos termos do art. 4º, caput, da LC nº 87/96:

(...) qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Assim, regra geral, contribuinte é quem pratica a conduta descrita no aspecto material da hipótese de incidência. Logo, é aquele que exerce a operação de circulação de mercadorias ou a prestação de serviços. A necessidade da habitualidade ou do volume serve apenas como presunção do ato de comércio<sup>68</sup>. Para Carrazza, sob o lume da regra geral da habitualidade, no caso das operações de circulação de mercadoria, detêm capacidade passiva o produtor, o industrial e o comerciante, ainda que não tenham sua personalidade jurídica formalmente constituída, o que coaduna com o art. 126 do CTN<sup>69</sup>.

Exceções aos imperativos da habitualidade ou do relevante volume das operações e prestações para caracterização do sujeito passivo estão nos incisos do parágrafo único do art. 4º, caput, da LC nº 87/96. Na verdade, o mencionado dispositivo traz equiparações aos contribuintes, posto que, nenhuma das hipóteses por ele enunciadas são agentes que promoveram, por negócio jurídico, a transferência de titularidade do bem, sendo apenas adquirentes<sup>70</sup>.

---

<sup>67</sup> Paulo de Barros denuncia o vício no uso do termo fato gerador por muitas leis instituidoras de tributos para indicar, na realidade, o critério temporal da regra-matriz. Confunde-se, assim, o critério temporal com a própria hipótese de incidência. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 266-268.)

<sup>68</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 674.

<sup>69</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Icms. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 46-47.

<sup>70</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 674.



Em quinto e derradeiro lugar, ficou o critério quantitativo do ICMS, cujo componente base de cálculo está amplamente definido no art. 13 da LC nº 87/96, conforme o aspecto material a que se conecta. No que atine às operações de circulação de mercadorias a base impositiva encontra-se descrita nos incisos I, II, IV, V, VII e VIII deste dispositivo, podendo ser resumida, regra geral, como o valor da operação.

Já sua componente alíquota tem nuances mais complexas. As alíquotas interestaduais devem ser fixadas pelo Senado Federal, por meio de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, com um quórum de aprovação de maioria absoluta (art. 155, § 2º, IV, CRFB/88). Observe-se que a Casa Legislativa Federal fixa, mas os Estados devem editar leis prevendo este percentual. As alíquotas internas devem ser estabelecidas pelo Legislativo de cada Estado, não podendo, contudo, ser inferiores às interestaduais, a não ser que os Estados deliberem diferentemente em convênio (art. 155, § 2º, VI, CRFB/88). Em observância a essas disposições, a Casa Legislativa editou a Resolução nº 22/99, fixando as alíquotas interestaduais gerais em 12%, e, para as operações e prestações efetivadas nas regiões Sul e Sudeste, com destino às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, a alíquota de 7%<sup>71</sup>. Além disso, nos estritos limites da Resolução nº 13/2012 editada pelo Senado, a alíquota interestadual de operações com bens importados é de 4%.

Ademais, o Senado tem a faculdade de balizar as alíquotas internas, estipulando tanto alíquotas internas mínimas, mediante iniciativa de um terço e aprovação de maioria absoluta de seus membros, quanto alíquotas máximas, por iniciativa da maioria absoluta e aprovação de um terço de seus membros, visando resolver conflitos de interesse dos Estados (art. 155, § 2º, V, CRFB/88).

Como se não bastasse, conforme a nova redação conferida pela Emenda Constitucional nº 87/2015 ao art. 155, § 2º, VII, CRFB/88<sup>72</sup>, em operações e prestações interestaduais cujo destinatário seja consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, ao Estado de origem caberá o valor da aplicação da alíquota interestadual, e ao de destino, o valor da diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual<sup>73</sup>. Por fim, ainda há a possibilidade de as operações ou prestações serem gravadas com alíquotas diferentes segundo

---

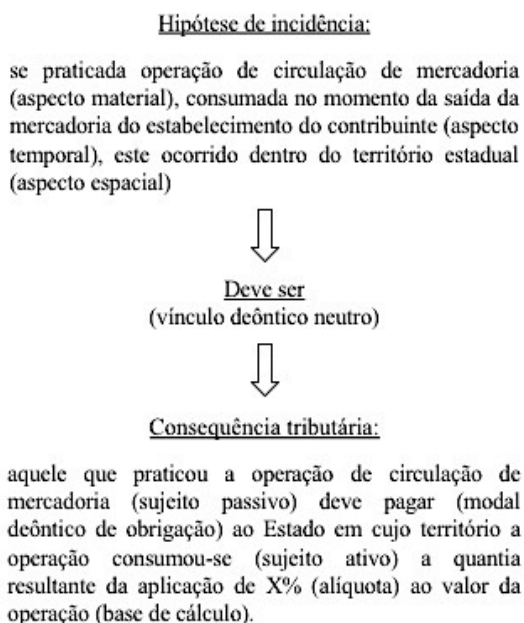
<sup>71</sup> “Contudo, essa diferença de tratamento, conforme a destinação, não é ofensiva à isonomia ou à integração do mercado interno brasileiro. Pelo contrário, ela pretende uma verdadeira integração, com neutralidade de resultados – ou pelo menos sua atenuação – entre Estados consumidores líquidos e produtores – exportadores líquidos.” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 671.)

<sup>72</sup> Anota-se que o art. 99 do ADCT estipula uma regra de transição para este dispositivo quando o destinatário final for não contribuinte do ICMS.

<sup>73</sup> Carrazza ressalta que se trata de duas obrigações tributárias diversas, com distintos sujeitos passivos, critérios espaciais, critérios quantitativos e critérios temporais. (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 110.)

a essencialidade da mercadoria ou serviço (art. 155, § 2º, III, CRFB/88)<sup>74</sup>.

Vistos todos os seus elementos de forma específica, a regra matriz de incidência do ICMS, no que tange ao critério material operações de circulação de mercadorias, linhas gerais, pode ser estruturada conforme o quadro abaixo<sup>75</sup>:



Quadro 1 – Regra matriz de incidência do ICMS

### 1.5. Imposto de competência estadual com caráter nacional

Viu-se que os aspectos materiais do ICMS envolvem operações de circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Neste contexto, observa-se que ordenamento jurídico brasileiro permite o livre trânsito de bens, serviços e pessoas, não podendo a tributação representar um obstáculo à transposição de fronteiras, à exceção do pedágio (art. 150, V, da CRFB/88).

<sup>74</sup> Existe também a singular disciplina constitucional sobre as alíquotas do ICMS monofásico, aquele cujo núcleo da hipótese de incidência é a operação de circulação de combustíveis e lubrificantes. Diz o Texto Supremo: IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

<sup>75</sup> Fonte: autoria própria.

A liberdade do tráfego de bens e serviços gera repercussões jurídicas em todos os membros federativos parciais, e, no que tange ao ICMS, “reflexos impositivos além das fronteiras dos Estados”<sup>7677</sup>. É por isso que a doutrina enxerga o ICMS como um tributo que, apesar de, em geral, ser de competência dos Estados e Distrito Federal, possui um caráter nacional. Ou, nas palavras do mestre Ives Gandra “um tributo nacional, regionalizado em sua competência impositiva”<sup>78</sup>. Segundo Paulo de Barros<sup>79</sup>, admitir esse caráter nacional do ICMS é pressuposto para se compreender a norma padrão de incidência dele em toda a sua amplitude.

Em decorrência dessa sua natureza nacionalizada, ao menos quatro são os reflexos observáveis no direito positivo que o envolve: (i) a detalhada disciplina constitucional; (ii) a importância das leis complementares para sua regulação; (iii) a fixação de alíquotas pelo Senado Federal; (iv) a exceção à facultatividade de instituição de tributos. Todos esses aspectos demonstram um compromisso de manutenção do equilíbrio federativo e da segurança jurídica aos contribuintes.

A Constituição, ao estabelecer a moldura normativa do ICMS, tratou-o com acuidade, trazendo-lhe detalhada disciplina. Esse fato pode ser facilmente aferido pelos cerca de cinquenta dispositivos<sup>80</sup> que especificamente o regulam, só no corpo constitucional, especialmente concentrados no art. 155 da CRFB/88. Essa rigidez da Carta Maior, desenhando com contornos melhor definidos o arquétipo do ICMS, justifica-se para uniformizar este imposto no país, que, não bastasse ser de competência de 27 unidades federativas não hierarquizadas entre si, emite reflexos recíprocos entre elas, especialmente quando das operações interestaduais.

Como reforço aos traços pré-fixados pela Carta Maior, esta, em seu art. 155, § 2º, XII, conferiu à lei complementar nacional, válida em todo o território do país, a incumbência de, no âmbito do ICMS<sup>81</sup>, dispor sobre: (i) contribuintes; (ii) substituição tributária; (iii)

---

<sup>76</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Icms – incentivos fiscais e financeiros – limite constitucional. Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, v. 20, n. 26, p. 133, jul./dez. 2004.

<sup>77</sup> Especialmente quanto à geração de créditos em face da operação anterior tributada pelo outro Estado, o que se verá mais à frente.

<sup>78</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Icms – incentivos fiscais e financeiros – limite constitucional. Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, v. 20, n. 26, p. 133, jul./dez. 2004.

<sup>79</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra fiscal” e o princípio da não cumulatividade no icms. In: SANTI. Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006. p. 672.

<sup>80</sup> Segundo Fernando Lemme Weiss, tal número é superior à quantidade de dispositivos utilizados pela maior parte das Constituições do mundo destinados a regular todo o sistema tributário e orçamentário do determinado Estado (WEISS, Fernando Leme. Os benefícios fiscais para o icms e os princípios do federalismo e da livre concorrência. In: Revista Dialética de Direito Tributário, no 199, São Paulo: Dialética, 2012. p. 46).

<sup>81</sup> Lembrando-se que lei complementar já tem um destacado papel sobre os tributos em geral, nos termos do art. 146 da CRFB/88, tendo por função dispor sobre conflitos de competência, regular limitações constitucionais ao

regime de compensação do imposto; (iv) o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável; (v) a exclusão da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no art. 155, § 2º, X, a, da CRFB/88<sup>82</sup>; (vi) casos de manutenção de crédito, quando da remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; (vii) a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; (viii) os combustíveis e lubrificantes em que o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipóteses não abarcadas pela imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, b, da CRFB/88; e (ix) base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Nota-se que ampla é a função da lei complementar em matéria de ICMS, servindo para guiar e estabilizar<sup>83</sup> a produção normativa dos Estados e Distrito Federal. Nela estão contidos pontos essenciais da estrutura do tributo, para que se obstem conflitos de competência e se garanta a harmonia e a uniformidade na regulação do ICMS<sup>84</sup>. Para cumprir esse importante papel, foi editada a LC nº 87/96<sup>85</sup> e recepcionada – segundo a doutrina e jurisprudência dominantes – a LC nº 24/76.

Quanto às alíquotas do ICMS, a liberdade dos entes políticos é restringida. Conforme já visto, o Senado Federal tem o dever constitucional para fixar as interestaduais, e a faculdade de estabelecer limites mínimos e máximos<sup>86</sup> para as internas. Ademais, as alíquotas internas não poderão ser inferiores às interestaduais<sup>87</sup>. Assim, as leis estaduais, para que tenham fundamento de validade, devem observar os parâmetros traçados pelos atos normativos da Casa Legislativa Federal<sup>88</sup>.

De acordo com Carrazza<sup>89</sup>, a *ratio* dessa limitação constitucional ao poder de tributar

---

poder de tributar, e estabelecer normas gerais tributárias. Esta missão é, em grande parte, cumprida pelo CTN, e, no ICMS, também pela LC nº 87/96. Mas, conforme reconhecido pelo próprio Paulo de Barros, no caso do ICMS essa regulação por lei nacional é muito mais forte. (CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra fiscal” e o princípio da não cumulatividade no icms. In: SANTI. Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006. p. 673.).

<sup>82</sup> Dispositivo inócuo após a EC 42/2003, que modificou o art. 155, § 2º, X, a, da CRFB/88, estendendo a imunidade do ICMS a todas as operações de exportação, independente do tipo de serviço ou produto.

<sup>83</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Icms – incentivos fiscais e financeiros – limite constitucional. Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, v. 20, n. 26, p. 133, jul./dez. 2004.

<sup>84</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra fiscal” e o princípio da não cumulatividade no icms. In: SANTI. Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006. p. 672-677.

<sup>85</sup> Também chamada de Lei Kandir.

<sup>86</sup> Estes apenas para solucionar conflitos específicos entre Estados.

<sup>87</sup> A não ser que haja deliberação em sentido contrário pelos entes envolvidos.

<sup>88</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Icms. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 108.

<sup>89</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Icms. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 108-109.

é a prevenção contra abusos e disparidades entre os Estados e Distrito Federal na tributação do ICMS. O autor adverte, porém, que, a pretexto de balizar as alíquotas do ICMS, o Senado não pode ceifar a autonomia estatal por inteiro. Sacha Calmon<sup>90</sup> aduz que o a escolha do Senado para desempenhar esta missão tem por base o fato de ele ser formado por representantes dos Estados.

No que se refere à facultatividade, sabe-se os tributos em geral são por ela marcados. Ou seja, a Constituição, ao atribuir competência aos entes políticos para instituir os tributos, não os cria. O ente dotado de competência, facultativamente, por meio de lei, instituirá ou não o tributo<sup>91</sup>. Ocorre que, o ICMS, por sua nacionalidade intrínseca, deve, obrigatoriamente, ser criado pelas pessoas jurídicas competentes, conforme entendimento dominante na doutrina<sup>92</sup>. Para tanto, os parâmetros da Constituição, das leis complementares nacionais e das resoluções do Senado federal devem ser seguidos.

Devido às peculiaridades do ICMS descritas neste tópico, Paulo de Barros<sup>93</sup> leciona que se impõe aos Estados e ao Distrito Federal, no que toca ao tributo, a observância do princípio da uniformidade, da solidariedade nacional, da equiponderância ou da harmonia global da incidência. Este princípio prega pela capacidade do imposto de manutenção de uma congruência de significado em todo o país.

## 1.6. Não Cumulatividade

### 1.6.1. Não Cumulatividade na Constituição

Muito do que se discutirá neste tópico dará o tom da análise a se perfazer na questão central deste trabalho, qual seja, a glosa de créditos. A relevância do tema importa que se

---

<sup>90</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 464.

<sup>91</sup> Apesar de o art. 11, *caput*, da LC nº 101/2001 ordenar a previsão e efetiva arrecadação dos tributos de competência do respectivo ente político, como forma de gestão fiscal responsável, o não exercício da competência tributária não sofre nenhuma sanção legal, a não ser, quanto aos impostos, a mera restrição a transferências voluntárias prevista no parágrafo único daquele dispositivo. (ABRAHAM, MARCUS. Curso de direito financeiro brasileiro. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 51.)

<sup>92</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra fiscal” e o princípio da não cumulatividade no icms. In: SANTI. Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006. p. 672-674. SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 251. PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via icms. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. 1 ed. São Paulo: MP, 2007. p. 73-74.

<sup>93</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra fiscal” e o princípio da não cumulatividade no icms. In: SANTI. Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006. p. 673-674.

exponha, como ponto de partida, a base constitucional da não cumulatividade do ICMS, para, só então, ousar-se interpretá-la. Dita a Constituição:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...)

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

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

A não cumulatividade significa uma técnica de arrecadação que afasta a oneração “em cascata” do contribuinte, impedindo que este arque com as repetidas incidências do tributo durante o processo produtivo, levando-o a suportar apenas a incidência sobre o valor agregado<sup>94</sup> em determinada fase da cadeia. Seu pressuposto, em geral, é a já descrita plurifasia do imposto, ou seja, sua incidência em todas as etapas do ciclo produtivo. Luís Eduardo Shoueri explica o fenômeno nos seguintes termos:

Funciona no sentido de permitir ao Estado recolher o tributo paulatinamente durante o ciclo de produção e comercialização do produto, de modo que, ao cabo e ao final, o Estado tenha recolhido o montante equivalente à aplicação da alíquota do produto acabado, incidente sobre o preço pago pelo consumidor.<sup>95</sup>

Assim, pela não cumulatividade, é arrecadado, “a cada transação, apenas o *plus* incidente sobre o valor acrescido, de modo que, idealmente, a carga tributária suportada pelo consumidor reflita a manifestação de capacidade contributiva que ele manifesta no ato do consumo”<sup>96</sup>.

Por meio da não cumulatividade, busca-se conferir neutralidade ao ICMS dentro do mercado, evitando que ele distorça preços e falseie a concorrência<sup>9798</sup>. Assim, mantém-se

<sup>94</sup> Apesar de este ser o intuito da não cumulatividade, a forma de cálculo do ICMS, que inclui em sua base de cálculo o valor do próprio imposto (art. 13, I, da LC nº 87/96), traz um efeito econômico que pode ser visto sob dois ângulos: (i) o alargamento da base de cálculo para além do valor da operação, o que faz com que, ao fim, o contribuinte arque com mais que apenas a incidência do valor agregado; ou (ii) o aumento da alíquota aplicada à base de cálculo do ICMS. Carrazza repudia veementemente esse denominado “cálculo por dentro” do objeto da prestação tributária instituído pela LC nº 87/96, propugnando por sua inconstitucionalidade (CARRAZZA, Roque Antonio. *Icms*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 366-386.).

<sup>95</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 409.

<sup>96</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 409.

<sup>97</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 610.

<sup>98</sup> Como se constatará no próximo capítulo, nenhum tributo é plenamente neutro, pois sempre emite efeitos externos, interferindo mais ou menos nas decisões dos agentes econômicos. Contudo, conforme salienta Celso

uniforme o ônus econômico do imposto, independentemente do número de etapas do ciclo produtivo até que o produto ou serviço seja passado ao consumidor final. Isso desencoraja a verticalização de empresas e a consequente concentração de mercado. Ademais, impede que a oneração sobre o consumidor final varie de acordo com o tanto de fases da cadeia econômica<sup>99</sup>. Por fim, mitiga a competição entre empresas com lastro em questões tributárias, dando maior ênfase para os quesitos técnicos e comerciais<sup>100</sup>.

Do art. 155, § 2º, I, da Constituição, extrai-se a opção pelo método da não cumulatividade do tipo imposto sobre imposto, também chamado de método indireto (“compensa-se o que for devido (...) com o montante cobrado”). Por ele, apura-se objeto da prestação das operações anteriores de aquisição, pela aplicação da alíquota à respectiva base de cálculo – que já constará nas notas fiscais, e o objeto da operação atual de transferência da titularidade, pelo mesmo processo, para, só então, analisar a quantia a ser realmente suportada pelo contribuinte.

Ademais, vislumbra-se, pelo dispositivo, que o constituinte escolheu o método substrativo, ou da subtração, ou da diferença, pelo qual, calculado o imposto incidente sobre aquela determinada operação, subtrai-se o imposto incidente nas operações precedentes, para que se determine o imposto a recolher naquela etapa<sup>101</sup>. Do trecho constitucional transcrito nota-se também que foi respeitada a vocação nacional do tributo, pois até os valores cobrados por outro ente federativo geram crédito a ser deduzido do imposto devido na etapa seguinte<sup>102</sup>.

Carrazza observa que a Constituição, ao prever a não cumulatividade do ICMS, encerra um direito individual ao contribuinte, portanto, cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, IV, da CRFB/88. Assim, não pode ser vulnerado nem pelo legislador infraconstitucional, nem pelo administrador público, nem pelo intérprete, funcionando como um comando para eles<sup>103</sup>. Paulo de Barros<sup>104</sup>, por sua vez, ensina que a não cumulatividade colabora na demarcação da competência tributária.

---

Correia, certos efeitos são expressamente obstados pela Constituição, dentre eles, a cumulatividade do ICMS (CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 110.). Pela não cumulatividade evita-se a artificialidade de preços galopantes conforme o número de etapas de produção e circulação, o que interferiria na concorrência e na oneração sobre o consumidor. Nesse sentido apenas é que se fala em neutralidade pela não cumulatividade.

<sup>99</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Icms*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 418.

<sup>100</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 610.

<sup>101</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 612.

<sup>102</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 416.

<sup>103</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Icms*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 419.

<sup>104</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra fiscal” e o princípio da não cumulatividade no icms. In: SANTI. Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 664-665.

#### 1.6.1.1. ICMS Cobrado para Efeitos de Não Cumulatividade

A Constituição, como visto, faz uso das expressões “o que for devido” e “montante cobrado” para descrever o funcionamento da não cumulatividade. Assim, na arrecadação do ICMS em relação a determinado contribuinte, “o montante cobrado” nas operações e prestações anteriores deve ser compensado do “montante devido” naquela operação ou prestação.

Muita divergência existe acerca da interpretação desses termos utilizados pela Carta Maior, sobretudo sobre o excerto “montante cobrado”. Em uma exegese literal, o termo poderia se aproximar de ICMS efetivamente exigido, ou seja, lançado e recolhido pelo Fisco<sup>105</sup>. Logo, nesta visão, apenas o tributo já pago pelo contribuinte da origem do produto ou serviço geraria o direito de compensação pelo contribuinte destinatário.

Contudo, essa perspectiva é reprimida por grande parte da doutrina, que interpreta “montante cobrado” como imposto incidido nas operações anteriores, portando devido, mas não necessariamente já lançado e quitado<sup>106</sup>. Isso porque, em primeiro plano, não há uma cobrança de fato pela Fazenda Estadual, visto que se trata de um tributo com lançamento por homologação, a não ser no caso da substituição tributária progressiva. Ademais, o contribuinte não poderia ficar à mercê da inércia do Fisco<sup>107</sup> ou do contribuinte antecessor, já que arcou efetivamente com o valor do imposto incluso no preço de aquisição do bem<sup>108</sup>.

O não atentar a esses detalhes e o interpretar “montante cobrado” como montante exigido levaria a um esvaziamento no sentido da não cumulatividade<sup>109</sup>, além de que tornaria de balde a disposição inscrita no art. 155, § 2º, II, da CRFB/88. Por isso, inevitavelmente, concorda-se aqui com esta segunda posição.

---

<sup>105</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 422-424.

<sup>106</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 422-424. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 636. KALUME, Célio Lopes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Guerra fiscal, crédito fictício e não cumulatividade: desfazendo ilusões*. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). *Estado federal e guerra fiscal no Brasil: Coleção federalismo e tributação volume 3*. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 77. MEDINA, Jefferson Marcos Biagini. *A impossibilidade da glosa unilateral de ICMS pelo estado de destino nas hipóteses de concessão de benefício fiscal sem amparo em convênio pelo estado de origem*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 220, p. 77, jan. 2014.

<sup>107</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 424.

<sup>108</sup> “A não cumulatividade haverá de ser respeitada necessariamente, pois o valor do imposto, espelhado nas notas fiscais de compra, foi transferido ao contribuinte pelo fornecedor.” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 636.).

<sup>109</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 424.



### 1.6.2. Não cumulatividade na Lei Complementar nº 87/96

A Constituição não fixou o regime de compensação do ICMS, incumbindo lei complementar para tanto (art. 155, § 2º, XII, c). Coube à LC nº 87/96 cumprir essa tarefa, que, entre seus arts. 19 a 33, previu a efetivação da não cumulatividade pelo sistema de creditamentos. O cerne do referido sistema é bem elucidado pelos arts. 20, *caput*, e 24 da LC 87/96, que possuem a seguinte redação:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Com base nos dispositivos acima, pode-se dizer que determinado sujeito adquire um bem (ou recebe a prestação de um serviço), em cujo preço inclui-se o ICMS incidido sobre esta operação (ou prestação) e as antecedentes, estando o valor do tributo destacado na nota fiscal. Este sujeito, se também contribuinte, anotará em sua escritura contábil fiscal o valor correspondente ao imposto incidido nas operações anteriores no campo dos créditos, posto que a operação anterior gera-lhe um direito subjetivo de crédito, oponível ao fisco estadual.

Quando o sujeito transferir a propriedade do bem, exercendo conduta congruente ao núcleo da regra-matriz do ICMS, haverá a incidência deste sobre o valor total da operação, e a quantia resultante da conjunção entre alíquota e base de cálculo será escriturada no campo dos débitos e estará embutida no preço da nova operação.

No período determinado na lei estadual, todos os créditos do contribuinte serão abatidos dos seus débitos, consideradas todas as operações e prestações coletivamente naquele espaço de tempo<sup>110</sup>, e não individualmente discriminadas. No caso de os débitos serem

---

<sup>110</sup> É a chamada computação dos créditos pela base financeira, que se distingue da base real, em que há uma correspondência direta entre cada produto vendido e cada creditamento autorizado. Pela base financeira, ao

superiores aos créditos, o contribuinte deve pagar a diferença em prazo estipulado pelo Estado. Em sendo os débitos inferiores aos créditos, o contribuinte terá um saldo credor em face do Estado, que será transmitido ao período subsequente. Nota-se, assim, que parte do tributo é paga com créditos de ICMS, e, se estes não forem suficientes, parte é paga com dinheiro.

Sacha Calmon explica o processo com a seguinte dicção:

Queremos dizer que a conta-corrente fiscal é de apuração periódica, isto é, o contribuinte soma todas as entradas de mercadorias tributadas (créditos) e todas as saídas de mercadorias tributadas (débitos), abstraindo as entradas e saídas isentas ou imunes. Depois deduz da soma dos créditos o somatório dos débitos. Se o crédito for menor, a diferença é tributo a recolher. Se o crédito for maior que o débito, a diferença é crédito a transferir para o período seguinte (a apuração da conta-corrente normalmente é feita em períodos fechados de 30 dias).<sup>111</sup>

Assim que, feito este abatimento, o contribuinte somente arcará com a incidência do tributo sobre o valor por ele adicionado em sua etapa de produção ou comercialização. Ao anotar seus créditos na escrituração, os valores incididos sobre as operações antecedentes deixam de ser um custo em sua contabilidade. E essa dedução dos tributos incididos anteriormente deve ser considerada quando da formação do preço para a nova operação de circulação do produto, a fim de que o preço do bem reflita a não cumulatividade<sup>112</sup>, e o ICMS da novel operação não incida sobre o cobrado nos outros negócios jurídicos precursores.

Ao final da cadeia, o consumidor final adquirirá o bem em cujo valor total incidiu o ICMS. Por não ser contribuinte de direito, ou seja, por não ser sujeito passivo da obrigação tributária, não tem direito subjetivo aos créditos do ICMS. Portanto, ao passo que os contribuintes de direito arcam com frações do ICMS sobre o preço total e repassam-nas ao próximo elo da cadeia<sup>113</sup>, o consumidor arca com a incidência sobre o preço total e não tem a quem repercuti-la, nem tem direito a crédito. Ele é, deste modo, o chamado contribuinte de

---

entrar no estabelecimento o produto já gera direito ao crédito, o qual será considerado no período determinado na lei. O débito, advindo da transferência de titularidade do produto final, poderá só vir a ser computado em outro período, dependendo do momento em que ocorrer essa transferência (SHOUEI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 414.). Contudo, a LC n° 87/96, em seu art. 26, permite às leis estaduais estabelecerem modelos alternativos para o momento da apuração dos créditos e débitos.

<sup>111</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 316.

<sup>112</sup> Naturalmente, o contribuinte vai considerá-la, para que os preços dos produtos não se tornem galopantes e ele perca espaço no mercado.

<sup>113</sup> “(...) o contribuinte de iure (i) transfere ao adquirente da mercadoria ou ao fruidor do serviço de transporte transmunicipal e de comunicação o ônus financeiro do imposto que adiantará ao Estado (ou ao Distrito Federal) e, (ii) credita-se do imposto que suportou em suas aquisições, e que lhe foi transferido por seu fornecedor.” (CARRAZZA, Roque Antonio. Icms. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 418.)

fato, pois, na realidade, mesmo não integrando a relação jurídica tributária, suporta o tributo<sup>114</sup>.

Misabel Abreu de Machado Derzi<sup>115</sup>, ao comentar a obra de Aliomar Baleeiro, resume o raciocínio apresentado da seguinte forma:

Igualmente a Constituição considera que os tributos não cumulativos deverão onerar o consumo, e não a produção e o comércio. A obediência ao princípio, que é cogente, de observância obrigatória, desencadeia a transferência/repercussão jurídica em relação ao adquirente, que, sendo contribuinte, será titular de um direito de crédito, compensável com os débitos do imposto, gerado pelas saídas que promover. E isso é perfeitamente demonstrável de acordo com as notas fiscais de compra tanto no IPI como no ICMS. (...) Importa compreender que o sistema jurídico confere ao contribuinte o direito “necessitado” de transferir o valor do imposto a seu adquirente. O único elo da cadeia que não tem direito de crédito, relativo ao imposto suportado em suas notas fiscais de compra, é o consumidor. Ele, sim, suportará financeiramente a exação, resultando daí a conclusão no sentido de que tais tributos não cumulativos se convertem em tributos sobre o consumo.

Importante ressaltar que, de um lado, há a relação jurídica tributária entre a Fazenda Pública de determinado Estado e o primeiro contribuinte, estabelecida por meio do negócio jurídico que transferiu a propriedade de certa mercadoria a um segundo contribuinte. Do referido liame jurídico resultará o dever de pagamento do ICMS pelo primeiro contribuinte a este Estado. Ou seja, o Estado é o sujeito ativo e o primeiro contribuinte, o sujeito passivo.

De outro lado, há a relação jurídica de direito ao crédito<sup>116</sup> entre o segundo contribuinte e a Fazenda Pública, que pode ser daquele mesmo ou de outro Estado – a depender de onde se localiza o estabelecimento do segundo contribuinte, originada da entrada no estabelecimento do segundo contribuinte de mercadoria creditável, nos termos da LC nº 87/96. Essa outra relação jurídica é que confere o direito subjetivo do segundo contribuinte aos créditos referentes ao valor do ICMS incidido sobre aquela operação firmada entre ele o primeiro contribuinte. Assim, o segundo contribuinte assume o papel de credor, e o Estado em que ele realizar a próxima operação será o devedor.

Por sua vez, a relação jurídica de direito ao crédito do segundo contribuinte também não se confunde com a relação jurídica tributária constituída entre este e o Estado em que ele

---

<sup>114</sup> José Souto Maior Borges define a incidência que recai sobre o contribuinte de fato como incidência econômica, fenômeno objeto de estudo da ciência das finanças. Por sua vez, é incidência jurídica aquela que estabelece um liame entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária, impondo ao contribuinte de direito o pagamento do tributo, sendo objeto de estudo do direito tributário. (BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 183.). Contudo, como a incidência econômica pode afetar o mercado nacional e o federalismo, todos objetos de proteção constitucional, terá, de certo modo, algum espaço neste trabalho, posto que acaba gerando efeitos jurídicos.

<sup>115</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 611-612.

<sup>116</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra fiscal” e o princípio da não cumulatividade no icms. In: SANTI. Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006. p. 662-664.

realizar a operação de circulação da mercadoria, apesar de a última ser pressuposto da primeira<sup>117</sup>. Todas as mencionadas relações jurídicas são autônomas e derivam de normas jurídicas diferentes<sup>118</sup>. Jefferson Marcos Biagini Medina trata a questão da seguinte maneira: “A relação de crédito que se forma no consequente da regra matriz do direito ao crédito do ICMS é distinta da relação jurídica tributária que se forma no consequente da regra matriz de incidência tributária do ICMS.”<sup>119</sup>

#### 1.6.2.1. Critério do crédito físico e critério do crédito financeiro

Existem dois critérios para se determinar quais os insumos cujo imposto incidido anteriormente será considerado para fins de creditamento. Um é o do crédito físico, segundo o qual apenas é levado em conta o crédito relativo a mercadorias que compuseram fisicamente o produto a ser tributado na próxima operação, ou, ao menos, tenham sido desgastadas em sua produção. O importante para o critério do crédito físico é que tenha havido “um contato físico entre o produto intermediário e o produto final.”<sup>120</sup>

Outro, é o do crédito financeiro, pelo qual consideram-se os créditos de todas as mercadorias que, ainda que não se tenham incorporado fisicamente ao produto final, agregaram-lhe financeiramente, fazendo parte de seu custo e, logo, da formação de seu preço. Abarcados neste critério estão tanto bens que não integram fisicamente o produto final, mas que são consumidos concomitantemente à sua produção, quanto bens com grande vida útil, que compõem o ativo permanente da empresa e sua depreciação dilata-se no tempo<sup>121</sup>.

Observa-se que bens e serviços estranhos ao processo produtivo não podem dar origem a créditos, o que coaduna com os dois critérios explanados. Nesse sentido, preveem os arts. 20, §§ 1º e 2º, e 21, III e IV, da LC nº 87/96.

Desde o início da vigência da LC nº 87/96 até hoje, o critério predominante é o do crédito financeiro, porém, com algumas restrições, que foram ampliadas por alterações legislativas. Isso porque o direito ao abatimento das mercadorias destinadas ao ativo permanente, conforme enunciado pelo art. 20, § 5º da dita lei complementar, será paulatino, na proporção de um quarenta e oito avos por mês. Sem contar que a dedução dos créditos das

---

<sup>117</sup> Não de forma cronológica, é claro.

<sup>118</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 637-638.

<sup>119</sup> MEDINA, Jefferson Marcos Biagini. A impossibilidade da glosa unilateral de icms pelo estado de destino nas hipóteses de concessão de benefício fiscal sem amparo em convênio pelo estado de origem. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 220, p. 76, jan. 2014.

<sup>120</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 412.

<sup>121</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 412.

mercadorias de uso ou consumo do estabelecimento<sup>122</sup> foi continuamente adiada por reiteradas leis que alteraram o art. 33, I, da LC nº 87/96, estando atualmente previsto para efetivar-se apenas com as mercadorias entradas no estabelecimento a partir de 1º janeiro de 2020. Ademais, o aproveitamento dos créditos de energia elétrica e serviços de comunicação está reduzido, respectivamente, a três e duas hipóteses, sendo que as outras só poderão vigor a partir de 1º janeiro de 2020 (art. 33, II, da LC nº 87/96).

Parte da doutrina considera que a concessão de créditos financeiros decorre do próprio comando constitucional contido no art. 155, § 2º, I, e não poderia ter sido limitada pela lei complementar. Isso porque, por ser um imposto sobre o consumo, deve onerar apenas o consumidor final, e não o empresário envolvido no processo de produção e comercialização. Afinal, de qualquer forma, o contribuinte vai tentar repassar o imposto incidido sobre os bens do ativo financeiro na forma de custo ao adquirente, o que gerará uma nova tributação em tais bens, e assim, a cumulação do imposto<sup>123</sup>.

A despeito do entendimento doutrinário, o Supremo Tribunal Federal tem demonstrado a tendência de considerar que a Constituição apenas garantiu o aproveitamento de créditos físicos, o que não obsta que lei complementar alargue esse direito também aos créditos meramente financeiros. É o que se extrai, por exemplo, dos votos dos Ministros Ilmar Galvão e Carlos Velloso na ADI 2.325-0 MC/DF<sup>124</sup>, e do decidido no RE 447.470 AgR/PR<sup>125</sup> e no RE 837.422 AgR/RO<sup>126</sup>.

Apesar de discordar dessa exegese, Misabel Derzi<sup>127</sup> entende que o Tribunal acabou fixando um núcleo material mínimo da não cumulatividade, que seria o crédito físico, autoexequível por decorrer diretamente da Lei Maior. E conclui dizendo que a não cumulatividade poderia ter seu sentido aumentado, adotando-se o critério do crédito financeiro, o qual não seria autoexequível, mas completamente dependente de regulação por lei complementar, consoante o art. 155, § 2º, XII, c, da CRFB/88.

---

<sup>122</sup> Misabel Derzi anota que, para se esquivarem da concessão de créditos, as legislações estaduais e os convênios intergovernamentais vêm, cada vez mais, alargando o conceito de “mercadorias de uso ou consumo do estabelecimento”. (BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 625-626.)

<sup>123</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 474-475.

<sup>124</sup> STF, ADI 2.325-0 MC/DF. rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgada em 23/09/2004, DJ 04/10/2004.

<sup>125</sup> STF, RE 447.470. rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJE 24/09/2010.

<sup>126</sup> STF, RE 837.422 AgR/RO, rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 16/12/2014, DJE 18/02/2015.

<sup>127</sup> BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 629-630.

### 1.6.3. Exceções constitucionais à não cumulatividade do ICMS

O texto constitucional em seu art. 155, § 2º, II, traz, expressamente, duas exceções à não cumulatividade do ICMS, os casos de não incidência e isenção:

- 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;

Dita, portanto, a Constituição, que operações ou prestações isentas ou sobre as quais não incida o ICMS (i) não geram direito a crédito do adquirente do produto ou serviço, e (ii) provocam a anulação de crédito referente a eventuais operações anteriores que seriam direito do contribuinte que realizou o fato jurídico isento ou não tributado. São duas consequências conjuntas, não alternadas. Os arts. 20, §§ 1º e 3º, e 21, I e II, da LC nº 87/96 reafirmam esta disposição.

Essa é a regra geral estabelecida pela Constituição. Contudo, o próprio Texto Supremo, ao enunciar a expressão “salvo determinação em contrário da legislação”, abre a possibilidade de que lei infraconstitucional permita a manutenção do direito ao creditamento, mesmo nos casos de isenção e não incidência. O art. 155, § 2º, X, a, da CRFB/88 já traz uma hipótese, em que há a imunidade das operações de exportação e de prestação de serviço no exterior, mas, ainda assim, são garantidos os créditos. A LC 87/96, em seu art. 20, § 6º, I, também permite a compensação com operações isentas que envolvam produtos agropecuários.

Muitos doutrinadores<sup>128</sup> criticam essa disposição constitucional quando há isenção ou não incidência entre duas operações (“intermediárias”, “intercalares”), afirmando, matematicamente, que a anulação dos créditos produz cumulatividade. Assim, ao final da cadeia produtiva, o Estado arrecadará mais do que se não houvesse a isenção ou não incidência, e os contribuintes subsequentes arcarão com uma carga fiscal mais elevada, a qual tentarão repassar ao consumidor.

De fato, por um lado, o contribuinte que recebeu o benefício não será prejudicado. Anotará como custo a incidência tributária sobre as operações anteriores e o transmitirá ao próximo elo da cadeia, ao incluí-lo no preço final. Este será inferior ao preço que constaria

---

<sup>128</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 617-621. SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 416. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 476.

caso houvesse incidência sobre aquela etapa. O próximo contribuinte, por sua vez, receberá o produto a um custo menor, mas não terá direito aos créditos das operações anteriores tributadas, também incluindo o valor dos tributos antecedentes no preço da mercadoria. Nesta fase, o ICMS incidirá sobre todos os valores agregados, e também sobre o imposto das outras operações tributadas, gerando a cumulatividade.

Assim, realmente, o preço da mercadoria tenderá a subir. Se o contribuinte lograr transferir ao preço os tributos antecedentes, haverá um dano tanto seu por questões competitivas, quanto do consumidor que adquirir o bem mais caro. Ou, então, o contribuinte não conseguirá, em face da concorrência ou da elasticidade da demanda, repassar o aumento do gravame fiscal ao preço da mercadoria, e terá seus lucros reduzidos.

Pois bem, mas para que se apreenda o alcance dessa norma, necessária se faz a definição de não incidência e de isenção.

#### 1.6.3.1. Não Incidência

A não incidência é definida por José Souto Maior Borges, inspirado por Ruy Barbosa Nogueira, como o fato de certa pessoa ou coisa estar excluído do campo de incidência da norma tributária<sup>129</sup>. Souto Maior divide a não incidência em duas vertentes: (i) a genérica ou pura e simples e (ii) a juridicamente qualificada ou especial. Na primeira haveria a não ocorrência concreta dos pressupostos fáticos legais da incidência e o conseqüente não surgimento da obrigação tributária. Na segunda enquadrar-se-iam a isenção ou não incidência legalmente qualificada e a imunidade ou não incidência constitucionalmente qualificada<sup>130</sup>.

Paulo de Barros reputa a não incidência à não congruência entre uma norma jurídica válida e vigente a um fato jurídico concreto, não ocorrendo a subsunção do fato à norma, nem surgindo a obrigação tributária, pela ausência de algum elemento necessário a este fenômeno. Assim, verifica-se a não incidência em razão de algum dos seguintes motivos: (i) falta do fato jurídico tributário; (ii) ausência de regra-matriz de incidência tributária, que, ainda que permitida pela Constituição, não foi criada no plano infraconstitucional; (iii) inexistência de previsão constitucional outorgante de competência para tributar determinando evento; (iv) imunidade tributária; ou (v) isenção tributária<sup>131</sup>. Esta explanação, por sua completude, será

---

<sup>129</sup> BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 184.

<sup>130</sup> BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 218.

<sup>131</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra fiscal” e o princípio da não cumulatividade no icms. In: SANTI. Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006. p. 665-667.

adotada para fins deste estudo, com a ressalva de que, como se verá a seguir, a isenção abarcada pela não incidência é apenas a isenção total.

Por sua importância, cabe aqui um breve comentário acerca da imunidade. Diversos autores estão assentes no sentido de que ela, porque veiculada pela Constituição, é uma limitação à própria competência tributária dos entes políticos, pertencendo ao campo da não incidência. Nessa linha, Souto Maior refere-se à imunidade como exclusão ou restrição de competência impositiva do poder tributante. Logo, o âmbito abrangido pela imunidade está fora da esfera de tributação<sup>132133</sup>.

Já Paulo de Barros advoga que a imunidade é:

*(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e 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>134</sup>

Assim, o autor vê a imunidade como um dos expedientes usados pelo constituinte para auxiliar na demarcação da competência tributária. Desse modo, reprime o emprego, para defini-la, dos termos exclusão, restrição, dentre outros, que exprimam haver dois momentos cronológicos diferentes, o da atribuição de competência e o da supressão de parte dela por meio da imunidade. Isso porque, para ele, a competência tributária é fruto da combinação simultânea de diversas normas da Constituição, incluso as de imunidade<sup>135</sup>.

Com base nesses ensinamentos, importa extrair que a imunidade é uma regra de competência, que colabora para o delineamento desta. As situações por ela enunciadas estão fora do campo de tributação, não surgindo, para o ente político, nem a possibilidade de tributá-las<sup>136</sup>. A imunidade conforma-se dentro do plano da não incidência, e será sempre prevista expressamente pela Constituição.

---

<sup>132</sup> BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 217-219.

<sup>133</sup> Para este jurista, a diferença entre a imunidade a isenção está apenas no campo formal (BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 219-220.). Enquanto que, Paulo de Barros, em dissonância com grande parte da doutrina, averba a inexistência de quase nenhum ponto de contato entre os dois institutos CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 192-193.).

<sup>134</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 190-191.

<sup>135</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 181-183.

<sup>136</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 244.



### 1.6.3.2. Isenção

A isenção era, tradicionalmente, concebida pela doutrina e pela jurisprudência como a dispensa do pagamento do tributo proveniente de um favor legal. Isto é, haveria a incidência da norma-matriz, nasceria a obrigação tributária, mas, pela atuação da norma isentiva, antes do lançamento, dispensar-se-ia o pagamento do tributo. Sob inspiração deste pensamento, a isenção foi inserida em 1966 no Código Tributário Nacional como uma forma de exclusão da obrigação tributária (art. 175, I, do CTN). Porém, essa construção teórica, carreada por Rubens Gomes de Sousa e seguida por muitos estudiosos, ao menos no âmbito doutrinário, já está ultrapassada<sup>137</sup>.

Dentre outras teorias que contrastaram com o entendimento delineado acima, José Souto Maior Borges classificou a isenção como uma forma de não incidência legalmente qualificada da norma tributária. Para o mestre, a norma isentiva e norma jurídica de tributação imbuir-se-iam de autonomia, sendo que a primeira delimitaria a segunda, restringindo-a material ou pessoalmente ou modificando a estrutura de seu pressuposto<sup>138</sup>. Assim, diferentemente do que o pensamento clássico sustentava, não existiria incidência, posto que obstada pela norma isentiva, não surgindo, portanto, a obrigação de pagar o tributo.

Colaborando com a superação da teoria da dispensa do pagamento, Paulo de Barros aprimorou o conceito de isenção. O autor também reconheceu a autonomia normativa da norma isentiva, que, para ele, atuaria contra um ou mais aspectos da norma-matriz de incidência, provocando sua mutilação parcial. Destarte, o texto legal que prevê a isenção aniquila “parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente”, não suprimindo, porém, a regra de incidência por completo<sup>139</sup>. Assim, diante dos específicos domínios sacados pela norma isentiva, a incidência não se perfará, entendimento que também insere a isenção no campo da não incidência<sup>140</sup>.

Paulo de Barros destaca a existência de alguns fenômenos jurídicos que, embora não nomeados pelo legislador como isenção, correspondem a ela. Um exemplo é a alíquota zero, pela qual se subtrai o elemento quantitativo do subscritor da norma-matriz, inutilizando a regra de incidência<sup>141</sup>.

---

<sup>137</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 246-247. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 447.

<sup>138</sup> BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 183-200.

<sup>139</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 450.

<sup>140</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra fiscal” e o princípio da não cumulatividade no icms. In: SANTI. Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006. p. 665-667.

<sup>141</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 451.

A teoria de Paulo de Barros demonstra conter maior aceitação no âmbito doutrinário<sup>142</sup>, pelo primor metodológico com que foi construída, motivo pelo qual será escolhida neste trabalho para se referir à chamada isenção total, a despeito de o autor, como se verá, negar essa subdivisão entre isenções. A jurisprudência, porém, transita por diversas teorias, não demonstrando uma clara preferência por nenhuma delas.

Em outubro de 2014, foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal, sob o rito da Repercussão Geral, o mérito do RE 635.688<sup>143</sup>. A questão debatida neste processo envolvia exatamente a interpretação de isenção para fins de aplicação do art. 155, § 2º, II, da CRFB/88. Mais especificamente, buscava-se saber se a redução da base de cálculo do ICMS, advinda de lei com apoio em convênio do CONFAZ, ensejava o aproveitamento integral ou parcial dos créditos do tributo.

Na oportunidade, afirmando a jurisprudência da Corte que se mantinha desde março de 2005<sup>144</sup>, o STF fixou que tanto a redução da base de cálculo quanto a redução da alíquota estavam albergadas pelo conceito de isenção. Seriam, contudo, formas de isenção parcial, provocando, por observância ao art. 155, § 2º, II, da CRFB/88, uma anulação dos créditos de ICMS proporcional à redução do objeto da prestação por elas feita.

Embora reconhecendo que as hipóteses de isenção total, em que não há incidência, e as de isenção parcial, em que há incidência, mas o tributo tem seu valor diminuído, não possuem a mesma estrutura jurídica, o Tribunal deu ênfase ao efeito produzido por ambas as espécies, qual seja, a desoneração do contribuinte em maior ou menor grau. Assim consignou o relator, Ministro Gilmar Mendes:

De fato, embora valham de estrutura jurídica diversa, tanto a isenção total – que elimina o dever de pagamento do tributo, porque lhe ceifa a incidência – quanto a redução de base de cálculo ou de alíquota (isenções parciais) – que apenas restringe o critério quantitativo do consequente da regra matriz de incidência tributária – têm semelhante efeito prático: exoneram, no todo ou em parte, o contribuinte do pagamento do tributo.

A respeito do tema, Souto Maior identifica a subdivisão das isenções em totais e parciais com as seguintes palavras:

As isenções podem, ainda, classificar-se em totais e parciais. As isenções *totais* excluem o nascimento da obrigação tributária, enquanto nas isenções *parciais*, surge

---

<sup>142</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 707.

<sup>143</sup> STF, RE 635.688/RS, rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2014, DJE 30/10/2014.

<sup>144</sup> Quando do julgamento do STF, RE 174.478/SP, rel. Min. Cesar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2005, DJ 30/09/2005.

o fato gerador da tributação, constituindo-se, portanto, a obrigação tributária, embora o *quantum* do débito seja inferior ao que normalmente seria devido se não tivesse sido estabelecido preceito isentivo.<sup>145</sup>

Entretanto, o mesmo autor indica que, na verdade, o nome isenção parcial seria uma imprecisão terminológica, pois representaria apenas uma redução tributária, uma vez que a norma tributária incidiria, só que o dever de pagamento seria reduzido<sup>146</sup>.

Por sua vez, Paulo de Barros assevera que a simples mitigação do critério quantitativo que não o anule não é isenção, pois não impediria a ocorrência da incidência tributária. Assim, para ele, a designação de isenção parcial com o intuito de referir-se a essa situação faz-se indevida<sup>147</sup>.

Apesar de não decidir em completa consonância com a melhor doutrina, o STF elegeu uma interpretação possível dentro da moldura constante na Constituição. Apelou para captar o *mens legis* pelo método teleológico, em detrimento da precisão conceitual. Não obstante as consideráveis críticas ao modelo adotado pela Corte de Cúpula, este será tomado como pressuposto para os futuros raciocínios aqui talhados, pelo valor de precedente que assume. Importante notar, contudo, que todas as acepções de isenção expressamente acolhidas pela Corte Suprema remetem-se a normas que atuam na regra matriz de incidência.

Assim, sob estes auspícios, interpreta-se o art. 155, § 2º, II, da CRFB/88 como a previsão, regra geral, de que o estorno de créditos de ICMS é devido de forma integral no caso de operações excluídas do campo de incidência da norma impositiva, seja por falta do fato jurídico tributário; ausência de regra-matriz de incidência tributária; inexistência de previsão constitucional outorgante de competência para tributar determinando evento; imunidade tributária; ou isenção tributária total. Além disso, pelo mesmo dispositivo, cabe o estorno dos créditos proporcional à redução de alíquota ou base de cálculo desencadeada pela isenção parcial.

---

<sup>145</sup> BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 279.

<sup>146</sup> BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 279-280.

<sup>147</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 455.

## 2. Guerra fiscal

Este capítulo, dedicado à imersão no tema da guerra fiscal, contexto em que ocorre as glosas de créditos, não pode solidamente atingir seu propósito sem antes perpassar pelas questões dos incentivos fiscais e sua forma de concessão no caso do ICMS, o que será feito a seguir.

### 2.1. Incentivos fiscais

#### 2.1.1. Fiscalidade, neutralidade fiscal, e extrafiscalidade

Como já dito neste trabalho, a repartição de fontes de receita é um dos principais meios para assegurar a autonomia financeira dos entes políticos e garantir o exercício de suas competências legislativas e materiais constitucionalmente outorgadas. É sumamente pela tributação, hoje, que se custeiam as despesas públicas e se permite a manutenção do próprio federalismo brasileiro. E isso não é apenas uma constatação fática, mas uma opção claramente feita pela Lei Suprema<sup>148</sup>. A esse aspecto financeiro do modelo estatal chama-se Estado Fiscal<sup>149</sup>.

Consequentemente, a principal finalidade desempenhada pelos tributos é a função fiscal, ou seja, arrecadatória<sup>150</sup>. Marcos André Vinhas Catão a explica do seguinte modo: “(...) quando o Estado legitimamente exerce seu poder de tributar, de acordo com uma determinada carga média aplicada indistintamente a toda a coletividade, atua ‘fiscalmente’.”<sup>151</sup>

Essa função é a classicamente aceita como única própria aos tributos, desde que, concomitante ao aparecimento do Estado Liberal, surgiu o padrão de Estado Fiscal. Assim, com um fim puramente arrecadatório, os tributos revestir-se-iam de neutralidade<sup>152</sup>, não interferindo em questões políticas, econômicas ou sociais. Como atividade neutra, a tributação não deveria ter ingerência nas operações econômicas<sup>153</sup>.

Contudo, sob a égide da Constituição de 1988, o Estado brasileiro, além de manter-se um Estado Fiscal, posto que a maior parte de suas receitas possui fulcro nos tributos, passou a ser também um Estado Democrático e Social de Direito. Este é marcado por uma atuação

---

<sup>148</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 83-84.

<sup>149</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 31.

<sup>150</sup> ABRAHAM, MARCUS. Curso de direito financeiro brasileiro. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 105.

<sup>151</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 4.

<sup>152</sup> BOMFIM, Gilson Pacheco. Incentivos tributários: Conceituação, limites e controle. 1 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 27.

<sup>153</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 77.

subsidiária do poder público para a consecução dos objetivos de distribuição de renda e de eficiência econômica, deixando o protagonismo para a iniciativa privada<sup>154</sup>. Por outro lado, reconheceu-se a intervenção estatal no e sobre o processo econômico<sup>155</sup>, notadamente em seu aspecto indutor, que ocorre, dentre outros meios, pela tributação<sup>156</sup>.

Neste contexto, o Estado passou, assumidamente, a lançar mão de uma intervenção econômica indireta, usando os tributos também de modo a cumprir uma função extrafiscal, ou seja, regulatória<sup>157</sup>. O fulcro principal da extrafiscalidade não é a obtenção de receitas, mas o conserto de situações social, política ou economicamente indesejadas<sup>158</sup>. Catão assim descreve o fenômeno:

Por outro lado, quando essa atividade [poder de tributar] é reduzida setorialmente, visando-se estimular especificamente determinada atividade, grupo ou valor juridicamente protegido como a cultura ou o meio-ambiente, convencionou-se denominar de função “extrafiscal” ou “extrafiscalidade”.<sup>159</sup>

Paulo de Barros define a extrafiscalidade por exclusão, como a manipulação “dos elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios”<sup>160</sup>. Para Celso de Barros Correia Neto, ela é uma configuração atípica de exercício da competência tributária, que acrescenta à disciplina da tributação elementos que transcendem o simples interesse arrecadatório, considerando “as implicações que pode projetar para além da atividade financeira do Estado, na conduta dos particulares”<sup>161</sup>.

A extrafiscalidade pode ter um viés negativo, desencorajando condutas consideradas inconvenientes pela ordem jurídica por meio de um aumento da carga fiscal<sup>162</sup>. Ou, ainda, positivo, estimulando condutas vistas como consoantes aos fins do direito pela diminuição da carga fiscal. Ademais, a conduta almejada pelo estímulo ou desestímulo pode ser uma ação ou omissão<sup>163</sup>. Sob qualquer dos vieses, seu motor deve ser sempre atender a objetivos

---

<sup>154</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 31-36.

<sup>155</sup> GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na constituição de 1988. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 141.

<sup>156</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 35.

<sup>157</sup> ABRAHAM, MARCUS. Curso de direito financeiro brasileiro. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 105.

<sup>158</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 22-24.

<sup>159</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 4.

<sup>160</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 233.

<sup>161</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 76-80.

<sup>162</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 28.

<sup>163</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 114.

constitucionalmente positivados<sup>164</sup>. Dentro da extrafiscalidade positiva incluem-se os incentivos fiscais<sup>165</sup>.

A legitimidade da extrafiscalidade encontra-se, portanto, eminentemente, nos fundamentos ou objetivos em que se apoia<sup>166</sup>. Assim, se no âmbito da fiscalidade já se mostrava a instrumentalidade e o aspecto finalístico dos tributos, como meio de custeio das necessidades públicas, com a extrafiscalidade essas características foram exacerbadas<sup>167</sup>.

Marcus Abraham enumera alguns possíveis intuitos da extrafiscalidade:

a) redistribuir riquezas; b) proteger a indústria ou o mercado interno; c) desencorajar o consumo de supérfluos e produtos nocivos à saúde (álcool ou cigarros); d) facilitar o desenvolvimento regional; e) estimular a utilização da propriedade no âmbito de sua função social; f) combater a inflação.<sup>168</sup>

A Constituição admite expressamente a extrafiscalidade, dentre muitos outros exemplos: (i) no art. 150, § 6º, em que exige a edição de lei para a concessão de benefícios fiscais para qualquer tributo; (ii) no art. 146, III, d, pelo qual ordena a que lei complementar estabeleça tratamento favorecido a microempresas e empresas de pequeno porte; (iii) no art. 146-A, que prevê a possibilidade de lei complementar fixar uma tributação diferenciada para evitar desequilíbrios concorrenciais; (iv) no art. 43, § 2º, III, que determina o uso de incentivos regionais como isenções, reduções e diferimento temporário de tributos federais; (v) no art. 174, que incumbe o Estado de normatizar e regular a atividade econômica por meio de incentivos.

Muitos doutrinadores enquadram cada uma das espécies tributárias em categorias estanques, como de natureza fiscal ou extrafiscal. Marcus Abraham desmistifica essa concepção, ao afirmar que não há tributo neutro, já que todos eles, em alguma medida, exercem uma função fiscal e uma função extrafiscal. Variará de tributo para tributo apenas a intensidade em que elas manifestam-se, atuando uma com um papel primário e outra, secundário<sup>169170</sup>.

<sup>164</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 110.

<sup>165</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 28.

<sup>166</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 29.

<sup>167</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 78-79.

<sup>168</sup> ABRAHAM, MARCUS. Curso de direito financeiro brasileiro. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 106.

<sup>169</sup> ABRAHAM, MARCUS. Curso de direito financeiro brasileiro. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 154.

<sup>170</sup> Observa-se, porém, que essa assertiva concentra-se na acepção da extrafiscalidade e fiscalidade como efeitos, mais que como finalidade da tributação. Celso Correia bem nota que a doutrina usa dessas duas categorias em quatro enfoques diferentes, mas relacionados: (i) finalidade; (ii) regime jurídico especial; (iii) norma jurídica;

Paulo de Barros endossa esse entendimento:

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.<sup>171172</sup>

Assim que, só se pode falar em neutralidade tributária hoje no sentido de que a tributação não deve gerar distorções no processo econômico.

Além de serem conseqüências aos objetivos constitucionais, por interferirem na ordem econômica e social, os instrumentos extrafiscais devem ser balizados pelos limites principiológicos tanto do regime da Constituição tributária, quanto da Constituição Econômica<sup>173</sup>.

### 2.1.2. O que são incentivos fiscais

Conforme já ressaltado, os incentivos fiscais são expedientes que derivam da extrafiscalidade, mais especificamente em sua vertente positiva. Isso quer dizer que as normas veiculadoras de incentivos fiscais desvestem-se do caráter sancionatório, imbuindo-se, antes, de um caráter promocional<sup>174</sup>, com vistas a atingir objetivos constitucionais. Prevê-se uma consequência positiva, a diminuição ou eliminação da carga fiscal, para determinada conduta do contribuinte, que, ao menos idealmente, levará ao alcance do interesse público.

De forma mais específica, Catão fornece a seguinte definição para incentivos fiscais:

Incentivos fiscais” são instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico. Trata-se de uma suspensão parcial ou total, mas sempre provisória, do poder que lhe é inerente, a fim de conformar determinadas situações, diferindo a tributação para o momento em que a captação de riquezas

---

(iv) efeitos externos. Para ele, são todas etapas do fenômeno extrafiscal (CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 96-101.).

<sup>171</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 234.

<sup>172</sup> Em sentido semelhante, SHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 16. CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 81-91.

<sup>173</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 116-117.

<sup>174</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 8.

(imposição fiscal) possa ser efetuada de maneira mais efetiva, eficiente e justa.<sup>175</sup>

Por sua vez, Celso Correia divide os incentivos fiscais em um sentido amplo e em um sentido estrito. Os primeiros indicam "quaisquer disposições especiais inseridas, entre as regras tributárias, com o objetivo de favorecer e estimular atividades privadas consentâneas ao interesse público"<sup>176</sup>. Neste conceito, inserem-se, além dos expedientes de diminuição direta da carga fiscal, as formas indiretas, como a simplificação dos deveres instrumentais, os parcelamentos e os diferimentos<sup>177</sup>.

Os segundos designam "disposições especiais de direito tributário que reduzem a carga fiscal, mediante alteração da obrigação principal, a fim de favorecer atividades privadas consentâneas ao interesse público"<sup>178</sup>. Dentro deste conceito, encaixam-se apenas formas de diminuição direta da carga fiscal, também chamadas de exonerações. Estas ocorrem por normas que alterem a regra-matriz de incidência, a exemplo das isenções totais ou parciais, ou por expedientes que atuam após a incidência, como a remissão, a anistia<sup>179</sup> e os créditos presumidos.

Ao se observar esta classificação, torna-se evidente que os incentivos fiscais não podem ser descritos em uma estrutura comum. O que os caracteriza, agrupando-os sob o mesmo signo, é sua função interventiva social e econômica<sup>180</sup>.

### 2.1.3. Limites à concessão de incentivos fiscais

Os limites materiais dos incentivos fiscais centram-se no atendimento, por meio deles, dos objetivos constitucionais econômicos e sociais, além de sua consonância com os princípios constitucionais.

Aqui, cabe ressaltar o frequente questionamento quanto à violação do princípio da isonomia tributária, prevista no art. 150, II, da CRFB/88, por meio dos benefícios fiscais. Sob os auspícios de abalizada doutrina, pode-se afirmar que a igualdade convive com os outros princípios que orientam a instituição dos incentivos fiscais, os quais, inclusive, podem ser instrumento da promoção de uma igualdade material.

---

<sup>175</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 13.

<sup>176</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 130.

<sup>177</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 132.

<sup>178</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 21.

<sup>179</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 133-134.

<sup>180</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 21.



Assim, importa que todos os abrangidos em determinada categoria a qual se visa estimular sejam alcançados pela norma indutora, a fim de que não haja arbitrariedade e desigualdade<sup>181</sup>. A diferença entre iguais é permitida apenas na medida em que atenda a outros princípios constitucionais<sup>182</sup>, evitando a criação de meros privilégios a classes de maior influência política<sup>183</sup>.

No que se refere aos requisitos formais, há regras quanto (i) à competência para sua instituição; (ii) ao veículo normativo instituidor; (iii) às exigências normativo-orçamentárias.

A competência para instituir incentivos fiscais é do mesmo ente que detém a competência tributária sobre aquele determinado tributo, representando uma “autolimitação ao poder de tributar”<sup>184</sup>. Nesse sentido, a própria Constituição, em seu art. 151, III, veda a concessão de isenções heterônomas pela União.

O art. 150, §6º, da CRFB/88 determina que “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão” deve ser introduzido no ordenamento jurídico por meio de lei específica. A doutrina interpreta esse texto como a exigência de que todos os incentivos fiscais, salvo as exceções constitucionais, devem ser concedidos por meio de lei que regule exclusivamente o incentivo, ou, ao menos, o tributo sobre o qual o incentivo recai. Sustenta-se, também, que o dispositivo é decorrência direta da legalidade tributária inscrita no art. 150, I, da CRFB/88<sup>185</sup>.

Os incentivos fiscais, especialmente os em sentido estrito, correspondem a renúncias fiscais, ou seja, geram efeitos econômicos sobre o orçamento público equivalentes a gastos públicos, representando, assim, “despesas indiretas”. Por essa razão, para sua instituição, são aplicáveis os limites previstos no art. 14 da LC nº 101/2001, visando à manutenção do equilíbrio orçamentário<sup>186</sup>.

Ademais, anexo ao projeto de lei orçamentária, deverá constar um demonstrativo regionalizado dos efeitos dos benefícios fiscais sobre as receitas e despesas, por força do art. 165, §6º, da CRFB/88 e do art. 5º, II, da LC nº 101/2001. Sem contar que a Lei de Diretrizes Orçamentárias deve vir acompanhada do Anexo de Metas Fiscais, em que um dos itens é um

---

<sup>181</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 39-40.

<sup>182</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 48. SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 60.

<sup>183</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 29.

<sup>184</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 5-8.

<sup>185</sup> BOMFIM, Gilson Pacheco. Incentivos tributários: Conceituação, limites e controle. 1 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 101. CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 217-218.

<sup>186</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 130-152.

demonstrativo da estimativa de compensação da renúncia de receitas (art. 4º, § 2º, V, da LC nº 101/2001).

#### 2.1.4 Incentivos fiscais, estruturais e financeiros

Os incentivos fiscais não se confundem com as desonerações necessárias ou estruturais. Aqueles são criados por meio de uma decisão discricionária do legislador, sob a luz dos princípios supremos. Estas, porém, vinculam a formulação das leis, pois referem-se a situações não tributáveis, seja porque imunes, ou porque relativas à própria estrutura da norma tributária, ou, ainda, porque abrangidas pelos princípios do mínimo existencial ou da capacidade contributiva. As hipóteses de desonerações necessárias são, assim, âmbitos de incompetência tributária, diferentemente dos incentivos fiscais, que exigem competência para que sejam instituídos ou revogados<sup>187</sup>.

De outro lado, os incentivos fiscais também se distinguem dos incentivos financeiros. Enquanto aqueles operam sobre a receita tributária, estes atuam sobre a despesa. A despesa, como emprego de recursos públicos, pode, inclusive, ser custeada por receitas não tributárias, especialmente quando se fala de impostos, que não são vinculados, o que torna clara a divisão entre as duas formas de incentivo<sup>188</sup>. Assim, os incentivos financeiros submetem-se ao regime jurídico das despesas públicas, e os fiscais, ao dos tributos<sup>189190</sup>. O que os aproxima, porém, é seu caráter de estímulo por meio das receitas públicas e das normas de direito financeiro<sup>191</sup>.

A respeito do tema, Hugo de Brito Machado esclarece que há incentivo fiscal no caso de o tributo ser usado como estímulo, e incentivo financeiro se os elementos indutores forem o crédito ou o financiamento<sup>192</sup>. Por sua vez, Ives Gandra assevera que há incentivo

---

<sup>187</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 136-139.

<sup>188</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 140.

<sup>189</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 157.

<sup>190</sup> Celso Correia acrescenta outras notas diferenciadoras entre os dois incentivos. Os financeiros são reconhecidamente mais transparentes e menos onerosos ao Estado, pois seus beneficiários são individualizados e o regime das despesas orçamentárias impõe limites bem mais precisos (art. 167, II e VII, da CRFB/88). Os fiscais podem gerar consequências financeiras muito diferentes quando recaem sobre tributo cuja receita será partilhada, passando alguns entes a, indiretamente, arcar com a política de incentivo de outro ente, o que prejudica a autonomia federativa. Os financeiros são mais abrangentes quanto aos destinatários, enquanto os fiscais são, em geral, mais efetivos quando o público-alvo é amplo, e menos quando este é pequeno e muitos os requisitos a serem preenchidos. Conclui o autor dizendo que a diferença entre esses incentivos é de eficácia e de tratamento jurídico (CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 158-159.).

<sup>191</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 143.

<sup>192</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1 ed. Malheiros: São Paulo, 2015. p. 174.

fiscal quando o estímulo antecede o pagamento do tributo, e financeiro quando se dá após o pagamento da obrigação tributária<sup>193</sup>.

## 2.2. Concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS

O ICMS tem função predominantemente fiscal<sup>194</sup>, conforme delineado pela Constituição. Contudo, a Carta Maior aborda sua extrafiscalidade ao, por exemplo, permitir a concessão de benefícios fiscais (art. 155, § 2º, XII, g). E, por estar tão intrincado à atividade econômica, além de ter uma arrecadação tão expressiva, o ICMS é alvo de muitas políticas extrafiscais.

O art. 155, § 2º, XII, g, incumbiu lei complementar para “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Ou seja, já em sede constitucional, se impôs que os entes competentes para a criação do ICMS entrassem em um acordo para que fosse instituído ou revogado qualquer benefício fiscal.

Essa previsão claramente mitiga a autonomia dos entes políticos, mas tem o intuito de preservar o equilíbrio e a unidade federativa, levando em consideração o caráter nacional do ICMS. Nesse sentido, é possível se pensar que a referida exigência pretende manter, para esse imposto estadual, a mesma uniformidade que se impõe aos tributos federais (art. 151, I, da CRFB/88). Almeja-se, também, proteger o próprio mercado nacional, tão valorizado pelo constituinte no art. 219 da CRFB/88, que corre risco de esfacelamento com a concessão de benefícios desordenadamente<sup>195</sup>. Ademais, é uma face da própria obrigatoriedade na instituição do ICMS<sup>196</sup>.

Na mesma linha, Sacha Calmon avalia que os consensos interestaduais “(...) expressam uma solução de compromisso entre a necessidade de preservar a autonomia tributária dos entes locais, sem risco para a unidade econômica da Federação, e a realidade de um imposto nacional.”<sup>197</sup>

---

<sup>193</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Icms – incentivos fiscais e financeiros – limite constitucional. *Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas*, v. 20, n. 26, p. 138-139, jul./dez. 2004.

<sup>194</sup> ABRAHAM, MARCUS. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 158.

<sup>195</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 251.

<sup>196</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via icms. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. 1 ed. São Paulo: MP, 2007. p. 74.

<sup>197</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, icms e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. 1 ed. São Paulo: MP, 2007. p. 351.

Disposição semelhante em relação ao antigo ICM havia no art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com redação dada pela EC nº 1/69. Na época, para regulamentá-lo, foi editada a LC nº 24/75. Desde a promulgação da Constituição de 1988 até os dias atuais, nenhuma lei nova foi promulgada para cumprimento do ditado no art. 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88.

Destarte, a doutrina majoritária<sup>198</sup> entende ter havido a recepção da LC nº 24/75 pela Constituição de 1988. As evidências apontadas para tanto são o fato de o § 8º, do art. 34 do ADCT mencionar expressamente a aplicação da LC nº 24/75, além de o § 5º, do art. 34 do ADCT declarar a recepção dos atos normativos pré-constitucionais nos seguintes termos: “Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.”

O STF já assentiu com essa posição de forma clara em algumas oportunidades, e de forma implícita quando decidiu coadunando com a LC nº 24/75. Um exemplo em que se declarou expressamente sua recepção foi na ADI 2.157-5, no seguinte excerto do voto do Ministro Moreira Alves, relator do caso:

Em precedentes desta Corte, quando do julgamento de medida liminar – assim, nas ADINs 1179 e 1247 – , tem ela entendido que é relevante a fundamentação jurídica da arguição de inconstitucionalidade da concessão de benefícios tributários relativos ao ICMS por lei estadual sem a observância da deliberação dos Estados e Municípios [*sic*] que decorre do disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição ( “Cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”) na forma do disposto por lei complementar que, concretamente, é a **Lei Complementar nº 24/75, que foi recebida por esse dispositivo constitucional e cuja vigência, após a promulgação da atual Constituição, é expressamente reconhecida pelo artigo 34, § 8º, do ADCT.** (grifos nossos)

Estabelecida como premissa a recepção da LC nº 24/75, passa-se a analisar suas principais disposições:

---

<sup>198</sup> Alguns exemplos: MARTINS, Ives Gandra. Estímulos fiscais do icms e a unanimidade exigida no confaz. Revista CEJ, Brasília, v. 17, n. 59, abr. 2013. p. 25. MEDINA, Jefferson Marcos Biagini. A impossibilidade da glosa unilateral de icms pelo estado de destino nas Hipóteses de concessão de benefício fiscal sem amparo em convênio pelo estado de origem. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 220, p. 80, jan. 2014. VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. Limites constitucionais à glosa de créditos de icms em um cenário de guerra fiscal. 1 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 96-98. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A concessão, por convênios do confaz, de benefícios fiscais do icms e os princípios democrático, federativo e da proporcionalidade. Revista fórum de direito tributário, Belo horizonte, v. 8, n. 43, p. 38, jan./fev. 2010. TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 303.

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Com base nesse primeiro artigo, observa-se que da deliberação dos Estados e Distrito Federal o fruto será a celebração de um convênio<sup>199</sup> concedendo ou revogando os incentivos. Vê-se também que a LC nº 24/75 alcança os incentivos fiscais em sentido amplo, ou seja, os benefícios tributários que implicam tanto uma redução direta quanto indireta do gravame fiscal.

Ademais, a lei complementar não se limitou à obrigatoriedade de deliberação para concessão dos incentivos fiscais expressa no art. 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88, estendendo-a também aos incentivos financeiros que representem diminuição do ônus do ICMS. Isso gerou uma discussão a respeito da validade da lei no tocante aos incentivos financeiros.

Ives Gandra Martins, apesar de reconhecer a recepção da LC nº 24/75 no que atine aos incentivos fiscais, nega-a quanto aos incentivos financeiros, por não ter a Carta Maior cuidado destes<sup>200201</sup>. No presente trabalho, porém, alinha-se com a doutrina que prega a compatibilidade com a Constituição dessa previsão mais abrangente da lei complementar.

Isso porque, embora se compreenda as diferenças entre os estímulos que operam sobre as receitas e os que incidem sobre as despesas, conforme já delineado, não se ignora o fato de que benefícios tributários podem ser convertidos em benefícios financeiros destinados ao mesmo setor que se visa estimular, exercendo os mesmos efeitos econômicos<sup>202</sup>. Destarte, interpretar que o previsto na LC nº 24/75 é teleologicamente congruente com o art. 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88 obsta que os entes políticos promovam a burla do preceito constitucional,

---

<sup>199</sup> “Convênio administrativo é um acordo firmado por entidades públicas ou entre estas e particulares para realização de objetivos comuns dos participantes” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 119.)

<sup>200</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Icms – incentivos fiscais e financeiros – limite constitucional. Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, v. 20, n. 26, p. 134-139, jul./dez. 2004.

<sup>201</sup> Acompanha esse entendimento: VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. Limites constitucionais à glosa de créditos de icms em um cenário de guerra fiscal. 1 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 7-8.

<sup>202</sup> TORRES, RICARDO LOBO. O princípio da isonomia, os incentivos do icms e a jurisprudência do stf sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. 1 ed. São Paulo: MP, 2007. p. 328-329.

camuflando de incentivos financeiros estímulos que possuem o fulcro de aliviar a carga fiscal do ICMS, assim como o faria um incentivo fiscal. O que, como consequência, iria de encontro com a proteção tanto do mercado nacional e quanto do equilíbrio e da unidade federativa.

Nesse sentido advoga Celso Correia:

Fosse a regra aplicável apenas aos incentivos fiscais, seus destinatários, os Estados-membros, poderiam escapar à sua incidência, devolvendo o imposto pago, em vez de exonerá-lo. Assim, fariam por via oblíqua o que estão proibidos de fazer diretamente: a concessão de vantagens unilaterais aos contribuintes do ICMS<sup>203</sup>.

Semelhantemente, Catão assevera que o mesmo controle que paira sobre os incentivos tributários deve ser destinado também aos incentivos financeiros que tenham supedâneo em uma relação jurídico-tributária<sup>204</sup>. Para tanto, usa o seguinte exemplo:

Nesse particular também não deveriam fugir a tal controle os denominados “incentivos financeiros” que tentam por vezes mascarar uma despesa de origem efetivamente tributária, operando diretamente mediante a compensação do *quantum debeatur* em determinada espécie impositiva.

São exemplos nesse sentido os “financiamentos” que são concedidos por alguns dos estados com abatimento do ICMS devido, a fim de refugir à vedação contida na Lei complementar nº 24/75 suportada pelo art. 155, § 2º, XII, “g” da Constituição Federal a qual requer a edição de Convênio para instituição de isenções, incentivos e benefícios.<sup>205</sup>

É por poder introduzir uma forma de redução indireta na carga fiscal do ICMS, ainda que veiculada por norma de direito financeiro, que a concessão dos incentivos financeiros que têm como base a relação jurídica do ICMS deve também se submeter à exigência de deliberação pelos Estados e Distrito Federal, o que coaduna com o objetivo constitucional inscrito no art. 155, § 2º, XI, g.

Por outro lado, as restrições do o art. 155, § 2º, XI, g da CRFB/88 e da LC nº 24/75 não atingiriam as desonerações estruturais, especialmente veiculadas por preceptivos que atentem à seletividade, já que, como dito, elas não constituem benefícios fiscais. O espaço para filtrar esses casos deveria ser o próprio CONFAZ. Contudo, há pactos interestaduais que, na verdade, concedem exonerações necessárias, como o Convênio nº 128/94, que beneficia as

<sup>203</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 157.

<sup>204</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 60. O autor, assim como Ricardo Lobo Torres referenciado acima, chama de incentivos fiscais o gênero, cujas espécies seriam os incentivos sobre a despesa pública ou incentivos financeiros e os incentivos sobre a receita pública ou incentivos tributários. Essa questão de nomenclatura, contudo, não afeta as conclusões expostas.

<sup>205</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 59.

operações com mercadorias componentes da cesta básica. Ademais, nem sempre o Supremo Tribunal Federal faz a devida separação entre essas diferentes situações.

Por exemplo, na ADI 3.421<sup>206</sup>, em que estava em discussão a constitucionalidade de lei do Estado do Paraná que proibia a “cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais a igrejas e templos de qualquer culto”, a Corte, consentaneamente ao entendimento aqui exposto, entendeu inexistir a exigência de convênio entre os Estados, declarando constitucional o preceito impugnado.

De forma diametralmente oposta, no recente julgamento da ADI 2.663<sup>207</sup>, o Tribunal declarou a inconstitucionalidade de lei do Estado do Rio Grande do Sul que, destituída de prévio acordo intergovernamental, concedia incentivo de ICMS para empresas que patrocinassem bolsas de estudo para professores que ingressassem em curso superior<sup>208</sup>. Em ambos os citados casos, a questão envolvia a concessão de desonerações estruturais, mas o STF deu soluções antagônicas, em um manifestando-se pela desnecessidade de convênio do CONFAZ, e, em outro, pela necessidade.

No que se refere ao procedimento de deliberação dos entes federativos, dispõe a lei complementar:

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.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 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.

§ 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.

A lei menciona de forma genérica que os membros das reuniões para firmar o convênio serão representantes dos Estados e do Distrito Federal e que a presidência será composta por representantes da União. O colegiado formado por essas pessoas chama-se Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). O art. 2º de seu Regimento Interno, aprovado pelo Convênio ICMS nº 133/97, especifica como representante do Governo Federal

---

<sup>206</sup> STF, ADI 3.421/PR, rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgada em 05/05/2010, DJE 28/05/2010.

<sup>207</sup> STF, ADI 2.663/RS, rel. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017, DJE 29/05/2017.

<sup>208</sup> Destaca-se que os Ministros Luís Roberto Barroso e Marco Aurélio atentaram para o fato de que o benefício criado pela lei não tinha o cunho de incitar a competitividade entre os entes parciais, não se enquadrando em hipótese de guerra fiscal, não se exigindo, assim, acordo entre os Estados e o Distrito Federal. Contudo, apenas o segundo magistrado votou pela constitucionalidade da lei, pois o segundo, considerando ser um risco a abertura de uma brecha em uma jurisprudência sedimentada, manifestou-se por sua inconstitucionalidade.

o Ministro de Estado da Fazenda ou pessoa por ele indicada, e como representantes dos Estados e do Distrito Federal os seus Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação.

O quórum de presença designado é o de maioria absoluta dos representantes dos entes federativos. Já o quórum de votação é o de unanimidade dos presentes<sup>209</sup> para instituição do incentivo, e de quatro quintos dos presentes para sua revogação.

Não faltou divergência entorno da imposição de unanimidade para concessão dos benefícios fiscais e financeiros. Hugo de Brito Machado defende sua inconstitucionalidade, uma vez que em órgãos colegiados deveria valer o princípio majoritário, o qual decorre da democracia, e que o poder de veto dos Estados aquinhoados tornaria quase impraticável o cumprimento do objetivo constitucional de redução das desigualdades regionais por meio da tributação (arts. 3º, III e 151, I, CRFB/88)<sup>210</sup>.

De forma similar, Regis Fernandes de Oliveira sustenta a incompatibilidade do art. 2º, § 2º, da LC nº 24/75 com a Constituição e seus princípios federativo e democrático. Para ele, a federação tem como pressuposto a diferença entre os seus membros, não podendo os conflitos federativos ser extirpados, sendo essencial que os entes políticos detenham sua competência para criar incentivos, apenas atentando-se a uma atuação ponderada<sup>211212</sup>.

No extremo oposto, Ives Gandra não só propugna a constitucionalidade do acordo intergovernamental unânime, como o reconhece como cláusula pétrea. Para ele, a unanimidade não é mera exigência da LC nº 24/75, mas decorre da própria Constituição. Como fundamentos, argui que a Carta Maior, ao não estipular um quórum menor para deliberação, como o faz nos casos de fixação de alíquotas pelo Senado, aponta para a unanimidade. Com isso, a Constituição almejaria preservar a federação, na medida em que contribui com a autonomia financeira dos Estados, blindando-os de pressões externas para

---

<sup>209</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A concessão, por convênios do confaz, de benefícios fiscais do icms e os princípios democrático, federativo e da proporcionalidade. Revista fórum de direito tributário, Belo horizonte, v. 8, n. 43, p. 44, jan./fev. 2010.

<sup>210</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. 15 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 127-129.

<sup>211</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 113-122.

<sup>212</sup> Também contrários ao entendimento da constitucionalidade da regra da unanimidade prefixada pela LC nº 24/75: BECHARA, Carlos Henrique Trajan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. Federalismo e tributação: entre competição e cooperação. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). Estado federal e tributação das origens à crise atual: Coleção federalismo e tributação volume 1. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 35-53.



concessão de benefícios fiscais, além de impedir a descompetitividade entre os entes políticos<sup>213</sup>.

Desse modo, para Ives Gandra, em face do art. 60, § 4º, I, da CRFB/88, a unanimidade no CONFAZ seria cláusula pétrea, não podendo sofrer modificação nem por emenda constitucional. No que toca à redução das desigualdades regionais, o autor considera que o ente competente para promovê-la é a União ou os Estados e Distrito Federal em comum acordo no convênio, não os entes parciais isoladamente<sup>214</sup>.

Pendente de julgamento há a ADPF 198, que impugna, justamente, o art. 2º, § 2º da LC nº 24/75<sup>215</sup>, alegando violação aos princípios democrático, federativo, e da proporcionalidade pela imposição de unanimidade para aprovação dos incentivos fiscais e financeiros. Ao analisar a demanda, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho considera que a Constituição não foi expressa sobre a exigência de determinado quórum para a deliberação dos Estados e Distrito Federal. Antes, concedeu certa liberdade para o legislador complementar estipular, com razoabilidade e proporcionalidade, a maneira pela qual os benefícios seriam instituídos.

O jurista chega a conjecturar que realmente a Lei Suprema tenha apontado para a unanimidade, em prol da arrecadação dos entes políticos, da indissolubilidade da federação e da prevenção da guerra fiscal<sup>216</sup>. Aduz que a regra da maioria, no caso, não seria mais adequada que o prescrito pela LC nº 24/75, e nem seria compatível com a Constituição de 1988, pois contrariaria seus arts. 1º e 60, § 4º, I.

Concorda-se em parte com essa posição do mestre Oswaldo Othon. A unanimidade das votações no CONFAZ, mesmo que não explícita na Constituição, está em conformidade com esta, devendo a forma eleita pelo legislador infraconstitucional ser obedecida. Disso não decorre, necessariamente, que seja uma cláusula pétrea. O princípio federativo não teria risco de abolição simplesmente se a lei complementar estabelecesse um quórum um pouco menor, até para dar mais viabilidade ao pacto intergovernamental. Inclusive, há previsão de redução do quórum de aprovação para mais de dois terços dos entes e três quintos para revogação no Projeto de Lei Complementar do Senado nº 407/2015.

---

<sup>213</sup> MARTINS, Ives Gandra. Estímulos fiscais do icms e a unanimidade exigida no confaz. Revista CEJ, Brasília, v. 17, n. 59, abr. 2013. p. 23-26.

<sup>214</sup> MARTINS, Ives Gandra. Estímulos fiscais do icms e a unanimidade exigida no confaz. Revista CEJ, Brasília, v. 17, n. 59, abr. 2013. p. 23-26.

<sup>215</sup> Além de seu art. 4º.

<sup>216</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A concessão, por convênios do confaz, de benefícios fiscais do icms e os princípios democrático, federativo e da proporcionalidade. Revista fórum de direito tributário, Belo horizonte, v. 8, n. 43, p. 43-44, jan./fev. 2010.

Após a reunião do Conselho, determina o art. 3º da LC nº 24/75 que sua resolução seja publicada em dez dias no Diário Oficial da União. Dentro de 15 dias depois da publicação, ordena o art. 4º, *caput*, da referida lei que os entes políticos editem decreto do Poder Executivo ratificando ou não o convênio. Findo o prazo *in albis*, haverá ratificação tácita da pessoa jurídica omissa. Não ratificado expressa ou tacitamente o acordo por todos os Estados e Distrito Federal, no caso de aprovação de incentivo, ou por quatro quintos deles, no caso de revogação, o convênio será tido por rejeitado, conforme dicção do art. 4º, § 2º, da LC nº 24/75<sup>217</sup>. Nos termos do art. 5º, § 2º, da LC nº 24/75, posteriormente ao prazo para ratificação dos convênios, deve ser publicado no Diário Oficial da União, dentro de dez dias, o resultado acerca da ratificação ou rejeição.

Conforme o entendimento firmado pelo STF, o convênio do CONFAZ é “pressuposto de legitimação”<sup>218</sup> da outorga dos incentivos regulados pela LC nº 24/75, indispensáveis<sup>219</sup>, portanto à sua concessão. Nas palavras do voto da lavra do Ministro Celso de Mello, extraído da RTJ 168/754-756, citado na ADI 2.377 MC:

**Esses convênios** – enquanto instrumento de exteriorização formal do **prévio** consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS – **destinam-se a compor os conflitos de interesses** que necessariamente resultariam, **uma vez ausente essa deliberação intergovernamental**, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. (grifos do autor)

Consolidado o consenso entre os entes que detêm competência tributária sobre o ICMS, segundo os procedimentos da LC nº 24/75, preenchido estará o pressuposto formal inarredável para a concessão do benefício fiscal. Pressuposto de legitimação porque o convênio em si não cria o incentivo. Em respeito ao princípio da legalidade tributária, ao princípio da separação de poderes<sup>220</sup> e ao art. 150, § 6º, da CRFB/88, os incentivos só serão

---

<sup>217</sup> Sacha Calmon considera absolutamente inválidas essas disposições acerca da ratificação pelo Executivo (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, icms e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. 1 ed. São Paulo: MP, 2007. 348 p.). Neste trabalho, a ênfase está no fato de que o convênio interestadual é pressuposto formal para que se edite a lei estadual específica estabelecendo o incentivo fiscal ou financeiro. Tanto o prévio convênio quanto a posterior lei do ente periférico são essenciais à concessão dos benefícios.

<sup>218</sup> STF, ADI 2.377-2 MC/MG, rel. Min. Menezes Direito, Tribunal Pleno, julgada em 22/02/2001, DJ 07/03/2001. STF, ADI 2.157-5 MC/BA, Tribunal Pleno, julgada em 28/06/2000, DJ 01/08/2000.

<sup>219</sup> STF, ADI 1.587-7/DF, rel. Min. Octavio Gallotti, Tribunal Pleno, julgada em 19/10/2000, DJ 27/10/2000.

<sup>220</sup> O princípio da separação de poderes, insculpido no art. 2º da CRFB/88, confere a cada órgão do governo uma função predominante, a qual só poderá ser exercida por outro órgão se estiver dentro do sistema de freios e contrapesos expressamente indicado pela Constituição, a fim de que se mantenha a independência e harmonia entre os poderes. Coube ao Poder Legislativo a função primordial de editar textos normativos gerais, abstratos,

instituídos em determinado ente federativo se, seguindo as balizas do convênio, forem previstos em lei estadual ou distrital em sentido estrito<sup>221</sup>. Isso se extrai do supracitado dispositivo constitucional, que, expressamente contempla as hipóteses de incentivos do ICMS, quando menciona que sua aplicação se fará “(...) sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”.

Por meio da lei, o convênio será definitivamente internalizado na ordem jurídica do ente parcial, de forma semelhante ao que ocorre com a internalização dos tratados internacionais pelo Estado brasileiro. Nesse sentido preceituam não só a doutrina majoritária, como também o Emérito Tribunal de Cúpula nacional, defendendo uma aplicação conjugada do art. 150, § 6º, e do art. 155, § 2.º, XII, g, da CRFB/88<sup>222</sup>, com amparo em uma interpretação sistemática. Sobre o tema, leciona Sacha Calmon:

É que os convênios, de início, são atos formalmente administrativos e materialmente legislativos. Sob o ponto de vista formal, são atos administrativos porque dimanam de órgão administrativo colegiado (assembleia de funcionários representantes do Poder Executivo dos estados). Sob o ponto de vista material, são atos legislativos porque têm conteúdo de preceituação genérica e normativa (não há aplicação de norma a caso concreto). Como o princípio da legalidade, para pôr e tirar o tributo, exige lei em sentido formal – proveniente de órgão legislativo –, a previsão de ratificação pelo Poder Legislativo dos estados teria precisamente esta finalidade: conferir aos convênios força de lei.<sup>223</sup>

A despeito de parte da doutrina que busca categorizar os convênios em autorizativos e impositivos, e do art. 7º da LC nº 24/75 o qual diz que os convênios obrigam os Estados, o STF tem posição sedimentada no sentido de que os convênios do CONFAZ têm natureza meramente autorizativa. Assim, permitida a concessão do benefício em acordo

---

impessoais e inovadores da ordem jurídica, o qual não poderia ser usurpado pelo Executivo por previsão de lei complementar. (SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 107-113.)

<sup>221</sup> Nesse sentido, por exemplo: STF, ADI 1.247-MC/PA, rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgada em 17/08/1995, DJ 25/08/1995. STF, RE 635.688/RS, rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2014, DJE 30/10/2014. STF, RE 630.705 AgR/MT, rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 11/12/2012, DJE 01/02/2013.

<sup>222</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A concessão, por convênios do confaz, de benefícios fiscais do icms e os princípios democrático, federativo e da proporcionalidade. Revista fórum de direito tributário, Belo horizonte, v. 8, n. 43, p. 51-52, jan./fev. 2010. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, icms e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. 1 ed. São Paulo: MP, 2007. p. 347. SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 712-713. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 118-120.

<sup>223</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, icms e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. 1 ed. São Paulo: MP, 2007. p. 349.

intergovernamental, cabe a cada ente político, discricionariamente, instituí-lo ou não. Essa interpretação está claramente exposta, por exemplo, nos seguintes excertos de julgados:

Sim, porque, nos termos a [*sic*] jurisprudência desta Corte, o convênio, por si só, não assegura a concessão do benefício em questão. É condição necessária, mas não suficiente, porque tem sentido jurídico meramente autorizativo: permite a concessão do benefício fiscal por parte de cada um dos Estados e do Distrito Federal, mas não o cria *per se*.

É precisamente isso que se depreende da leitura do art. 150, § 6º, com redação dada pela Emenda Constitucional 3, de 1993, combinado com o art. 155, § 2º, XII, “g”. (RE 635.688/RS, Min. Rel. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Dje 9.3.2015)

(...) o convênio é uma fase do processo legislativo das leis que concedem benefício fiscal em matéria de ICMS. Para conceder a benesse, o Estado deve obter a autorização junto ao Confaz (convênio), para, posteriormente, editar lei específica, em sentido formal, disciplinando a matéria.

(RE 630.705/MT AgR, Min. Rel. Dias Toffoli, Primeira Turma, Dje 13.2.2013)

## 2.3. Guerra Fiscal propriamente dita

### 2.3.1. O que é a guerra fiscal

O que exatamente o art. 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88 dispõe-se a impedir, de forma imediata, é guerra fiscal ou guerra tributária<sup>224</sup>. Na verdade, em uma visão ampla, todas as normas uniformizantes do ICMS têm esse escopo<sup>225</sup>.

A guerra fiscal é uma expressão metafórica<sup>226</sup> que exprime a competição entre as unidades da federação<sup>227</sup>, cuja finalidade direta é atrair investimentos, empreendimentos e recursos privados ao seu espaço geográfico, por meio da concessão de benefícios fiscais e financeiros, alcançando assim, seu fim indireto, a geração de renda, empregos, acréscimo na arrecadação futura, crescimento econômico e desenvolvimento da região<sup>228</sup>. Por essa definição, pode-se observar que a questão assume claros aspectos políticos, econômicos e

<sup>224</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A concessão, por convênios do confaz, de benefícios fiscais do icms e os princípios democrático, federativo e da proporcionalidade. Revista fórum de direito tributário, Belo horizonte, v. 8, n. 43, p. 38, jan./fev. 2010.

<sup>225</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 251.

<sup>226</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via icms. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. 1 ed. São Paulo: MP, 2007. p. 67.

<sup>227</sup> Não se ignora a guerra fiscal instaurada em âmbito internacional, entre Estados soberanos, a qual, contudo, não tangencia o foco deste trabalho.

<sup>228</sup> ABRAHAM, MARCUS. Curso de direito financeiro brasileiro. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 47-48.

jurídicos<sup>229</sup>, sendo os dois primeiros aqui levados em conta na medida em que interferem e são interferidas pelo terceiro.

A guerra fiscal pode se dar de forma horizontal, se ocorrer entre entes políticos da mesma esfera federativa, ou vertical, no caso de a disputa abranger entes de níveis federativos diferentes<sup>230</sup>. Muitos são os tributos usados como instrumento dessa competição, mas o ICMS é, seguramente, o principal<sup>231</sup>, instaurando-se uma guerra fiscal horizontal, cujos participantes são os Estados e o Distrito Federal.

O conflito fiscal tem como base o fato de que uma empresa sempre guiará suas decisões pelo raciocínio de redução de custos e ampliação de seu potencial lucrativo. Partindo desse pressuposto, observa-se que há muitas variáveis que levam uma empresa a instalar ou a ampliar seu negócio em certo local, das quais pode-se elencar: (i) proximidade ao centro consumidor; (ii) oferta de mão de obra especializada; (iii) proximidade às matérias primas; (iv) infraestrutura local; (v) custos de transporte e logística. Neste contexto, os incentivos fiscais e financeiros entram como elementos estimulantes também aos novos empreendimentos, uma vez que contribuem para a redução do seu custo, tornando o Estado indutor mais atraente.

Assim, por meio dos benefícios fiscais e financeiros, certo ente político menos desenvolvido, que não apresente tantos pontos favoráveis às empresas, pode compensar suas deficiências estruturais, o que o faz mais interessante aos novos investimentos. Desse modo, uma empresa que não espontaneamente seria instalada em um local como esses, pode ser induzida a tanto. Por outro lado, os estados mais ricos, já detentores de boa estrutura, instituem essas benesses para manter seu destaque na economia<sup>232</sup>.

Conforme assinala Hugo de Brito Machado, a disputa por arrecadação entre entes políticos é intrínseca a federações e confederações, gerando uma tensão ainda mais forte que a estabelecida entre os sujeitos da relação tributária<sup>233</sup>. Soa como uma tendência natural que entes autônomos, com realidades econômicas diversas, em meio à limitação de recursos,

---

<sup>229</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via icms. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. 1 ed. São Paulo: MP, 2007. p. 68.

<sup>230</sup> ABRAHAM, MARCUS. Curso de direito financeiro brasileiro. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 47.

<sup>231</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via icms. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. 1 ed. São Paulo: MP, 2007. p. 68.

<sup>232</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. 15 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 126-131.

<sup>233</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. 15 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 125.

concorram por tais riquezas<sup>234</sup>. Dentro da genealogia do imposto aqui analisado, a doutrina relata que a guerra fiscal já estava presente quando da vigência do antigo IVC, mas, foi com o ICMS, especialmente sob o manto da não cumulatividade, que ela tomou as maiores proporções<sup>235</sup>. Hoje, é uma prática disseminada entre todos os entes competentes para instituir o tributo<sup>236</sup>, desde os mais ricos aos mais pobres.

Apesar de ser uma tendência natural e uma prática generalizada, o direito brasileiro, no que tange ao ICMS, por considerá-la maléfica à ordem jurídica, tentou coibi-la. Mas, contrariando o disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88, regulamentado pela LC nº 24/75, os Estados-membro e o Distrito Federal vêm criando toda a sorte<sup>237</sup> de incentivos fiscais e financeiros de forma unilateral, ou seja, sem amparo em convênio intergovernamental unânime. Para tanto, usam inúmeros tipos de atos normativos legislativos e executivos.

Deflagrada a guerra, pela criação de benefício inconstitucional, ao menos três são as reações dos demais entes políticos, que se vêm prejudicados com a medida: (i) a instituição em sua ordem jurídica parcial de incentivo fiscal ou financeiro sem aprovação do CONFAZ; (ii) o questionamento por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade sobre a validade do ato normativo do outro ente que criou o incentivo unilateral; (iii) a glosa de créditos referentes a mercadorias adquiridas em operação interestadual sobre as quais incidiu o incentivo unilateral do outro Estado<sup>238</sup>.

### 2.3.2. Fatores que instigam a guerra fiscal

---

<sup>234</sup> BECHARA, Carlos Henrique Trajan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. Federalismo e tributação: entre competição e cooperação. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). Estado federal e tributação das origens à crise atual: Coleção federalismo e tributação volume 1. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 38.

<sup>235</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. 15 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 126.

<sup>236</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. 15 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 126. MARTINS, Ives Gandra. Estímulos fiscais do icms e a unanimidade exigida no confaz. Revista CEJ, Brasília, v. 17, n. 59, abr. 2013. p. 23.

<sup>237</sup> “A expressão guerra fiscal tem sido utilizada para designar as práticas adotadas pelos Estados, em matéria tributária, para atrair empresas para os seus territórios. Essas práticas são as mais diversas, que vão desde a isenção pura e simples do ICMS por determinado prazo, até a concessão de empréstimo correspondente ao valor desse imposto, para resgate a prazo tão longo e com descontos tão grandes que praticamente anulam a obrigação de resgate.” (MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. 15 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 126.)

<sup>238</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. Breves Anotações sobre a "Glosa dos Créditos" do ICMS. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 16, n. 94, p. 29, nov./dez. 2013.

Alguns fatores incitam a propagação desta guerra: (i) a desigualdade socioeconômica abissal entre as regiões brasileiras; (ii) a concentração de recursos nas mãos da União; (iii) a omissão da União na promoção de políticas regionais de reequilíbrio no desenvolvimento das regiões; (iv) a predominância do princípio do destino na definição do ente competente para arrecadar o ICMS; (v) a enorme demanda por direitos da população a que os entes políticos têm que fazer frente<sup>239</sup>.

A assimetria socioeconômica entre as regiões brasileiras tem raiz histórica. Não é de balde que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previsto no art. 3º, III, da CRFB/88, constitui a redução das desigualdades sociais e regionais. A título ilustrativo, basta observar que o Índice de Desenvolvimento Humano dos Estados do Brasil, feito com base no censo de 2010, mostra uma variação entre 0.824, pertencente ao Distrito Federal, e 0.631, de Alagoas<sup>240</sup>.

Apesar do esforço da Constituição em distribuir as receitas tributárias equilibradamente entre os entes federativos, há um aglutinamento delas entorno da competência da União<sup>241</sup>, o que debilita o pacto federativo. Isso ocorre especialmente pela proliferação das Contribuições federais, que vêm assumindo uma relevância maior para o ente central do que os tributos<sup>242</sup> constitucionalmente destinados à transferência obrigatória de receitas e redução das desigualdades regionais (arts. 157 a 159 da CRFB/88)<sup>243</sup>.

Por outro lado, o Governo Federal tem negligenciado no seu papel de promover planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social, descumprindo o disposto nos arts. 21, IX, 43 e 151, I, da CRFB/88. Assim, ante à falta

---

<sup>239</sup> MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Guerra fiscal, desigualdades regionais e federalismo fiscal no brasil. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; Carlos Eduardo Faraco Braga (coord.). Federalismo fiscal: questões contemporâneas. 1 ed. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 327-344.

<sup>240</sup> Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil, Ranking – Todos os Estados (2010). Disponível em <<http://atlasbrasil.org.br/2013/pt/ranking/>>. Acesso em: 26 de mai. de 2017.

<sup>241</sup> MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Guerra fiscal, desigualdades regionais e federalismo fiscal no brasil. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; Carlos Eduardo Faraco Braga (coord.). Federalismo fiscal: questões contemporâneas. 1 ed. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 330-331.

<sup>242</sup> O Imposto de Renda (IR), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE-combustíveis).

<sup>243</sup> MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Guerra fiscal, desigualdades regionais e federalismo fiscal no brasil. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; Carlos Eduardo Faraco Braga (coord.). Federalismo fiscal: questões contemporâneas. 1 ed. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 333-335. SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho Da. Competência tributária, transferências obrigatórias e incentivos fiscais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; Carlos Eduardo Faraco Braga (coord.). Federalismo fiscal: questões contemporâneas. 1 ed. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 287.

de recursos próprios, têm se avolumado as práticas competitivas entre os entes periféricos na corrida por investimentos privados<sup>244</sup>. Quanto a esse fator, leciona Ives Gandra:

Qualquer política para reequilibrar desequilíbrios regionais, em matéria tributária, só pode ser de responsabilidade da União, como se verifica da leitura do art. 151, inc. I, da Lei Suprema (...).

Nem Estados nem Municípios têm tal responsabilidade, a não ser que concordem, por unanimidade, com uma política comum de incentivos.<sup>245</sup>

De fato, os entes federativos na guerra fiscal atuam como verdadeiros agentes econômicos buscando competitividade uns em relação aos outros. Cada um está preocupado com seus próprios interesses regionais<sup>246</sup>, e seria ilusório pensar diferente. Uma política de integração e reequilíbrio só pode ser comandada por um ente que vise ao interesse global, que é a União<sup>247</sup>, ou por meio de um consenso entre os entes parciais manifestado no CONFAZ. A ordem jurídica convém com esse entendimento, expressando-o nos arts. 21, IX, 43, 151, I e 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88. Com supedâneo em semelhantes pressupostos, vindica Sacha Calmon:

O ICMS, de fato, é um imposto cujo perfil jurídico apresenta-se profundamente desenhado pelo ente central. Admitir, por outro lado, sua utilização desregrada pelo Estado-membro para “fins desenvolvimentistas” – ideia/força a um só tempo dinâmica e perversa a confundir toda uma Nação – é decretar a guerra fiscal entre estados, em verdadeiro leilão de favores, com repercussões na própria tessitura técnica do gravame. Foi para coibir a generalização da conjuntura desse tipo que a União avultou sua intervenção na competência dos estados, em desfavor da Federação, fincada na ideia da autonomia das unidades federadas (autonomia financeira, antes de quaisquer outras, porquanto as fundamenta e garante).<sup>248</sup>

<sup>244</sup> BEVILACQUA, Lucas. Federalismo, icms e guerra fiscal. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; Carlos Eduardo Faraco Braga (coord.). Federalismo fiscal: questões contemporâneas. 1 ed. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 350-351. MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Guerra fiscal, desigualdades regionais e federalismo fiscal no Brasil. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; Carlos Eduardo Faraco Braga (coord.). Federalismo fiscal: questões contemporâneas. 1 ed. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 340.

<sup>245</sup> MARTINS, Ives Gandra. Estímulos fiscais do icms e a unanimidade exigida no confaz. Revista CEJ, Brasília, v. 17, n. 59, abr. 2013. p. 25.

<sup>246</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 123.

<sup>247</sup> Carlos Henrique Trajan Bechara e João Rafael L. Gândara de Cravalho discordam dessa perspectiva, que, para eles, representaria o reconhecimento da assimetria da federação, com a União erigida a uma posição de superioridade quanto aos demais entes políticos. (BECHARA, Carlos Henrique Trajan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. Federalismo e tributação: entre competição e cooperação. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). Estado federal e tributação das origens à crise atual: Coleção federalismo e tributação volume 1. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 47)

<sup>248</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, icms e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. 1 ed. São Paulo: MP, 2007. p. 352.



Nota-se ainda que, na formatação traçada pela Constituição para o ICMS, há clara predominância do princípio da origem. Ou seja, em operações interestaduais, a regra é que o sujeito ativo da relação jurídica tributária estabelecida seja o Estado de proveniência da mercadoria. Há duas exceções, porém. Primeiro, os casos de operações de exportação, que, por serem imunes na previsão do art. 155, § 2º, X, da CRFB/88, sobre elas impera o princípio do destino, pois serão tributadas apenas na pessoa jurídica estrangeira importadora. Segundo, todas hipóteses de operações interestaduais que destinam mercadoria a consumidor final, sobre as quais, com a EC nº 87/2015, passou a vigor um sistema misto, com uma parte do tributo sendo recolhida pelo Estado de origem, e a outra parte, pelo Estado de destino.

A preeminência do princípio de origem possibilita a guerra fiscal porque o Estado de procedência, como ente competente para a arrecadação do ICMS, pode promover as políticas de atração de empresas para se instalarem e ampliarem em seu território ao conceder os incentivos fiscais e financeiros.

Por fim, tem-se que, inspirada por um viés do Estado Social, a Carta Magna elencou uma enorme gama de direitos fundamentais de segunda dimensão, que constituem direito subjetivo dos particulares e dever das unidades federativas de provê-los. Atender a tantas necessidades públicas demanda muitos recursos dos entes políticos, que restam pressionados a lançar mão de políticas competitivas. Isso os conduz, nas palavras de Luiz Alberto Gurgel de Faria, a uma ultrapassagem “das fronteiras do federalismo cooperativo, adentrando no território do federalismo competitivo”<sup>249</sup>.

Nesse tocante, analisam Júlio M. de Oliveira e André Luiz dos Santos Pereira:

(...) é importante observar que as medidas de adequação entre encargos (federalismo político) e receitas (federalismo fiscal) não se revelam proporcionais. Se de um lado os arts. 157 a 162 objetivaram corrigir distorções múltiplas decorrentes da anterior ineficiência do sistema, de outra parte, é certo que as atribuições do Estado com os chamados direitos sociais de saúde, educação, moradia, lazer, segurança e assistência (art. 6º), ensejaram em um curto espaço de tempo a falência do modelo.<sup>250</sup>

Em face desse cenário, os entes parciais lançam-se, desordenadamente, em busca de incrementar sua arrecadação por meio dos mais diversos incentivos fiscais e financeiros.

Leonardo Alcantarino Menescal resume essa conjuntura da seguinte maneira:

<sup>249</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. 2009. 187 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife. p. 97.

<sup>250</sup> OLIVEIRA, Júlio M. de; PEREIRA, André Luiz dos Santos. Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação – a evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). Estado federal e tributação das origens à crise atual: Coleção federalismo e tributação volume 1. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 33.

O fato é que o federalismo brasileiro, que deveria ser cooperativo, na verdade não o é. Pelo contrário, o que existe é uma disputa feroz entre os Estados por investimentos da iniciativa privada mediante a concessão indiscriminada de incentivos fiscais.<sup>251</sup>

### 2.3.3. Repercussões da guerra fiscal

Viu-se que, por meio da competição tributária, os entes políticos intentam, em linhas gerais, conseguir investimentos para seu território e desencadear o desenvolvimento de sua região. Contudo, além de os resultados positivos não serem perfeitamente dimensionáveis, são de hialina clareza os malefícios advindos da guerra fiscal<sup>252</sup>, alguns dos quais serão aqui delineados em apertada síntese.

Em um primeiro momento, pode-se apontar a desarmonia que se espalha entre os entes políticos, enfraquecendo o pacto federativo. Sem contar com a renúncia de receitas, que prejudica não só a autonomia financeira dos Estados concessionários<sup>253</sup>, mas também dos Municípios que seriam beneficiários da repartição do produto de arrecadação do ICMS, nos termos do art. 158, IV, da CRFB/88<sup>254</sup>.

Já em um segundo momento, observa-se a “banalização da prática, com a multiplicação indevida do fenômeno e a perda da eficácia de estímulo, com a inexorável redução global de arrecadação”<sup>255</sup>. Há, assim, uma generalização tanto da competição, quanto do prejuízo dos entes<sup>256</sup>. É o que Luiz Rogério Sawaya Batista chama de “efeito cumulativo” da guerra fiscal, reflexo da concorrência cada vez mais acirrada entre os entes públicos e da

---

<sup>251</sup> MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Guerra fiscal, desigualdades regionais e federalismo fiscal no Brasil. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; Carlos Eduardo Faraco Braga (coord.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. 1 ed. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 335.

<sup>252</sup> ABRAHAM, MARCUS. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 48.

<sup>253</sup> ABRAHAM, MARCUS. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 48.

<sup>254</sup> BEVILACQUA, Lucas. Federalismo, ICMS e guerra fiscal. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; Carlos Eduardo Faraco Braga (coord.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. 1 ed. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 351.

<sup>255</sup> ABRAHAM, MARCUS. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 48.

<sup>256</sup> BEVILACQUA, Lucas. Federalismo, ICMS e guerra fiscal. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; Carlos Eduardo Faraco Braga (coord.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. 1 ed. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 351.

consequente oferta de incentivos cada vez mais custosos aos cofres estaduais e distritais<sup>257</sup>, para se manter o caráter atrativo das normas indutoras<sup>258</sup>.

Nesse cenário, o governo perde parte de seu protagonismo para delinear o planejamento econômico e financeiro, pois começa a ceder a pressões do setor privado, o qual passa a ditar as regras no chamado “leilão de incentivos” entre Estados<sup>259</sup>. As empresas transacionam com enorme poder de barganha e impõem aos entes públicos sua política financeira, à procura do Estado que lhe oferecerá as melhores benesses<sup>260</sup>.

Não há, também, um estudo insofismável o qual demonstre que os benefícios gerados pela guerra fiscal suplantam seus prejuízos, o que leva à suposição de que uma aplicação direta dos recursos estatais nas áreas a que se visa desenvolver poderia ser mais eficiente que a política de concessão de incentivos ou benefícios fiscais<sup>261</sup>.

Marcus Abraham lança luz sobre o fato de que, na guerra fiscal, os entes mais ricos conseguirão não só ofertar benefícios mais atraentes como também sustentar a política de renúncia fiscal por mais tempo, apresentando, assim, maior vantagem em relação aos entes menos abastados<sup>262</sup>. Isso aponta para uma baixa eficácia dos incentivos para se atingir o objetivo de diminuição das desigualdades regionais<sup>263</sup>.

Há claramente também um ataque à igualdade tributária e à livre concorrência<sup>264,265</sup>, pois as empresas não alcançadas pelos benefícios, provavelmente serão menos competitivas que as empresas agraciadas<sup>266</sup>, as quais terão condições de ofertar seus produtos a menores preços. Estas, por motivos artificiais advindos da redução direta ou indireta do ônus fiscal, e

---

<sup>257</sup> BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do icms na guerra fiscal*. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 115-116.

<sup>258</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Guerra fiscal via icms*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. 1 ed. São Paulo: MP, 2007. p. 75.

<sup>259</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. 2009. 187 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife. p. 107.

<sup>260</sup> MARTINS, Ives Gandra. *Estímulos fiscais do icms e a unanimidade exigida no confaz*. *Revista CEJ*, Brasília, v. 17, n. 59, abr. 2013. p. 26.

<sup>261</sup> ABRAHAM, MARCUS. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 48.

<sup>262</sup> ABRAHAM, MARCUS. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 48-49.

<sup>263</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 15 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 131.

<sup>264</sup> Fato atestado incluso pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), em resposta à Consulta nº 0038/99.

<sup>265</sup> A livre concorrência é também afligida pela própria declaração de inconstitucionalidade dos incentivos pelo STF, pois ocorre de forma dispersa, gerando desvantagens ao contribuinte que teve seu benefício declarado nulo e vantagens aos contribuintes que continuam no gozo de outros incentivos ainda não desconstituídos (FUCK, Luciano Felício; AFONSO, José Roberto; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. *Opinião: Complexidade da guerra fiscal de icms exige saída organizada (II)*. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2017-mar-23/complexidade-guerra-fiscal-icms-exige-saida-organizada-ii>>. Acesso em: 30 de mai. de 2017).

<sup>266</sup> ABRAHAM, MARCUS. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 49.

não por apresentarem uma eficiência maior, têm seus custos reduzidos<sup>267</sup>. Tudo com base em uma política fiscal desordenada, a qual se afasta de qualquer critério que privilegie legitimamente outro princípio constitucional<sup>268</sup>, em patente mácula aos arts. 150, II, e 170, IV, da CRFB/88.

Atenta-se, ainda, contra a segurança jurídica dos contribuintes beneficiados, posto que, conforme se analisará no próximo tópico, os incentivos, se impugnados perante o Supremo Tribunal Federal, serão fatalmente declarados inconstitucionais, havendo, em regra, a cobrança retroativa dos valores irregularmente exonerados<sup>269</sup>. Assim, seu planejamento tributário não terá bases sólidas em que se firmar. Sem contar com a ameaça que paira sobre os contribuintes com estabelecimento em outro ente político, que, se adquirirem as mercadorias beneficiadas, poderão ter seus créditos de ICMS glosados pelo Estado de destino<sup>270</sup>, conforme se estudará no próximo capítulo.

#### 2.4. Posição do Supremo Tribunal Federal em relação à concessão unilateral de incentivos fiscais e financeiros do ICMS

Em face da missão de Guardiã da Constituição conferida ao Supremo Tribunal Federal pelo art. 102, *caput*, da Carta Maior, este vem sendo recorrentemente chamado, em ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs), a combater os incentivos fiscais e financeiros unilaterais do ICMS concedidos pelos entes periféricos, à revelia do art. 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88 e da LC nº 24/75. E a Corte vem, repetidamente, declarando inconstitucionais os atos normativos que os estabelecem, em respeito ao princípio federativo insculpido nos arts. 1º, *caput*, e 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88.

O STF é a sede própria para decidir a questão, pois, em consonância com os ditames do art. 102, I, a e f, da CRFB/88, está envolvida não só a violação de preceitos

---

<sup>267</sup> BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do icms na guerra fiscal*. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 121-122.

<sup>268</sup> “Assim como o Princípio da Igualdade encontra-se desatendido quando situações iguais (segundo um critério) são tratadas de modo diferente, do mesmo modo pode-se considerar ferido o Princípio da Igualdade quando não se consegue identificar um critério para o tratamento diferenciado. Neste caso, dir-se-á que houve arbítrio e, portanto, igualmente foi ferido o Princípio da Igualdade.” (SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 348.)

<sup>269</sup> MENESCAL, Leonardo Alcantarino. *Guerra fiscal, desigualdades regionais e federalismo fiscal no brasil*. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; Carlos Eduardo Faraco Braga (coord.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. 1 ed. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 341.

<sup>270</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. 2009. 187 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife. p. 109.

constitucionais, mas também um conflito federativo<sup>271</sup>. Por meio das ações diretas de inconstitucionalidade, a Corte faz o controle abstrato concentrado repressivo de atos normativos, tendo como parâmetro a Carta Maior vigente<sup>272</sup>, no caso, mais especificamente, seu art. 155, § 2º, XII, g.

Como se pode observar dos julgados, o Tribunal não costuma se ocupar em analisar o motivo, repercussão ou os agraciados do benefício, centrando-se, sumamente, nos aspectos formais da concessão<sup>273</sup>. Isso porque seu entendimento é pacífico e claro no sentido de que, sem a deliberação dos Estados e Distrito Federal, no rito da LC nº 24/75, o incentivo concedido é formalmente inconstitucional. Assim, vem mantendo, há décadas<sup>274</sup>, sua postura de combater veementemente a guerra fiscal.

Os objetos das ADIs, conforme interpretação que a doutrina e a jurisprudência fazem do art. 102, I, a, da CRFB/88, devem ser atos normativos federais ou estaduais primários<sup>275</sup>, ou seja, aqueles que extraem seu fundamento de validade diretamente da Constituição. Contudo, como os benefícios fiscais e financeiros do ICMS, que deveriam ser veiculados por leis em sentido formal, na prática vêm sendo positivadas por meio de diversos tipos de atos normativos do Executivo e do Legislativo, o STF tem admitido o controle dessas leis em sentido amplo, como feito, por exemplo, na ADI 2.155 MC<sup>276</sup>.

A declaração de inconstitucionalidade em ADI da lei que, contrariando a Constituição, previu incentivo fiscal ou financeiro sem apoio em prévia deliberação intergovernamental, corresponde, no direito brasileiro, ao reconhecimento da nulidade do preceptivo<sup>277</sup>. Como consequência, a decisão apresentará eficácia retroativa (*ex tunc*), e para todos (*erga omnes*), retirando-se o ato normativo impugnado do ordenamento jurídico e desfazendo-se todos os seus efeitos, incluso os pretéritos, dado que nulo *ab initio*<sup>278</sup>.

---

<sup>271</sup> QUEIROZ, Mary Elbe; QUEIROZ, Antônio Elmo. Guerra Fiscal e Segurança Jurídica. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). Estado federal e guerra fiscal no Brasil: Coleção federalismo e tributação volume 3. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 63.

<sup>272</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. Curso de direito constitucional. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 1174.

<sup>273</sup> BECHARA, Carlos Henrique Trajan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. Federalismo e tributação: entre competição e cooperação. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). Estado federal e tributação das origens à crise atual: Coleção federalismo e tributação volume 1. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 41.

<sup>274</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. Observatório constitucional: Supremo confirma tendência à modulação de efeitos na guerra fiscal. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2017-mar-18/observatorio-constitucional-supremo-confirma-tendencia-modulacao-efeitos-guerra-fiscal>>. Acesso em: 30 de mai. de 2017.

<sup>275</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. Curso de direito constitucional. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 1161.

<sup>276</sup> STF, ADI 2.155 MC/PR, rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgada em 15/02/2001, DJ 01/06/2001.

<sup>277</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. Curso de direito constitucional. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 1306-1307.

<sup>278</sup> MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 21 ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 729-730.

Assim, serão desconstituídas todas as relações jurídicas amparadas na lei inconstitucional. No caso analisado, os créditos tributários e financeiros deverão ser cobrados retroativamente, respeitados apenas os limites temporais impostos pela norma da decadência. Essa constitui a regra nos julgados do STF, da qual não fogem as controvérsias sobre guerra fiscal.

Atenta-se, porém, ao fato de que o recolhimento retroativo não pode vir acompanhado de penalidades, juros de mora e correção monetária, no teor do art. 100, parágrafo único, do CTN<sup>279</sup>. Ademais, nota-se que a relação jurídica entre o beneficiário do incentivo inconstitucional e de seu comprador não será afetada, ou seja, os créditos de ICMS por este arcados na compra e posteriormente escriturados para compensação não serão modificados em razão da decisão da Suprema Corte<sup>280</sup>.

Contudo, excepcionalmente, os efeitos temporais da decisão da ação direta de inconstitucionalidade podem ser limitados, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99, para incidirem apenas após o trânsito em julgado da decisão (eficácia *ex tunc*) ou a partir de um outro momento eleito pela Corte (eficácia *pro futuro*)<sup>281282</sup>. É a chamada modulação ou manipulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Seu requisito formal é a decisão de dois terços do Tribunal. Já o material é a existência de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social<sup>283</sup>, que prevaleçam mediante um juízo concreto de ponderação<sup>284</sup>.

Além de reconhecer tratar-se de norma exceptiva, o STF não costumava prever em seu acórdão a manipulação dos efeitos das decisões que declarassem a inconstitucionalidade da lei que criasse incentivo unilateral, por temer causar um estímulo ainda maior à guerra fiscal<sup>285</sup>. Decerto, a recorrente convalidação de benefícios inconstitucionais poderia tornar perfunctória a disposição do art. 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88. Porém, em certas situações concretas, não conceder efeitos *ex nunc* ou *pro futuro* pode trazer maiores malefícios do que

---

<sup>279</sup> MEDINA, Jefferson Marcos Biagini. A impossibilidade da glosa unilateral de icms pelo estado de destino nas hipóteses de concessão de benefício fiscal sem amparo em convênio pelo estado de origem. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 220, p. 82, jan. 2014.

<sup>280</sup> GRANATO, Marcelo de Azevedo. Icms, guerra fiscal e glosa de crédito concedido sem base em convênio. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 156, p. 81, set. 2008.

<sup>281</sup> MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 21 ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 732.

<sup>282</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. Curso de direito constitucional. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 1330.

<sup>283</sup> MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 21 ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 731.

<sup>284</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. Curso de direito constitucional. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 1329.

<sup>285</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. Observatório constitucional: Supremo confirma tendência à modulação de efeitos na guerra fiscal. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2017-mar-18/observatorio-constitucional-supremo-confirma-tendencia-modulacao-efeitos-guerra-fiscal>>. Acesso em: 30 de mai. de 2017.

aquele causado pelo desrespeito à norma constitucional, às vezes desencadeados por uma atuação a destempo do próprio Judiciário.

Identificando essas circunstâncias que fogem ao comum, a Corte Máxima veio, recentemente, em algumas oportunidades, a aplicar o art. 27 da Lei nº 9.868/99 em casos com tema idêntico ao ora analisado. Principiou em 2014, na ADI 429<sup>286</sup>, cuja motivação para a aplicação de efeitos prospectivos foi em razão de as benesses fiscais abrangerem a produção de bens adaptados a deficientes auditivos, visuais, mentais e múltiplos<sup>287</sup>. Logo, visou-se proteger os interesses sociais relevantes atingidos durante o período de eficácia da norma.

Em 2015, na ADI 4.481<sup>288</sup>, o Tribunal justificou a modulação da decisão, por considerar que, por anteriormente não ter sido concedida cautelar para suspender a eficácia da lei nos termos dos arts. 10 a 12 da Lei nº 9.868/99, a medida se impunha para se preservar a segurança jurídica, após tantos anos em que o ato normativo produziu efeitos.

No início de 2017, na ADI 2.663<sup>289</sup>, declarada inconstitucional lei que vigia há quinze anos, sem prévia concessão de medida cautelar, também por motivos de segurança jurídica foi dada eficácia *ex nunc* à decisão. Por fim, também no princípio de 2017, na ADI 3.796<sup>290</sup>, cujo voto do relator ainda não foi publicado, foram aplicados efeitos *ex nunc*, os quais, pelo que Celso Correia em artigo eletrônico dá a entender, também se pautaram na vigência por um tempo considerável da lei, sem que tenha sido concedida tutela provisória<sup>291</sup>.

Celso Correia vislumbra, por meio dos casos descritos acima, haver uma tendência na Suprema Corte a que se manipulem os efeitos das decisões em ADIs relativas a benefícios do ICMS inconstitucionais, em todos os processos nos quais se verifique a eficácia por muito tempo da lei impugnada, além da demora de julgamento pelo Tribunal. Esse fato impõe que os relatores sejam rápidos em deliberar sobre as medidas cautelares pedidas nas próximas ações, evitando o tardar nos julgamentos<sup>292</sup>. Caso contrário, o excepcional, que é a manipulação dos efeitos, pode tornar-se regra.

---

<sup>286</sup> STF, ADI 429/CE, rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgada em 20/08/2014, DJE 30/10/2014.

<sup>287</sup> LEAL, Saul Tourinho. Opinião: Novas nuances da "guerra fiscal" à luz do supremo tribunal federal. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2017-mar-15/saul-tourinho-leal-novas-nuances-guerra-fiscal-luz-stf>>. Acesso em: 30 de mai. de 2017.

<sup>288</sup> STF, ADI 4.481/PR, rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgada em 11/03/2015, DJE 19/05/2015.

<sup>289</sup> STF, ADI 2.663/RS, rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgada em 08/03/2017, DJE 29/05/2017.

<sup>290</sup> STF, ADI 3.796/PR, rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgada em 08/03/2017.

<sup>291</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. Observatório constitucional: Supremo confirma tendência à modulação de efeitos na guerra fiscal. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2017-mar-18/observatorio-constitucional-supremo-confirma-tendencia-modulacao-efeitos-guerra-fiscal>>. Acesso em: 30 de mai. de 2017.

<sup>292</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. Observatório constitucional: Supremo confirma tendência à modulação de efeitos na guerra fiscal. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2017-mar-18/observatorio-constitucional-supremo-confirma-tendencia-modulacao-efeitos-guerra-fiscal>>. Acesso em: 30 de mai. de 2017.

Desde 2012, está em tramitação a Proposta de Súmula Vinculante nº 69, que visa cristalizar esse iterativo entendimento do STF quanto à inconstitucionalidade de atos normativos que instituem benefícios unilaterais do ICMS. Sua redação é a seguinte:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.

Esta proposição pode ser julgada a qualquer momento<sup>293</sup>, e a expectativa no meio jurídico é que ela apresente como regra a modulação de efeitos, conforme permite o art. 4º da Lei nº 11.417/2006. Almeja-se que a aprovação da Súmula Vinculante traga uma rapidez maior no combate às referidas leis, tanto pelo uso da reclamação constitucional nos termos do art. 4º da Lei nº 11.417/2006, quanto pela concessão de tutelas provisórias em decisões monocráticas de ADI<sup>294</sup>.

Salienta-se aqui que o STF também não tem tolerado o “drible” de suas decisões. Quando aplica a eficácia *ex tunc*, os débitos referentes ao benefício afastado devem ser impreterivelmente recolhidos de forma retroativa. Se o Estado, após ter sua lei declarada inconstitucional, oferece desonerações unilaterais diretas ou indiretas aos contribuintes prejudicados, para amenizar os efeitos do julgado do Tribunal de Cúpula, essas benesses igualmente são irregulares, e devem ser reconhecidas como nulas em eventual ADI, conforme feito na ADI 2.906<sup>295296</sup>.

Ademais, não havendo o lançamento pelo ente político responsável dos débitos anteriores à decisão de nulidade, o STF já atestou a legitimidade do Ministério Público para, por meio de ação civil pública, provocar o Judiciário a fim de que sejam cobrados pelo fisco estadual os devidos valores. Isso em consonância com o art. 129, III, da CRFB/88, com vistas à defesa do patrimônio público, nos termos da decisão do RE 576.155. Mary Elbe Queiroz e

---

<sup>293</sup> LEAL, Saul Tourinho. Opinião: Novas nuances da "guerra fiscal" à luz do supremo tribunal federal. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2017-mar-15/saul-tourinho-leal-novas-nuances-guerra-fiscal-luz-stf>>. Acesso em: 30 de mai. de 2017.

<sup>294</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. Observatório constitucional: Supremo confirma tendência à modulação de efeitos na guerra fiscal. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2017-mar-18/observatorio-constitucional-supremo-confirma-tendencia-modulacao-efeitos-guerra-fiscal>>. Acesso em: 30 de mai. de 2017.

<sup>295</sup> QUEIROZ, Mary Elbe; QUEIROZ, Antônio Elmo. Guerra Fiscal e Segurança Jurídica. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). Estado federal e guerra fiscal no Brasil: Coleção federalismo e tributação volume 3. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 66-67.

<sup>296</sup> STF, ADI 2.906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgada em 01/06/2011, DJE 29/06/2011.



Antônio Elmo Queiroz afirmam não haver dúvidas de que o cidadão possa entrar com ação popular com os mesmos fins, com base no art. 5º, LXXIII, da CRFB/88<sup>297</sup>.

Em ambos os casos, a inconstitucionalidade da lei de incentivos só poderá ser arguida incidentalmente, como causa de pedir, não gerando eficácia *erga omnes*, sob pena de usurpação da competência do STF, conforme fundamentado na Rcl 1.017<sup>298</sup> e na Rcl 1.897<sup>299</sup>. Assim, o resultado da procedência dessas ações será a anulação do ato administrativo lesivo, não a desconstituição da lei que os ampara<sup>300</sup>.

Por fim, menciona-se a polêmica entorno do recém editado Convênio ICMS nº 42/2016, que possui constitucionalidade duvidosa, ao prever hipótese de vinculação da receita do imposto, em contraposição ao art. 167, IV, da CRFB/88, além de permitir interpretação que convalida os incentivos concedidos sem prévio acordo intergovernamental. Há, ainda, recém aprovada pela Câmara dos Deputados, pendente de votação pelo Senado Federal, a PLP 54/2015, da qual se tratará mais à frente. Aqui, basta destacar que ela traz a possibilidade de convalidação de benefícios inconstitucionais. A iminência de sua promulgação já, inclusive, levou à suspensão das ADIs 5.244 e 2.441 que tratam da impugnação de leis que concederam benefícios sem amparo no CONFAZ.

---

<sup>297</sup> QUEIROZ, Mary Elbe; QUEIROZ, Antônio Elmo. Guerra Fiscal e Segurança Jurídica. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). Estado federal e guerra fiscal no Brasil: Coleção federalismo e tributação volume 3. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 68-69.

<sup>298</sup> STF, Rcl 1.017/SP, rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgada em 07/04/2005, DJ 03/06/2005.

<sup>299</sup> STF, Rcl 1.897 AgR/AC, rel. Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgada em 18/08/2010, DJE 01/02/2011.

<sup>300</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 267.

### 3. A glosa de créditos

Delineados todos os pressupostos necessários à abordagem do tema central deste trabalho, a glosa de créditos do ICMS como forma de retaliação na guerra fiscal, passa-se a tratá-lo de maneira específica neste capítulo. Impõe-se, apenas, uma pequena digressão prévia a respeito da inefetividade do combate pelo Supremo Tribunal Federal aos benefícios unilaterais desse imposto.

#### 3.1 A inefetividade do combate aos benefícios irregulares

Apesar do esforço do Supremo Tribunal Federal em abolir a guerra fiscal, extirpando do ordenamento jurídico os preceptivos que a instalam, especialmente em sede de ações diretas de inconstitucionalidade, a Corte tem obtido pouco êxito nesta incumbência. Infelizmente, a despeito de possuir uma jurisprudência consolidada sobre a temática, baixa é a efetividade do combate ao conflito federativo atinente ao ICMS.

Primeiro, porque a demora tanto para que a ação seja formulada quanto para que o Tribunal julgue o caso, permite o delongamento da vigência das leis inconstitucionais, com o surgimento das consequentes relações jurídicas nelas firmadas. Às vezes, esse atraso permite até a convalidação das inconstitucionalidades, seja pela aplicação da modulação de efeitos, seja pelo reconhecimento da perda de objeto da ação. Segundo, porque a atuação do STF não vem impedindo os Estados e o Distrito Federal de criar e recriar incentivos fiscais e financeiros à margem dos ditames constitucionais. Terceiro, porque os agentes envolvidos na produção dos atos normativos inconstitucionais não vêm sofrendo as punições legais.

Como é próprio ao controle judicial, o princípio da inércia impõe que a atuação do Poder Judiciário dependa de provocação. Nos casos referentes aos incentivos fiscais, o atraso na interposição das ações é explicável pelo fato de que os beneficiários da lei, os mais diretamente atingidos por ela, não serão aqueles que terão a iniciativa de impugná-los. Por trazer normas que não enfatizam um aspecto sancionador, pelo contrário, tendendo mais a um caráter premial, as normas de incentivos não se enquadram no conceito de normas de rejeição social, formulado por Ives Gandra<sup>301</sup>. Na lei de incentivo, o interesse privado do contribuinte e o interesse do órgão do ente que a editou estarão unidos<sup>302</sup>. Assim que os beneficiários não

---

<sup>301</sup> MARTINS, Ives Gandra Da Silva. Uma contribuição ao estudo da imposição tributária. Cuadernos iberoamericanos de estudios fiscales, Madri, v. 9, set./dez. 1988.

<sup>302</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014. p. 261.

vão invocar normas limitadoras da atuação estatal se isso for retirar suas vantagens, até porque, alguns deles podem, inclusive, ter participado de *lobby* para a criação da lei.

Destarte, nas ADIs relativas ao tema, normalmente<sup>303</sup> seu sujeito ativo será a Mesa do órgão legislativo ou o Governador de outro ente que não o instituidor do incentivo, cuja legitimidade ativa está prevista no art. 103, IV e V, da CRFB/88. Até que as respectivas autoridades tomem conhecimento da criação da lei pela outra unidade federativa e interponham a ação do controle concentrado, já se passou um tempo da vigência do ato normativo.

Ademais, muito devido ao número exorbitante de processos de sua competência pendentes de julgamento, o Tribunal Supremo costuma tardar em apreciar as demandas, o que também permite que a lei de incentivos continue a produzir seus efeitos. Nesse período, os Estados e o Distrito Federal conseguem atingir seu fulcro de atrair os novos empreendimentos ao seu território, o que, para eles, vale o risco de posterior declaração de inconstitucionalidade da norma.

Sem contar que, como visto, após largo tempo de vigência da norma, especialmente quando o STF não concede medida cautelar, pode ser que o Tribunal, visando à segurança jurídica dos contribuintes, proceda à modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Não obstante seu nobre intuito, isso acaba consolidando as relações jurídicas firmadas em normas inconstitucionais.

A demora no julgamento também pode abrir a possibilidade de extinção da lei antes que ele se perfaça, seja nos casos em que há exaurimento de todos os seus efeitos, por exemplo quando um benefício é oferecido a prazo certo, seja quando há revogação do ato normativo<sup>304</sup>. Esta última demonstra evidente má-fé do ente político, especialmente quando a revogação é próxima ao julgamento do mérito da causa, ou quando a lei é revogada e logo em seguida reeditada em termos idênticos. Em ambas essas formas de extinção normativa, o STF tem considerado haver, em regra, a perda do objeto da ação, como firmado nas ADIs 3.416<sup>305</sup>, 2.980<sup>306</sup>, 2.549<sup>307</sup> e 2.352<sup>308</sup>.

---

<sup>303</sup> Há casos mais raros, porém, em que é o Governador que entra com a ação em face da Assembleia Legislativa do próprio ente político ao qual se vincula.

<sup>304</sup> MARQUES, Leonardo Nunes; FERNANDES, Thaiany Costa. O reconhecimento da inconstitucionalidade do benefício fiscal e a obrigação de o estado concedente promover a arrecadação do icms não recolhido. *Revista tributária e de fianças públicas: rtrib*, [S.L.], v. 22, n. 119, p. 175-200, nov./dez. 2014.

<sup>305</sup> STF, ADI 3.416 AgR/ES, rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgada em 07/10/2015, DJE 14/12/2015.

<sup>306</sup> STF, ADI 2.980/DF, rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgada em 05/02/2009, DJE 07/08/2009.

<sup>307</sup> STF, ADI 2.549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgada em 01/06/2011, DJE 03/10/2011.

<sup>308</sup> STF, ADI 2.352/ES, rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgada em 01/06/2011, DJE 17/08/2011.

A Corte de Cúpula considera que julgar em ADI situação atinente a lei extinta, mesmo que a extinção tenha se dado após a propositura da ação, transfiguraria esta, tornando-a de abstrata a concreta<sup>309</sup>. Desse modo, entende haver perda do objeto da ADI, prejudicial que leva à extinção da ação sem julgamento do mérito. Mais uma vez, isso resulta na convalidação dos efeitos inconstitucionais da lei. A Corte só vem aceitando eventual aditamento da inicial, sem extinguir a ação, caso antes do julgamento tenha sido feita irrelevante alteração no texto normativo objurgado, como se extrai da fundamentação da ADI 3.416.

Todos esses fatores não deixam de ser um incentivo a que os Estados e o Distrito Federal prossigam desrespeitando a ordem constitucional e as disposições da lei complementar regulamentadora, ruindo com o pacto federativo, com seus orçamentos e com a segurança jurídica dos contribuintes.

Colabora ainda para a manutenção desse estado de beligerância a incipiência dos casos de condenação por improbidade administrativa dos agentes envolvidos na concessão de incentivos irregulares<sup>310</sup>, nos termos, especialmente, do art. 10, VII, da Lei nº 8.429/92. Em face de tudo isso, conclui-se que a guerra fiscal não está sendo contida. Pelo contrário, novos expedientes para alimentá-la surgiram, tais como a glosa de créditos do ICMS<sup>311</sup>.

### 3.2. O que é a glosa de créditos

Com a concessão de benefícios unilaterais por um ente político, estopim da guerra fiscal, os demais sentem-se duplamente prejudicados. A uma porque empresas elegerão este Estado para instalar ou ampliar seus negócios, inclusive migrando de um ente para outro. A duas porque, se tais empresas conseguirem repassar ao preço de suas mercadorias a vantagem tributária ou financeira recebida, serão mais competitivas, ganhando mercado em detrimento das empresas fixadas nos outros entes políticos.

Para se protegerem e se tornarem também atraentes, como já dito, os outros entes passam a igualmente instituir incentivos irregulares, e a questionar no STF a

---

<sup>309</sup> MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 21 ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 706.

<sup>310</sup> FUNARO, Hugo. Guerra fiscal: Efeitos jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF. Disponível em <[http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69#\\_ftnref8](http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69#_ftnref8)>. Acesso em: 2 de jun. de 2017.

<sup>311</sup> Esse raciocínio foi percorrido pelo próprio Ministro Joaquim Barbosa quando do reconhecimento da repercussão geral da questão no RE 628.075: “Também registro que a imprensa tem noticiado o sistemático desrespeito às decisões desta Corte sobre a inconstitucionalidade de benefícios fiscais em matéria de ICMS, situação que afeta diretamente o apelo à retaliação unilateral como forma de se dar efetividade à interpretação que o ente federado faz da Constituição.”

constitucionalidade dos atos normativos dos seus, agora, adversários. Mas o conflito, já generalizado, não parou nisso. Desde o fim do século passado, com supedâneo no art. 8º, I, da LC nº 24/75, as unidades federativas vêm editando normas internas que as permitem glosar os créditos de ICMS referentes aos valores dos benefícios pretensamente inconstitucionais de mercadorias originárias de operações interestaduais.

O texto do art. 8º da LC nº 24/75 é o seguinte:

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.

Este dispositivo estabelece as sanções caso os benefícios fiscais ou financeiros do ICMS não forem instituídos segundo os preceitos da LC nº 24/75, em síntese: sem a aquiescência unânime dos entes competentes manifestada em um convênio. No que toca ao inciso II do preceptivo, entende-se aqui que o comando só pode ser direcionado ao Estado conessor da benesse. Quanto ao parágrafo único, tende-se a concordar com a doutrina que prega sua não recepção, por estabelecer competência do Tribunal de Contas da União estranha ao art. 71 da CRFB/88<sup>312</sup>, e por contrariar o art. 160 da CRFB/88 ao restringir as transferências obrigatórias. A atenção desse trabalho, contudo, está centrada no inciso I supratranscrito, posto que arrimo de diversas legislações estaduais que preveem a referida glosa.

A glosa de créditos é como se denomina, no meio fiscal, a invalidação ou estorno de créditos de ICMS referentes a operações precedentes, os quais não poderão ser aproveitados para compensação na próxima operação, aproveitamento esse que seria o comum pelo mandamento constitucional da não cumulatividade<sup>313</sup>.

Cumprindo o comando do art. 155, § 2º, II, a e b, da CRFB/88, o art. 21 da LC nº 87/96 traz as hipóteses em que haverá o estorno de créditos se a operação anterior ou a subsequente for alvo de isenção ou não incidência. Por sua vez, o art. 8º, I, da LC nº 24/75

---

<sup>312</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 128.

<sup>313</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via icms. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. 1 ed. São Paulo: MP, 2007. p. 85.

apresenta, *a priori*, nova hipótese de glosa de créditos: quando a operação anterior estiver abrangida por um incentivo não conveniado, o contribuinte do “estabelecimento recebedor” não terá direito aos correspondentes créditos de ICMS.

Assim, para fins do presente estudo, cunhar-se-á um conceito para a glosa de créditos que tenha como base, especificamente, o art. 8º, I, da LC nº 24/75. Neste contexto, a glosa de créditos é a proibição ao aproveitamento de créditos referentes a mercadorias envolvidas por incentivo unilateral de ICMS advindas de operação interestadual, como uma forma de retaliação indireta feita pelo Estado de destino ao Estado de origem que concedeu os benefícios irregulares.

Retaliação indireta ao Estado de origem porque, na verdade, é uma sanção direcionada primeiramente ao contribuinte destinatário, visando desestimular que este siga adquirindo os produtos do contribuinte do Estado rival que concede benefícios irregulares. É uma busca, assim, de neutralizar a vantagem competitiva que foi inconstitucionalmente dada aos fornecedores do Estado de procedência, aumentando o custo do contribuinte destinatário do bem, “reparando” a ilegalidade cometida pelo outro ente<sup>314</sup>. Para Rosiris Paula Cerizze Vogas, constitui “o ápice da guerra fiscal”, exatamente por ser a medida dentro do conflito que mais direta e instantaneamente atinge o contribuinte<sup>315</sup>.

Dessa forma, apoiadas no o art. 8º, I, da LC nº 24/75, fundamentando-se no respeito ao art. 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88, muitas unidades federativas vêm editando atos normativos prevendo a glosa de créditos, com um claro intuito de represália aos demais entes. Em regra, determina-se o estorno do valor congruente ao incentivo dado, permitindo a apropriação dos créditos apenas na proporção do que será efetivamente recolhido pelo Estado de origem.

A maioria das referidas leis estaduais traz anexos, expressamente não exaustivos, discriminando os atos normativos e os benefícios dos outros entes políticos que eles consideram em desacordo com a Constituição e a LC nº 24/75, juntamente com a porcentagem de ICMS que será eficaz para fins de creditamento. Ou seja, a glosa pode-se dar tanto em face de incentivo enumerado na lista anexa quanto de outro que a unidade da federação julgue inconstitucional. Há ainda as leis em sentido amplo que nem o rol *numerus apertus* contém.

Assim, de modo geral, se o contribuinte adquire a mercadoria irregularmente

---

<sup>314</sup> GRANATO, Marcelo de Azevedo. Icms, guerra fiscal e glosa de crédito concedido sem base em convênio. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 156, p. 81, set. 2008.

<sup>315</sup> VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. Limites constitucionais à glosa de créditos de icms em um cenário de guerra fiscal. 1 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 116.

incentivada por outro Estado e anota o crédito total referente à incidência do tributo na operação antecedente, que estará destacado na nota, o agente público competente lavrará auto de infração, em razão de o contribuinte não ter feito o estorno parcial, e glosará os correspondentes créditos de ICMS do contribuinte do Estado de destino<sup>316</sup>. Sem contar que sobre o adquirente podem recair penalidades impostas pelo ente político destinatário pela escrituração que ele considerou incorreta.

Abaixo, listou-se um rol exemplificativo dos atos normativos estaduais vigentes que instituíram a glosa de créditos em seus respectivos territórios de abrangência<sup>317</sup>:

<b>Unidade Federativa</b>	<b>Atos Normativos</b>
Bahia	Decreto nº 14.213/2012
Ceará	Instrução Normativa nº 32/2003
Distrito Federal	Art. 31 da Lei nº 1.254/96
Maranhão	Art. 55-A do Decreto nº 19.714/2003 e Portaria SEFAZ nº 390/2015
Mato Grosso	Art. 24, parágrafo único, da Lei nº 7.098/98 e Decreto nº 4.540/2004
Mato Grosso do Sul	Art. 71, § 3º, da Lei nº 1.810/97 e Resolução SEFAZ nº 2.827/2017
Minas Gerais	Art. 62, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 43.080/2002 e Resolução nº 3.166/2001
Rio de Janeiro	Decreto nº 39.855/2006
Rio Grande do Sul	Art. 16, II, da Lei nº 8.820/89, art. 33, II, do Decreto nº 37.699/97 e Seção 9.0 do Capítulo V do Título I da Instrução Normativa DRP nº 45/98
São Paulo	Art. 36, § 3º da Lei nº 6.374/89 e Comunicado CAT nº 36/2004
Paraná	Decreto nº 2.183/2003 e art. 23, § 13, do Decreto nº 5.141/2001
Piauí	Art. 68 do Decreto nº 13.500/2008

Quadro 2 – Atos normativos estaduais e distritais que preveem a glosa de créditos

Ainda que assente a recepção da LC nº 24/75 pela Constituição de 1988, isso não significa, de forma automática, a aceitação de uma recepção plena da lei. Assim, o que se está em pauta neste trabalho é perquirir a compatibilidade do art. 8º, I, do ato normativo referido com a atual Carta Maior e, logo, a constitucionalidade das legislações estaduais e distritais que tenham ele como fundamento.

Mas antes, há que se fazer uma clara distinção entre o estorno dos créditos que tenha por apoio o art. 155, § 2º, II, da CRFB/88 e o feito estritamente com base no art. 8º, I, da LC nº 24/75, o primeiro traduzindo um mero cumprimento de determinação constitucional, e o

<sup>316</sup> MEDINA, Jefferson Marcos Biagini. A impossibilidade da glosa unilateral de icms pelo estado de destino nas hipóteses de concessão de benefício fiscal sem amparo em convênio pelo estado de origem. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 220, p. 84, jan. 2014.

<sup>317</sup> Fonte: autoria própria.

segundo, uma retaliação indireta a outro ente político.

Nos casos em que a operação predecessora é atingida por incentivo correspondente a isenção total ou isenção parcial, seja por redução de alíquota ou base de cálculo, se o Estado de destino procede à glosa proporcional ao benefício, estará nada mais do que observando a imposição geral do art. 155, § 2º, II, da CRFB/88. Ainda que o referido benefício seja unilateral, não será caso de retaliação, mas de verdadeira presunção de constitucionalidade da lei que o institui, já que aplicado igual tratamento como se benefício conveniado fosse<sup>318319320</sup>. Do contrário, o Estado destinatário estaria, na verdade, concedendo o benefício fiscal de crédito presumido unilateralmente<sup>321</sup>. Nesse caso, maiores polêmicas não podem existir.

Por outro lado, se houve incidência do ICMS na operação anterior com isenção parcial unilateral e a invalidação dos créditos for acima do valor do benefício<sup>322</sup>, ou se o incentivo sem convênio for qualquer outro benefício fiscal, como remissão, créditos presumidos, anistia, diferimento, parcelamento, ou, ainda, financeiro, e o Estado de destino fizer qualquer vedação aos créditos, será um caso de glosas de créditos aqui estudadas, nos termos do art. 8º, I, da LC nº 24/75, hipóteses que fogem ao disposto no art. 155, § 2º, II, da CRFB/88.

### 3.3. Reconhecimento da repercussão geral da questão pelo Supremo Tribunal Federal e decisões judiciais correlatas ao tema

Devido à disseminação das legislações estaduais e distrital que carregam em si a possibilidade da glosa de créditos com fundamento no art. 8º, I, da LC nº 24/75, muitos processos chegaram, pela via recursal, ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) e ao Supremo Tribunal Federal. Estas ações, de autoria do contribuinte sancionado, questionam a atuação do fisco estadual, e, incidentalmente, a constitucionalidade do mencionado dispositivo legal e

<sup>318</sup> KALUME, Célio Lopes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Guerra fiscal, crédito fictício e não cumulatividade: desfazendo ilusões. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). Estado federal e guerra fiscal no Brasil: Coleção federalismo e tributação volume 3. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 79.

<sup>319</sup> Por isso, entende-se coerente com a jurisprudência cristalizada no RE 635.688/RS, no tocante ao estorno proporcional dos créditos, dispensando maiores análises por este trabalho, a decisão proferida, por exemplo no: STF, RE 593.548/MG, rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 17/11/2009, DJE 02/12/2009.

<sup>320</sup> Nesse caso, não cabe falar em violação pelo Estado de destino à competência do Senado Federal em fixar as alíquotas interestaduais, pois quem estabeleceu a norma matriz de incidência irregularmente foi o Estado de origem. O Estado de destino só estará observando seu dever constitucional relativo à não cumulatividade.

<sup>321</sup> KALUME, Célio Lopes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Guerra fiscal, crédito fictício e não cumulatividade: desfazendo ilusões. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). Estado federal e guerra fiscal no Brasil: Coleção federalismo e tributação volume 3. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 82.

<sup>322</sup> Caso mais raro.



dos atos normativos estaduais que tenham ele como base.

Em 13 de outubro de 2011, o Plenário do STF reconheceu a repercussão geral da matéria sob o Tema 490, tendo como caso paradigma o RE 628.075<sup>323</sup>, cujo mérito ainda pendente de julgamento. No voto do relator, Ministro Joaquim Barbosa, a questão “transcende interesses individuais localizados e tem relevância institucional incomensurável”. Em 21 de outubro de 2016, o novel relator do caso, Ministro Edson Fachin, determinou a suspensão, em todo o território nacional, das ações que discutam a mesma temática, com fulcro no art. 1.035, § 5º, do CPC.

No RE 628.075, a recorrente impugna a glosa de créditos de ICMS feita pelo Estado do Rio Grande do Sul com base no art. 8º, I, da LC nº 24/75, no 16, II, da Lei Estadual nº 8.820/89 e no art. 33, II, do Decreto Estadual nº 37.699/97, referente ao valor do benefício de créditos presumidos concedidos pelo Estado do Paraná a seus contribuintes. Argui que os primeiros preceptivos são inconstitucionais e violam os arts. 1º, 2º, 102 e 155, § 2º, I, da CRFB/88. A Procuradoria Geral da República manifestou-se pela improcedência do recurso.

O parágrafo 3º do art. 102, da CRFB/88, introduzido pela EC nº 45/2004, estabelece como requisito intrínseco de admissibilidade do Recurso Extraordinário a demonstração de repercussão geral do tema em discussão, sem a qual o recurso não poderá ser conhecido<sup>324</sup>. No referido caso, ao reconhecer a repercussão geral, o STF está declarando que a questão apresenta relevância e transcendência, conforme exige o art. 1.035, § 1º, do CPC. Ademais, em futuros casos que tratem sobre a mesma matéria, a repercussão geral será presumida quando da deliberação pelos Ministros<sup>325</sup>, nos termos do Art. 323, § 1º, do RISTF<sup>326</sup>.

Embora não represente um controle abstrato de constitucionalidade com automática eficácia *erga omnes*, a importância da vindoura decisão de mérito do tema do RE 628.075 está em dois aspectos. O primeiro é a possibilidade de que, se declarada a inconstitucionalidade *incidenter tantum* do art. 16, II, da Lei Estadual nº 8.820/89 e do art. 33, II, do Decreto Estadual nº 37.699/97, o Senado Federal, com base no art. 52, X, da CRFB/88, estenda os efeitos da decisão para torná-la eficaz contra todos, ao suspender a execução dos

---

<sup>323</sup> STF, RE 628.075 RG/RS, rel. Min. Joaquim Barbosa, Plenário Virtual, julgado em 14/10/2011, DJE 01/12/2011.

<sup>324</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; Mitidiero, Daniel. Novo código de processo civil comentado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. p. 976.

<sup>325</sup> MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnoldo; MENDES, Gilmar Ferreira. Mandado de segurança e ações constitucionais. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 759.

<sup>326</sup> STF, RE 645.057 AgR/SC, rel. Min. Luiz Fux, Segunda Turma, julgado em 25/10/2012, DJ 02/12/2005. MEDINA, José Miguel Garcia. Novo código de processo civil comentado: com remissões e notas comparativas ao cpc/1973. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 1449.

ditos preceitos legais<sup>327328</sup>.

O segundo consubstancia-se no fato de que ao caso está sendo aplicada a sistemática de julgamento das lides múltiplas, nos termos dos arts. 1.036 a 1.041 do CPC e art. 328 do RISTF. Isso significa que, declarada a recepção ou não do art. 8º, da LC nº 24/75 e a decorrente constitucionalidade ou inconstitucionalidade do art. 16, II, da Lei Estadual nº 8.820/89 e do art. 33, II, do Decreto Estadual nº 37.699/97, essa tese deve ser aplicada em todas as instâncias nos processos sobrestados e nas ações futuras que versem sobre o tema.

Sem contar com a corrente existente no Supremo Tribunal Federal, carreada pelo Ministro Gilmar Mendes, que entende ter eficácia geral a decisão definitiva de inconstitucionalidade incidental proferida pela Corte de Cúpula, relegando ao Senado uma mera função de publicização da posição adotada<sup>329</sup>.

Ademais, desde 28 de novembro de 2005, tramita no STF a ADI 3.692, cuja medida cautelar e mérito carecem de ser julgados até a presente data. A ação foi proposta pelo Governador do Distrito Federal e impugna o art. 36, § 3º da Lei Estadual nº 6.374/89 e Comunicado CAT nº 36/2004<sup>330</sup>, que preveem a glosa de créditos no Estado de São Paulo. Argumenta-se violação aos arts. 37, *caput*, 102, I, a, 150, IV, 152 e 155, §2º, I, da CRFB/88. A Advocacia Geral da União (AGU) e a Procuradoria Geral da República (PGR) opinaram pelo não provimento da ação.

Ao se analisar as decisões antigas do STF e do STJ não se pode ter uma perspectiva muito certa acerca dos entendimentos que serão firmados no RE 628.075 e na ADI 3.692, apesar de os últimos julgados apontarem, embora não expressamente, para a não recepção do art. 8º, I, da LC nº 24/75. Os pareceres negativos da AGU e da PGR são um indício da polêmica que envolve a questão. A título de exemplo, serão descritas algumas decisões das duas Cortes que, de forma evidente, cuidam do tema aqui debatido.

No dia 31 de março de 1992, a Primeira Turma do STF não conheceu do RE 109.486<sup>331</sup>, em que o recorrente pleiteava o deferimento de seu direito aos créditos que foram

---

<sup>327</sup> MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnoldo; MENDES, Gilmar Ferreira. Mandado de segurança e ações constitucionais. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 764.

<sup>328</sup> O mesmo não vale para o art. 8º, I, da LC nº 24/75, pois a declaração de não recepção de lei pré-constitucional pelo STF não enseja a aplicação do art. 52, X, da CRFB/88 (MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnoldo; MENDES, Gilmar Ferreira. Mandado de segurança e ações constitucionais. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 776.)

<sup>329</sup> MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnoldo; MENDES, Gilmar Ferreira. Mandado de segurança e ações constitucionais. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 791-793.

<sup>330</sup> Nota-se que o Comunicado CAT nº 36/2004 foi questionado na ADI 3.350 AgR/SP, rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgada em 28/08/2008, DJE 31/10/2008. Esta não restou conhecida, posto que o referido ato normativo não era primário.

<sup>331</sup> STF, RE 109.486/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 31/03/1992, DJ 03/04/1992.

glosados pelo Estado de São Paulo sob a justificativa de que o Estado do Paraná havia conferido benefício fiscal irregular na operação antecedente. Pelo que se extrai do voto do relator, o incentivo, no caso, eram os créditos presumidos. Entendeu-se inexistir ofensa à não cumulatividade.

Em 22 de novembro de 2005, no AgR no RE 423.658/MG<sup>332</sup>, o Tribunal Supremo negou provimento ao recurso, mantendo sua decisão anterior no sentido de que não vulnerava a não cumulatividade o fato de o Estado de Minas Gerais, com base na Resolução nº 3.166/2001, ter glosado os créditos do contribuinte adquirente de bem sobre o qual, no Estado de origem foi “convertido em incentivo o tributo que deveria ser recolhido pelo vendedor”, incentivo que soa como créditos presumidos.

Por outro lado, no dia 16 de novembro de 2006, o Plenário do STF ao julgar o pedido final da ADI 3.312<sup>333</sup>, declarou inconstitucional o Decreto nº 989/2003 do Estado do Mato Grosso, que fixava arbitrariamente em 7% o máximo do creditamento relativo a mercadorias provenientes do Espírito Santo, Goiás, Pernambuco e Distrito Federal, a não ser que sobre a operação tivesse incidido benefício autorizado pelo CONFAZ. O voto do relator fundamentou-se no vício formal da lei que usurpou competência do Senado Federal para fixar alíquotas interestaduais.

Em 21 de junho de 2010, a Ministra Ellen Gracie, ao julgar o AgR na AC 2.611<sup>334</sup>, reconsiderou sua anterior decisão e concedeu a medida cautelar para suspender execução fiscal em curso. A cobrança referia-se à glosa de créditos efetuada pelo Estado de Minas Gerais, em razão de a mercadoria adquirida do Estado de Goiás ser beneficiária de créditos presumidos. A Ministra, em apreciação sumária, considerou contundentes as arguições do contribuinte no sentido de que o estorno feria a não cumulatividade, levava à redução da alíquota interestadual fixada pelo Senado e invadia a competência do STF para declarar a inconstitucionalidade das leis.

Em sede do Tribunal da Cidadania, no dia 1º de março de 2011, foi decidido no AgR no AI 1.243.662<sup>335</sup> que a glosa de créditos feita pelo Estado de Minas Gerais, com apoio no Decreto nº 43.080/2002, sobre bem advindo de outro ente que recebia o benefício unilateral correspondente a um regime especial, era consentâneo com a Constituição e com a LC nº 87/96. Na oportunidade, a Ministra relatora Eliana Calmon declarou expressamente seu

---

<sup>332</sup> STF, RE 423.658 AgR/MG, rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 22/11/2005, DJ 16/12/2005.

<sup>333</sup> STF, ADI 3.312/MT, rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgada em 16/11/2006, DJ 27/11/2006.

<sup>334</sup> STF, AC 2.611 AgR/MG, rel. Min. Ellen Gracie, julgada em 22/06/2010, DJE 28/06/2010.

<sup>335</sup> STJ, AgR no AI 1.243.662/MG, rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01/03/2011, DJE 01/07/2011.

entendimento pela recepção do art. 8º, I, da LC nº 24/75. No mesmo sentido fora decidido no REsp 925.794<sup>336</sup>, em 14 de abril de 2009.

No dia 18 de maio de 2010, julgou-se o REsp 1.125.188<sup>337</sup>, em que foi concedida segurança a contribuinte para que se creditasse de todo o valor incidido na operação anterior. O Estado de Mato Grosso, cujo agente público era a então autoridade coatora, estava limitando o aproveitamento de créditos, com base em seu Decreto nº 4.540/2004, em razão de o ente político de origem ter concedido unilateralmente créditos presumidos ao negócio jurídico, o que foi considerado afronta à não cumulatividade pelo Ministro relator.

Semelhantemente, em 3 de maio de 2011, o RMS 31.714<sup>338</sup> foi provido na parte em que impugnava o estorno de créditos promovido pelo Estado de Mato Grosso, com fulcro no Decreto nº 4.540/2004, em face de mercadoria beneficiada por créditos presumidos. O relator argumentou que a glosa viola a não cumulatividade e que a ação direta de inconstitucionalidade era o único meio para impugnar o incentivo fiscal irregular.

No dia 7 de junho de 2011, no julgamento do RMS 32.453/MT<sup>339</sup>, o Ministro Relator manifestou seu entendimento de que o Estado de destino não é obrigado a observar norma claramente inconstitucional produzida pelo Estado originário. Isso lhe tencionaria a não deferir a segurança a contribuinte cujos créditos foram glosados pelo Estado de Mato Grosso, apoiado no Decreto nº 4.540/2004, proporcionalmente aos créditos presumidos não conveniados concedidos pelo Estado originário. Contudo, em respeito à jurisprudência que vinha se firmando no Tribunal, deu provimento ao recurso.

#### 3.4. Apreciação sobre a recepção do art. 8º, I, da LC nº 24/75

A preocupação acerca da conciliabilidade de um texto normativo com a Lei Suprema, seja ele pré ou pós-constitucional, é natural decorrência do acolhimento pelo direito brasileiro do princípio da supremacia da Constituição, especialmente sob seu viés hierárquico-formal<sup>340</sup>. Este tem como ponto de partida a percepção kelseana do ordenamento jurídico estatal como um escalonamento de normas hierarquicamente dispostas, em que as normas

---

<sup>336</sup> STJ, REsp 925.794, rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14/04/2009, DJE 08/05/2009.

<sup>337</sup> STJ, REsp 1.125.188/MT, rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 18/05/2010, DJE 28/05/2010.

<sup>338</sup> STJ, RMS 31.714/MT, rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 03/05/2011, DJE 19/09/2011.

<sup>339</sup> STJ, RMS 32.453/MT, rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 07/06/2011, DJE 10/06/2011.

<sup>340</sup> RAMOS, Elival da Silva Ramos. Controle de constitucionalidade no Brasil: perspectivas de evolução. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 19-26.

inferiores retiram seu fundamento de validade das normas imediatamente superiores, em um sistema de supra-infra-ordenação. No topo dessa construção normativa encontra-se, em termos jurídico-positivos, a Constituição, a qual delimita a forma de produção e o conteúdo das leis inferiores<sup>341</sup>.

Com base nisso, a doutrina brasileira afirma que Constituição está no vértice do ordenamento jurídico precisamente porque foi criada por um poder insubordinado, o poder constituinte originário, que se posiciona sobre de todos os poderes constituídos, submetendo, incluso, o legislador<sup>342343</sup>. Aduz-se que superioridade da Carta Magna lastreia-se, também, em sua rigidez, ou seja, na necessidade de observância de um procedimento mais dificultoso para sua elaboração e modificação comparado ao prescrito às leis comuns. Isso assegura à Carta Maior sua posição no cume da pirâmide jurídica e a diferencia das outras normas<sup>344</sup>.

Assim, ou uma norma insere-se no sistema normativo e extrai dele sua força cogente, com arrimo em norma superior, ou localiza-se fora dele, expirando sua existência como norma jurídica<sup>345</sup>, sendo a Constituição o critério principal para a resolução das “contradições normativas intrassistêmicas”<sup>346</sup>. No caso das normas pós-constitucionais, a apreciação de sua colisão com o Texto Supremo dá-se sob o prisma do vício de inconstitucionalidade.

Contudo, a despeito de a Constituição de 1988 não tratar do assunto, sedimentou-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal o entendimento de que não existe inconstitucionalidade superveniente. Logo, um texto normativo pré-constitucional somente pode ter a sua compatibilidade com a Carta Maior analisada sob a perspectiva do direito intertemporal<sup>347</sup>. Se conciliável com a nova Constituição, será reconhecido como recepcionado pela nova ordem instaurada, retirando agora desta seu fundamento de validade<sup>348</sup>, e se manterá vigente no sistema. Caso contrário, declarar-se-á sua não recepção, com a consequente revogação da lei, e não sua declaração de inconstitucionalidade<sup>349</sup>. Consequentemente, nota-se que a referida apreciação da adequabilidade só se pode dar quanto

---

<sup>341</sup> KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 135-157.

<sup>342</sup> RAMOS, Elival da Silva Ramos. Controle de constitucionalidade no brasil: perspectivas de evolução. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 24.

<sup>343</sup> BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 77.

<sup>344</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 549-551.

<sup>345</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 542.

<sup>346</sup> RAMOS, Elival da Silva Ramos. Controle de constitucionalidade no brasil: perspectivas de evolução. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 21.

<sup>347</sup> MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnoldo; MENDES, Gilmar Ferreira. Mandado de segurança e ações constitucionais. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 660-665

<sup>348</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 126.

<sup>349</sup> MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnoldo; MENDES, Gilmar Ferreira. Mandado de segurança e ações constitucionais. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 660-665.

ao conteúdo da lei pré-constitucional, e não sua forma, posto que esta foi ditada pela ordem jurídica antecedente.

No caso do art. 8º, I, da LC nº 24/75, norma pré-constitucional aqui avaliada, sua compatibilidade com a Constituição pode ser oficialmente aferida incidentalmente por todas as instâncias judiciais, sem necessidade de observância ao art. 97, da CRFB/88, cujas decisões terão eficácia apenas *inter partes*. Ou, ainda, pelo Supremo Tribunal Federal, em Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF), conforme permissão do art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.882/99, cujo teor decisório terá eficácia definitiva, geral e vinculante, com capacidade de expungir o preceptivo do ordenamento jurídico, se a decisão for pela sua não recepção<sup>350</sup>.

Como dito, o escopo deste trabalho é averiguar se houve ou não o recebimento do art. 8º, I, da LC nº 24/75, pela Constituição vigente, matéria que está pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal no RE 628.075. Muitos são os argumentos usados pela doutrina tanto para defender quanto para objurgar a glosa de créditos autorizada pelo supracitado dispositivo. Neste estudo, concentrar-se-á em três eixos principais de análise, trazendo-se as críticas mais relevantes para aferir se a arguição da não recepção sustenta-se. São eles: (i) usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal; (ii) violação à não cumulatividade; (iii) imposição de deveres instrumentais não previstos em lei.

#### 3.4.1. Usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal

O art. 8º, I, da LC nº 24/75 autoriza que os entes políticos parciais, por meio de sua Administração Pública Fazendária, possam analisar os atos normativos uns dos outros, e, se verificarem que a norma alheia trouxe incentivos fiscais e financeiros do ICMS incompatíveis com o determinado pela Constituição e regulamentado pela LC nº 24/75, declarem-na nula e recusem conceder os créditos correspondentes ao incentivo dado.

Com base nisso, parte da doutrina argumenta que o dispositivo permitiria a usurpação pelo Executivo estadual da competência do Supremo Tribunal Federal para fazer o controle abstrato de constitucionalidade das leis, e, portanto, não estaria recebido pela Constituição. Aduz-se que, se o ente estatal visualizasse a inconstitucionalidade na norma do benefício, deveria acionar a Corte, por meio de ADI, para que esta desse o juízo definitivo, vinculante e *erga omnes* sobre a matéria, e não realizar sua autotutela ferindo o princípio da

---

<sup>350</sup> MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnoldo; MENDES, Gilmar Ferreira. Mandado de segurança e ações constitucionais. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 451-452.

separação dos poderes.

Pois bem, para se analisar essa primeira crítica à glosa de créditos, mister se faz imiscuir-se no tema do controle de constitucionalidade.

Como dito, as normas constitucionais fornecem os requisitos mínimos de existência das demais normas do ordenamento jurídico. A inconstitucionalidade de um ato normativo pós-constitucional corresponde a sua afronta à Constituição, seja por não ter observado o processo legislativo por esta determinado para sua criação, seja por infringir o conteúdo nela contido. Ao passo que as leis constitucionais editadas após a Constituição vigente apenas deixam de ser válidas com a produção de nova lei que as revogue, as leis inconstitucionais submetem-se a um peculiar processo de invalidação, realizado por órgão distinto do que as criou, que é o controle de constitucionalidade<sup>351</sup>.

O controle de constitucionalidade, portanto, é tradicionalmente concebido como a perscrutação da conformidade de um ato normativo à Constituição, sob aspectos tanto formais, quanto materiais<sup>352</sup>, com fins a recusar-lhe eficácia jurídica<sup>353</sup>. Quanto ao momento em que ocorre, pode ser dividido em controle preventivo, feito antes da promulgação do ato normativo, e repressivo, cometido após edição da lei<sup>354</sup>. Está-se a tratar, no presente trabalho, do controle repressivo.

No âmbito jurisdicional, o controle pode ser classificado em abstrato ou concreto. O controle de constitucionalidade abstrato ou principal destina-se à avaliação da lei em tese, ocorrendo no seio de um processo objetivo, qual seja, sem lide. Presta-se, precipuamente, à proteção direta do ordenamento jurídico objetivo, à defesa da supremacia da Constituição<sup>355</sup>. A Constituição de 1988 confiou ao STF a competência exclusiva para exercer o controle abstrato de atos normativos federais, estaduais e distritais materialmente estaduais editados após sua promulgação<sup>356</sup>. O instrumento para tanto, na dicção do art. 102, I, a, da CRFB/88, é a ação direta de inconstitucionalidade, cuja decisão tem efeitos *erga omnes* e vinculantes, e é imbuída de definitividade. Em havendo procedência da ação, com a consequente declaração de inconstitucionalidade, atacar-se-á não só o plano da eficácia, como também o da existência

---

<sup>351</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 544-547.

<sup>352</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de direito constitucional. 38 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 60.

<sup>353</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 564.

<sup>354</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de direito constitucional. 38 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 62-63.

<sup>355</sup> MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnoldo; MENDES, Gilmar Ferreira. Mandado de segurança e ações constitucionais. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 407-409.

<sup>356</sup> MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnoldo; MENDES, Gilmar Ferreira. Mandado de segurança e ações constitucionais. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 417-445.

do ato normativo, retirando-o do ordenamento jurídico.

Por sua vez, o controle concreto ou incidental exige que haja uma situação jurídica concreta que envolva a aplicação de um ato normativo federal, estadual, distrital ou municipal supostamente inconstitucional. Seu intuito primordial é preservar direitos subjetivos materialmente atingidos na lide<sup>357</sup>. Pode ser realizado por qualquer órgão judicial, desde o juízo singular até a Corte de Cúpula, atentando-se apenas ao fato de que, nos Tribunais, há um quórum especial de votação determinado pelo art. 97 da CRFB/88.

O controle concreto é desencadeado ante provocação das partes, do Ministério Público e, incluso, de ofício<sup>358</sup>. A decorrente declaração de inconstitucionalidade, em regra, terá efeitos apenas *inter partes*, com o afastamento da aplicação da lei naquele específico caso concreto. Atingirá, assim, apenas o plano de eficácia do ato normativo, e de forma restrita. Sua previsão na Constituição, segundo Luís Roberto Barroso, foi feita expressa, porém, obliquamente, quando do regramento do cabimento do recurso extraordinário, que revela a possibilidade de controle de constitucionalidade pelos juízos singulares e tribunais<sup>359</sup>.

A competência para exercer o controle de constitucionalidade pode ser extraída da Constituição de forma explícita ou implícita<sup>360</sup>. Segundo Manoel Gonçalves Ferreira filho, “O controle repressivo foi confiado ao Judiciário”<sup>361</sup>. Celso Ribeiro Bastos também afirma que o “(...) órgão encarregado do exame de constitucionalidade das leis, que entre nós, sem nenhuma novidade, é o Poder Judiciário”<sup>362</sup>. Essa tarefa atribuída ao Poder judicante pode ser implicitamente aferida nos ditames constitucionais, pois deflui da própria natureza de sua atividade, que envolve intrinsecamente a aplicação das normas conforme sua hierarquia<sup>363</sup>. O Estado-juiz, em tese, assume a posição de terceiro equidistante para defender o interesse público de manter eficazes as regras e princípios constitucionais<sup>364</sup>.

Nesse contexto, antes da declaração de inconstitucionalidade pelo Judiciário, em controle concreto, quanto às partes do processo, ou em controle abstrato, quanto a todos, só poderia afastar a aplicação de lei pretensamente inconstitucional o Supremo Tribunal Federal em medida cautelar. Contudo, essa perspectiva não é nada pacífica.

---

<sup>357</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 557.

<sup>358</sup> MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnoldo; MENDES, Gilmar Ferreira. Mandado de segurança e ações constitucionais. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 708-712.

<sup>359</sup> BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 88.

<sup>360</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 553.

<sup>361</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de direito constitucional. 38 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 66.

<sup>362</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 548.

<sup>363</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 551-553.

<sup>364</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 564.



A sua vez, Luís Roberto Barroso leciona que, antes da promulgação da Constituição atual, o meio jurídico era uníssono no sentido da possibilidade de o Poder Executivo, por meio de sua Administração Pública, deixar de aplicar lei que considerasse contrária ao texto constitucional. A partir de 5 de outubro de 1988, passou-se a questionar essa competência do Executivo, em razão da ampliação dos legitimados para propor a ADI, abrangendo, incluso, o Governador dos Estados e do Distrito Federal, questionamento endossado por Gilmar Mendes<sup>365</sup>. Entende o primeiro jurista, entretanto, que, com vistas a proteger a supremacia da Constituição, o Executivo pode sim verificar a adequação entre a lei e a Carta Magna, até o momento em que o Judiciário fixar interpretação que o vincule, nos termos do art. 102, § 2º, da CRFB/88<sup>366</sup>.

A doutrina sói chamar essa atividade da Administração Pública de descumprimento de lei inconstitucional, e não de controle de constitucionalidade. Contudo, com base no conceito de controle delineado acima, a não aplicação de uma norma por considerá-la inconstitucional não deixa de ser uma forma de controle de constitucionalidade, assemelhado ao controle concreto realizado pelo Judiciário, visto que apenas restringe a eficácia da lei, mas calcado no mesmo objetivo preeminente do controle abstrato, a asseguuração da supremacia da Constituição.

Contra esse controle exercido pela Administração Pública, argui-se que se está ferindo a presunção de constitucionalidade que reveste todos os atos normativos, a qual só se rompe após o efetuado o controle jurisdicional constitucionalmente previsto<sup>367</sup>. Presunção essa que visa manter justamente o papel do direito como garantia da ordem e da paz, da preservação da segurança e da estabilidade nas relações jurídicas<sup>368</sup>. Haveria afronta à segurança jurídica, contida no art. 5º, *caput*, e inciso XXXVI, da CRFB/88, da qual advém a previsibilidade e a lealdade nas ações do Estado<sup>369</sup>. Aduz-se que a atuação da Administração Pública deve pautar-se pela legalidade, nos termos do art. 37, *caput*, da CRFB/88, não lhe cabendo questionar a validade das leis.

Em face disso, os defensores do controle administrativo redarguem que a presunção

---

<sup>365</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. O poder executivo e o poder legislativo no controle de constitucionalidade. Canela: IGAM, 25-27 out. 1995. Palestra proferida no Congresso Brasileiro de Administração Pública e Direito Municipal.

<sup>366</sup> BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 92-94.

<sup>367</sup> SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 56.

<sup>368</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 546-548.

<sup>369</sup> MEDINA, Jefferson Marcos Biagini. A impossibilidade da glosa unilateral de icms pelo estado de destino nas hipóteses de concessão de benefício fiscal sem amparo em convênio pelo estado de origem. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 220, p. 83, jan. 2014.

relativa de constitucionalidade das leis e a legalidade não podem impor-se contra a supremacia da Constituição<sup>370</sup>. Parece sustentável essa posição, desde que haja uma patente inconstitucionalidade da lei, aferível por um órgão não julgante, e que o controle emane de uma orientação da cúpula da Administração Pública<sup>371</sup>, ou de expressa previsão legal para situações específicas. Mas, em última instância, a resposta final sobre a constitucionalidade da lei cabe ao Judiciário, não só porque apenas o STF pode declarar a nulidade do ato normativo, mas também pelo próprio princípio da inafastabilidade da jurisdição, inscrito no art. 5º, XXXV, da CRFB/88.

É por isso que Cristiana De Santis Mendes de Farias, apesar de concluir pelo cabimento do controle feito pela Administração Pública direta, alerta que:

(...) é imperioso ao Executivo, depois de descumprir a lei, deflagre o controle de constitucionalidade ou provoque quem tenha legitimidade para fazê-lo. Se a lei é inconstitucional, compete ao Executivo, por dever de coerência e de proteção à Constituição, adotar as providências para que seja extirpada o quanto antes do ordenamento jurídico<sup>372</sup>.

Diante dessas observações, volta-se ao art. 8º, I, da LC nº 24/75. Em primeiro plano, o dispositivo traz como sanção a ser aplicada pelo Estado de destino “a nulidade do ato”, o qual a doutrina majoritária entende ser o ato normativo que concedeu o benefício fiscal unilateral. Essa imposição não pode ser vista literalmente como uma pena de nulidade da lei, simplesmente porque, por limites territoriais de competência, um ente político não pode declarar a nulidade de um ato normativo de outro ente político de mesma hierarquia. Ele não tem competência nem condições jurídicas para isso. Tanto é que, mesmo quando o Estado destinatário cumpre o prescrito no art. 8º, I, da LC nº 24/75, a lei criadora dos incentivos continua vigente e inserta no ordenamento jurídico do outro ente, produzindo seu bastante efeito de desonerar direta ou indiretamente o contribuinte do Estado de origem.

Assim, nesse ponto, não se pode falar em usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal, por impossibilidade prática de sua perfectibilização. Há sim a permissão de uma espécie de controle de constitucionalidade repressivo pela Administração Pública para verificar a compatibilidade da norma do ente de origem com a Constituição. Também não se

---

<sup>370</sup> MELLO, Cristiana De Santis Mendes de Farias. O Poder Executivo e o descumprimento de leis inconstitucionais: uma breve análise dos argumentos desfavoráveis. Revista Direito Público, v. 1, p. 7-24, 2010.

<sup>371</sup> MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 21 ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 677-678.

<sup>372</sup> MELLO, Cristiana De Santis Mendes de Farias. O Poder Executivo e o descumprimento de leis inconstitucionais: uma breve análise dos argumentos desfavoráveis. Revista Direito Público, v. 1, p. 21, 2010.

pode arguir uma usurpação de competência do Judiciário, e, logo, violação à separação de poderes, tendo em vista, como assentado, a possibilidade de descumprimento pelo Executivo de norma flagrantemente inconstitucional, em respeito à supremacia da Carta Maior.

Em um segundo plano, criticável se faz a real sanção atribuída pelo preceptivo após realizada essa averiguação de compatibilidade constitucional, qual seja, “a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria”. A Administração Pública Fazendária não ataca diretamente a eficácia da lei irregular, o que não tem condições de fazer, já que não é o ente competente para aplicá-la. Em vez disso, atinge uma possível repercussão dos efeitos da norma inconstitucional, que seria a diminuição do ônus tributário sobre a mercadoria adquirida, o que por ele será processado como a redução dos créditos de ICMS devidos a seu contribuinte. É a ação que está a seu alcance, tendo em vista a extraterritorialidade dos créditos de ICMS prevista no art. 155, § 2º, I, da CRFB/88.

Destarte, no caso do art. 8º, I, da LC nº 24/75, o pretenso controle de constitucionalidade por ele autorizado não se justifica, uma vez que não garantirá a supremacia da Constituição, já que a norma inconstitucional permanecerá produzindo seus principais e imediatos efeitos. Portanto, prevalecem os argumentos contrários ao intentado controle realizado pela Administração fazendária do Estado de destino, em especial a violação ao princípio constitucional da segurança jurídica.

A segurança jurídica vista aqui, principalmente, sob seu enfoque subjetivo, como a “(...) proteção à confiança das pessoas no pertinente aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diferentes aspectos de sua atuação”, da qual decorrem as mencionadas previsibilidade e lealdade nas ações do ente estatal. Esta norma obsta que o Poder público surpreenda os particulares de modo a macular seus interesses ou expectativas<sup>373</sup>. No caso, o art. 8º, I, da LC nº 24/75 fere a segurança jurídica ao frustrar a legítima expectativa do contribuinte na observância pelo Fisco da norma da não cumulatividade com base no imposto destacado em nota fiscal do produto adquirido e ao submetê-lo constantemente à possibilidade de ter seus créditos de ICMS estornados. Sob este aspecto, o raciocínio traçado conduz à não recepção do artigo.

---

<sup>373</sup> COUTO E SILVA, Almiro do. 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). Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 2, abril/maio/junho, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 20 jun. 2017.

### 3.4.2. Violação à não cumulatividade

Por permitir o estorno dos créditos de ICMS correspondentes ao incentivo fiscal concedido pelo Estado de origem, diz-se que o art. 8º, I, da LC nº 24/75 viola a norma da não cumulatividade prescrita no art. 155, § 2º, I, da CRFB/88.

Quanto a este aspecto, deve-se rememorar a interpretação conferida ao art. 155, § 2º, I, da CRFB/88, pela qual viu-se que os créditos a serem compensados são os correspondentes ao ICMS incidido na fase anterior, conjugada com a interpretação descrita sobre o art. 155, § 2º, II, da CRFB/88, pela qual, não incidindo ICMS na operação prévia ou incidindo com redução em seu aspecto quantitativo, os créditos serão, respectivamente, nulos ou proporcionais.

A glosa de créditos aqui estudada, como forma de retaliação indireta na guerra fiscal, não considera, para fins de abatimento na operação subsequente, o ICMS assaz incidido na operação anterior e destacado na nota fiscal, conforme o manda o art. 155, § 2º, I, da CRFB/88. Em vez disso, desconta do crédito a que o adquirente tem direito o valor referente ao benefício fiscal ou financeiro recebido pelo contribuinte do Estado de origem. Benefício esse que não se relaciona com as benesses prescritas no art. 155, § 2º, II, da CRFB/88, para excepcionar o direito de créditos, pois não operam sobre a regra de incidência tributária. Assume, assim, uma nova exceção à não cumulatividade não prevista na Constituição.

*A priori*, o ICMS incidido na operação anterior estará embutido no preço do bem, por isso consta destacado na nota fiscal, devendo esse valor ser escriturado pelo adquirente para posterior abatimento. Contudo, por entender que há exoneração irregular na etapa precedente, o que diminuiria a incidência real do tributo, o Estado de destino segue a lógica do art. 8º, I, da LC nº 24/75, que lhe permitiria não reconhecer a proporção dos créditos relativos ao incentivo. Nota-se, nesse comando, uma lesão à norma da não cumulatividade, com uma consequente repetição de incidências do tributo, aferível de duas formas.

A primeira é que, tendo em vista o intuito do incentivo fiscal ou financeiro de estimular os novos investimentos, apesar de o benefício representar uma diminuição nos custos do contribuinte de origem, não necessariamente esse ganho será completamente repassado aos preços dos produtos, havendo a possibilidade de apenas ser empregado para aumentar os negócios ou os lucros da empresa, ou, ainda, reduzir os custos de se instalar em local menos desenvolvido. Nesse caso, com a glosa, haverá a cumulatividade justamente porque não serão concedidos créditos pelo valor do tributo arcado pelo contribuinte

destinatário ao comprar a mercadoria, valor que sofrerá nova incidência quando da próxima operação de circulação.

Claro que há possibilidade de que este benefício, em alguma medida, reflita no preço, até para a empresa ganhar vantagem concorrencial em face das outras. Mas isso não é uma garantia. Daniel Peixoto Monteiro entende que “(...) mesmo que haja redução do impacto fiscal na origem, este alívio repercutirá em pequena (e às vezes inexistente) parcela no preço praticado pelo remetente, nunca na íntegra”<sup>374</sup>.

A segunda é que, ainda que houvesse uma total repercussão do benefício ao preço do bem, sendo a alíquota interestadual uma “ficção” expressa na nota fiscal, como visto, o estorno proporcional, em regra, geraria a cumulatividade. Isso porque, conforme estudado, quando há um benefício fiscal no meio da cadeia produtiva, a restrição ao crédito no negócio jurídico seguinte fará com que o ICMS incida sobre todos os valores agregados, e também sobre o imposto das outras operações efetivamente tributadas. Isso resulta na repetição de incidência do ICMS, onerando mais o contribuinte destinatário, e não apenas “neutralizando” o incentivo irregularmente dado. Causa, assim, distorções no ciclo de produção, justamente o que a não cumulatividade pretende evitar.

É por isso que as hipóteses enunciadas pelo art. 155, § 2º, II, da CRFB/88 devem ser vistas como as únicas exceções à não cumulatividade permitidas pelo ordenamento jurídico, sob pena de esvaziamento do previsto no art. 155, § 2º, I, da CRFB/88 e desencadeamento de distorções concorrenciais, a revelia do disposto no art. 170, IV, da CRFB/88. A LC nº 87/96, ao regular a não cumulatividade constitucional, deu a esta norma a máxima expressão que ela poderia ter, em cumprimento ao mandamento constitucional, ao adotar o critério do crédito financeiro.

Portanto, não poderia lei complementar, a pretexto de preservar a ordem do 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88, o que, de fato, não consegue, permitir a limitação da norma constitucional cogente da não cumulatividade, restringindo o direito subjetivo do contribuinte à compensação de créditos. Contribuinte esse que nem faz parte da relação jurídica instaurada pela lei inconstitucional. Até porque, conforme já destacado, se o STF declarar a inconstitucionalidade da lei concessora de benefícios, nenhuma consequência recairá sobre o contribuinte de destino.

Como dito, a não cumulatividade configura uma limitação na competência tributária

---

<sup>374</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via icms. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. 1 ed. São Paulo: MP, 2007. p. 85.

do ente político e um direito individual do contribuinte, fazendo parte do chamado “Estatuto do Contribuinte”<sup>375</sup>. É, portanto, cláusula pétrea, inserida pelo art. 60, § 4º, IV, da CRFB/88, não podendo, assim, ser restringida pelo poder reformador, quiçá pelo legislador infraconstitucional, pelo administrador público, e pelo intérprete. Sob esse prisma, art. 8º, I, da LC nº 24/75 é incompatível com a Constituição vigente, o que reforça sua não recepção.

### 3.4.3. Imposição de deveres instrumentais não previstos em lei

Segundo assentado no tópico anterior, o art. 8º, I, da LC nº 24/75 acaba por onerar o contribuinte adquirente, ao restringir seu direito aos créditos de ICMS. Assim, a sanção do dispositivo recai diretamente sobre ele. Para se refugir desta penalidade, o contribuinte ver-se-ia obrigado a investigar se o seu fornecedor recebe incentivos fiscais contrários à ordem jurídica, o que representaria deveres instrumentais não previstos em lei adicionais a este contribuinte. É por isso que a doutrina critica o preceito por ferir o princípio da legalidade, ao impingir obrigações instrumentais sem supedâneo em lei.

Frequentemente, o contribuinte adquirente nem tem ciência de que o bem titularizado auferiu benefício na origem<sup>376</sup>, e nem sempre possui meios de acompanhar as previsões emitidas por todas as unidades federativas com competência sobre o ICMS<sup>377</sup>. E, ainda que alguns atos normativos regulamentadores da glosa tragam um rol com alguns incentivos irregulares, suas listas são expressamente exemplificativas.

Seguramente, a sanção do art. 8º, I, da LC nº 24/75 confere a carga ao adquirente de verificar quais vendedores são atingidos por benefícios fiscais irregulares, seja para não comercializar com eles, seja para evitar eventual multa pelo não estorno, com todo o dispêndio de recursos que esse dever adicional pode gerar. Tal ônus encaixa na concepção de dever instrumental tributário como um vínculo contínuo não pecuniário entre o particular e o fisco que impõe ao primeiro a prática de ato para colaborar com os interesses da Administração de arrecadar e fiscalizar, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN<sup>378</sup>.

Embora o art. 113, § 2º, do CTN autorize que lei em sentido amplo disponha sobre os deveres instrumentais, em respeito ao princípio da legalidade em seu viés privado, prescrito

<sup>375</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 293.

<sup>376</sup> VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. Limites constitucionais à glosa de créditos de icms em um cenário de guerra fiscal. 1 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 123.

<sup>377</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via icms. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. 1 ed. São Paulo: MP, 2007. p. 84.

<sup>378</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 504.

no art. 5º, II, da CRFB/88, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei formal, no mínimo a atribuição de competência para certa autoridade crie a determinada obrigação deve haver em texto normativo devidamente editado pelo Poder Legislativo<sup>379380</sup>. Apenas por essa via “(...) pode o Estado exigir algo do particular, impondo-lhe o dever de agir ou de se abster de fazer algo”<sup>381</sup>. E não há nenhum preceptivo legal que regule o dever dos contribuintes de fiscalizar se seus fornecedores são beneficiários de incentivo inconstitucional, o que constitui afronta ao princípio da legalidade.

E, ainda que essa obrigação acessória estivesse devidamente regulamentada em legislação tributária, com base em lei em sentido estrito, não seria uma exigência conciliável com o princípio da razoabilidade. Este, que é um princípio constitucional implícito extraído da face substantiva do devido processo legal, inscrito no art. 5º, LIV, da CRFB/88, prenuncia que a atuação estatal deve-se basear na adequação entre meios e fins<sup>382</sup>. O meio usado no caso, a imposição de deveres instrumentais que representam pesado ônus ao contribuinte, em afronta ao seu direito de propriedade (art. 5º, XXII, da CRFB/88), não se mostra adequado para se atingir o fim de fiscalização da regularidade das normas de outras unidades federativas e de manutenção da eficácia do art. 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88.

Isso não só pelo dispêndio financeiro que causaria aos contribuintes e pelas dificuldades que estes teriam para identificar as normas inconstitucionais promulgadas pelos outros entes federativos, mas também pela própria inconciliabilidade com o ordenamento jurídico da atribuição aos particulares da missão de aferirem a validade das leis, o que poderia significar uma completa ineficácia destas<sup>383</sup>. Sem contar que, do mesmo modo que o “controle de constitucionalidade” feito pelo Estado de destino, o ato dos contribuintes não impediria a aplicação da lei, de fato, inconstitucional, posto que sua vigência ocorre circunscrita ao Estado de origem.

Assim, a imposição de tais deveres acaba-se tornando uma exigência de pagar para

---

<sup>379</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 505.

<sup>380</sup> Coaduna com este entendimento a posição firmada pelo STF na ADI 2.859, em que foram considerados constitucionais os Decretos nº 4.489/2002 e nº 4.545/2002, que instituem deveres instrumentais tributários, regulamentando o art. 5º da LC nº 105/2001, que expressamente delega ao Poder Executivo essa função regulamentadora sobre situações determinadas (STF, ADI 2.859/DF, rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, DJE 20/10/2016).

<sup>381</sup> FURTADO, Lucas Rocha. Curso de direito administrativo. 4 ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013. p. 81.

<sup>382</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 91, n. 798, p. 23-50, abr. 2002.

<sup>383</sup> “Levanta-se, portanto, a questão de saber a quem deve a Constituição conferir competência para decidir se, num caso concreto, foram cumpridas as normas constitucionais, se um instrumento cujo sentido subjetivo é o de ser uma lei no sentido da Constituição há de valer também como tal segundo o seu sentido objetivo. Se a Constituição conferisse a toda e qualquer pessoa competência para decidir esta questão, dificilmente poderia surgir uma lei que vinculasse os súditos do Direito e os órgãos jurídicos.” (KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 189.)

pagar tributos<sup>384</sup>, além de transformar o contribuinte em fiscal da Administração Pública fazendária<sup>385</sup>, não sendo um preceito razoável, mas um excesso do poder público. A única conduta adequada que resta ao Fisco, mesmo que, como visto, ainda não seja a mais efetiva, é a provocação do STF a fim de que seja declarada a inconstitucionalidade da lei que conceda incentivos sem amparo no convênio interestadual. Nestes aspectos, também se verifica a não recepção do art. 8º, I, da LC nº 24/75 pela Constituição.

### 3.5. Observações finais

Em face das críticas à glosa de créditos aqui analisadas, pode-se observar que o preceito estabelece uma forma transversa de controle de constitucionalidade pela Administração Pública que, conquanto superficialmente demonstre o intuito de preservar a normatividade do art. 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88 e dos dispositivos da LC nº 24/75, é inapto a proteger a supremacia da Constituição, ferindo, na verdade, o princípio da segurança jurídica.

Por outro lado, em vez de autorizar a suspensão dos efeitos da norma concessora de benefícios inconstitucional, atinge a eficácia da norma da não cumulatividade, excecando o direito subjetivo do contribuinte adquirente aos créditos de ICMS pelo valor incidido na operação antecedente. Essa imposição normativa configura uma verdadeira sanção ao contribuinte, o qual, para não ser acometido por referida penalidade, vê-se obrigado a verificar se seus fornecedores são beneficiários de incentivo irregular, dever instrumental não previsto em lei, o que fere o princípio da legalidade, além de ser incompatível com o princípio da razoabilidade.

Portanto, não resta outra conclusão que a não recepção do art. 8º, I, da LC nº 24/75 pela Constituição atual. A glosa de créditos não se mostra um caminho nem viável, nem constitucional para obstar a guerra fiscal, lançando sobre os ombros dos contribuintes o peso do generalizado desrespeito dos próprios entes políticos ao art. 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88, e, como decorrência, ao princípio federativo.

Conforme percuciente apontamento de Luiz Gurgel Alberto de Faria, são necessárias mudanças estruturais para se apaziguar a concorrência fiscal predatória, por meio tanto do exercício pela União do seu papel de promover a redução das desigualdades regionais, quanto

---

<sup>384</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 506.

<sup>385</sup> MEDINA, Jefferson Marcos Biagini. A impossibilidade da glosa unilateral de icms pelo estado de destino nas hipóteses de concessão de benefício fiscal sem amparo em convênio pelo estado de origem. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 220, p. 76, jan. 2014.



da edição de emendas constitucionais que tragam duras penas às unidades federativas infratoras e modifiquem a sistemática do ICMS, dando ênfase ao princípio de destino nas operações interestaduais<sup>386</sup>. De forma alguma se vislumbra como uma possível saída sancionar o contribuinte, o qual, na verdade, revela-se o mais prejudicado com a situação de conflito federativo, usado como “inocente útil ou culpado por presunção”<sup>387</sup>, tal qual no caso da glosa de créditos.

Quanto às perspectivas que a matéria enseja, espera-se que o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 608.075, atente-se às incompatibilidades do art. 8º, I, da LC nº 24/75 com a nova ordem jurídica instaurada pela Constituição de 1988, declarando sua não recepção, em respeito à supremacia constitucional, fixando importante precedente. Os últimos julgados tanto do STF, quanto do STJ, apontam para essa escorreita solução. Urge, porém, que seja proposta uma ADPF, a fim de que o dispositivo seja formalmente revogado e erradicado do direito brasileiro.

No tocante às proposições legislativas recentes de reforma tributária que tratam especificamente do estorno unilateral de créditos, tem-se conhecimento apenas da PLP nº 54/2015, cujo substitutivo foi recentemente aprovado pela Câmara dos Deputados, em regime de urgência, e que deve, em breve, ser votado pelo Senado Federal. Em suma, o projeto estabelece remissão dos créditos tributários referentes aos benefícios fiscais e financeiros concedidos à revelia do art. 155, § 2º, XII, da CRFB/88, mediante a aprovação de convênio pelo CONFAZ com quórum de votação de, cumulativamente, dois terços dos entes federativos e um terço dos entes de cada região. Prevê também, pela mesma via, a reinstituição destes benefícios.

A PLP nº 54/2015 traz, assim, uma forma de convalidação dos incentivos inconstitucionais apoiados em lei publicada até a data do início da vigência da lei complementar a ser aprovada. E, no que mais interessa a este estudo, a referida remissão dos créditos, nos termos do projeto, afasta as sanções previstas no art. 8º da LC nº 24/75 de forma retroativa à data da concessão do benefício irregular. É, assim, uma solução temporária e pontual, valendo apenas para os benefícios convalidados naquele específico espaço de tempo,

---

<sup>386</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. 2009. 187 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife. p. 110-116.

<sup>387</sup> OLIVEIRA, Júlio M. de; PEREIRA, André Luiz dos Santos. Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação – a evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). Estado federal e tributação das origens à crise atual: Coleção federalismo e tributação volume 1. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 25-34.

o que não elide o grande problema da manutenção no ordenamento jurídico desse dispositivo contrário à Carta Maior que é o art. 8º, I, da LC nº 24/75.

## 6. Conclusão

Nesta monografia, almejou-se analisar a glosa de créditos de ICMS efetuada pelo Estado de destino quando em operação interestadual de circulação de mercadorias houvesse recaído incentivo fiscal e financeiro não consentâneo com o disposto na LC nº 24/75 e no art. 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88. O problema a ser desmistificado foi, exatamente, a compatibilidade do dispositivo que prevê a glosa, art. 8º, I, da LC nº 24/75, com a Carta Maior atual. Nesse intuito, esboçou-se o cenário no qual o fenômeno ocorre, um contexto de federalismo fiscal em que a atribuição de competência tributária sobre ICMS aos Estados e Distrito Federal é importante meio de assegurar autonomia financeira destas unidades federativas.

Traçou-se a genealogia desse tributo, o que, mais à frente, serviu para demonstrar não só a existência de normas que até hoje regulam o ICMS, mas também que alguns dos conflitos que atualmente envolvem o imposto já estavam presentes quando a tributação sobre o consumo assumia nomes e estruturas um pouco distintas. Para melhor inteligência do problema central desta pesquisa, buscou-se expor as características normativo-estruturantes do ICMS, identificando-o como um tributo estadual e distrital, sobre o consumo, plurifásico, e não cumulativo.

Construiu-se a regra matriz do ICMS, com ênfase no aspecto material “operações sobre circulação de mercadorias”, sobre a qual apoiou-se as demais explanações do trabalho. Em seguida, demonstrou-se que o ICMS, apesar de ser um tributo de competência, em regra, dos Estados e Distrito federal, tem uma vocação nacional intrínseca, por compreender a circulação de bens e serviços em todo o território brasileiro. Esse caráter nacional tem implicações profundas na sistemática do imposto, e, a fim de que se preserve a uniformidade do tributo, o equilíbrio federativo e a segurança jurídica dos contribuintes, justifica a detalhada disciplina constitucional, a importância das leis complementares para sua regulação, a fixação de alíquotas pelo Senado Federal e a exceção à facultatividade na instituição de tributos.

Reconheceu-se a não cumulatividade do ICMS, prevista no art. 155, § 2º, I, da CRFB/88, como uma técnica de arrecadação que impede que o contribuinte arque com as repetidas incidências do tributo durante o processo produtivo, cabendo-lhe o pagamento apenas da diferença entre o imposto devido no negócio jurídico em que ele transferir a mercadoria a outrem e o imposto cobrado nas operações antecedentes. Esclareceu-se que esta expressão imposto cobrado, para fins de compensação do ICMS só pode ser compreendida

como imposto incidido nas operações anteriores, e não imposto efetivamente quitado pelos outros contribuintes.

Ademais, observou-se que a não cumulatividade traz o direito subjetivo ao contribuinte de perceber os correspondentes créditos de ICMS, o qual integra o rol dos direitos individuais constitucionais. É cláusula pétrea, portanto, que não pode ser afastada pelo poder constituinte reformador, pelo legislador infraconstitucional, pelo administrador público, nem pelo intérprete do direito.

Avaliou-se também as exceções que o art. 155, § 2º, I, da CRFB/88 permite que sejam feitas à não cumulatividade, salvo disposição de lei em contrário, que são os casos da não incidência e da isenção. Para apreender essa norma que traz excepcionais hipóteses de cumulatividade, buscou-se na doutrina e na jurisprudência o conceito, primeiro, de não incidência, assumida como não congruência entre uma norma jurídica tributária válida e vigente a um fato jurídico concreto, em razão de um dos seguintes fatores: (i) falta do fato jurídico tributário; (ii) ausência de regra-matriz de incidência tributária, que, ainda que permitida pela Constituição, não foi criada no plano infraconstitucional; (iii) inexistência de previsão constitucional outorgante de competência para tributar determinando evento; (iv) imunidade tributária; ou (v) isenção tributária total.

Segundo, a definição de isenção, concebida, em sua vertente total, como norma que age contra um ou mais aspectos da norma-matriz de incidência, provocando sua mutilação parcial, obstando a incidência desta. E, em sua vertente parcial, como norma que provoca uma redução de um dos elementos do aspecto quantitativo do tributo. Em ambas as acepções de isenção, notou-se sua atuação precisa sobre a norma matriz de incidência.

Adiante, imiscuiu-se no tema da guerra fiscal, sede da glosa de créditos, começando-se por expor o reconhecimento pela ordem jurídica da extrafiscalidade na tributação, ou seja, o uso desta para fins não meramente arrecadatórios, incentivando ou desestimulando condutas para o atendimento dos objetivos e princípios constitucionais. Identificou-se os incentivos fiscais como ramo positivo da extrafiscalidade, os quais, de modo amplo, podem ser descritos como disposições tributárias especiais cujo fulcro é incentivar atividades privadas consentâneas ao interesse público. Neste conceito cabem tanto expedientes que não resultam em desoneração direta do contribuinte, quanto aqueles que atenuam a carga fiscal, seja modificando a regra matriz do tributo ou não.

Demonstrou-se os limites materiais e formais afetos a todos os incentivos fiscais, dos quais se destaca o respeito ao princípio da legalidade. Fez-se a devida diferenciação entre incentivos fiscais, financeiros e estruturais. Passou-se ao delineamento da forma de concessão

de incentivos fiscais específicos do ICMS, que, conforme o art. 155, § 2º, XII, g, devem ser estatuídos mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal. A LC nº 24/75, ao regulamentar este dispositivo, prevê que a instituição dos benefícios fiscais e financeiros dar-se-á por convênio unânime das unidades federativas. Como assentado, essa limitação mais abrangente da lei complementar, abarcando não só os incentivos fiscais, como também os financeiros, coaduna com o objetivo constitucional. Viu-se que o STF considera o referido acordo intergovernamental como pressuposto à posterior edição de lei formal que preveja os mencionados incentivos.

A não observância a essas limitações formais para a criação de benesses do ICMS desencadeia a guerra fiscal, prática generalizada entre os entes políticos, que traz diversas consequências nefastas à ordem jurídica brasileira. Nesse cenário, o STF tem jurisprudência consolidada a respeito da inconstitucionalidade da concessão unilateral de benefícios fiscais, e suas decisões, regra geral, são carregadas de eficácia retroativa, ensejando o recolhimento dos valores indevidamente desonerados.

Contudo, embora haja o contundente combate do Judiciário sobre os artifícios usados na guerra fiscal, esse empenho, por uma série de fatores, não tem alcançado a efetividade devida para impedir o prosseguimento da concorrência fiscal predatória. Isso não deixa de ser um estímulo para que, com apoio no art. 8º, I, da LC nº 24/75, os entes federativos lancem-se à pretensão de contrabalancear os incentivos irregularmente concedidos por outras pessoas políticas, por meio da glosa de créditos.

Neste trabalho, conceituou-se a glosa de créditos como a proibição ao aproveitamento de créditos referentes a mercadorias envoltas por incentivo unilateral de ICMS advindas de operação interestadual, como uma forma de retaliação indireta feita pelo Estado de destino ao Estado de origem que concedeu os benefícios inconstitucionais. Excluiu-se do problema a anulação de créditos que, compativelmente ao art. 155, § 2º, II, da CRFB/88, refira-se a operações que sofreram isenção total ou parcial, havendo sido esses benefícios concedidos de forma regular ou não.

Muitas ações subjetivas chegaram ao STF e ao STJ questionando a prática da glosa de créditos, havendo decisões de ambos os Tribunais que apontam tanto no sentido da higidez dos atos normativos estaduais que a preveem, quanto no contrário. Percebe-se, porém, uma tendência nos últimos julgados de censurar o estorno unilateral de créditos.

Em 13 de outubro de 2011, o Plenário do STF reconheceu a repercussão geral da matéria, tendo como caso paradigma o RE 628.075, sob qual subjaz de forma específica o questionamento sobre recepção ou não do art. 8º, I, da LC nº 24/75. A tese firmada nesta

ação, ainda pendente de julgamento, há de ser replicada em todos os demais casos judiciais que tratam do assunto, posto que o processo está submetido à sistemática dos recursos repetitivos.

Diante de tudo isso, coube responder à questão a que se propôs o presente trabalho, sobre a compatibilidade art. 8º, I, da LC nº 24/75 com a Constituição de 1988, tendo em vista o princípio da supremacia constitucional, o qual impõe que as normas infraconstitucionais retirem seu fundamento de validade da Carta Maior. Para tanto, averiguou-se as três principais críticas realizadas pela doutrina à glosa de créditos a fim de se verificar se elas eram consistentes para o sustento da não recepção do dispositivo.

Pôde-se observar que não há uma usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal, nem mesmo do Judiciário por meio da glosa de créditos, visto que, em casos de flagrante inconstitucionalidade de lei, a cúpula da Administração Pública pode fixar a não aplicação do preceptivo irregular, em respeito à supremacia da Constituição. Na verdade, art. 8º, I, da LC nº 24/75 revela-se incapaz de permitir que o Estado de destino afaste a aplicação de norma inconstitucional, servindo o controle por este intentado apenas a violar a segurança jurídica dos contribuintes, por estarem sempre na iminência de terem sua escrituração fiscal rejeitada, ruindo com a confiança e previsibilidade que depositam nas ações estatais.

Notou-se também que a norma em questão abre nova exceção à não cumulatividade, não prevista art. 155, § 2º, II, da CRFB/88, indo de encontro com o direito individual do contribuinte aos créditos correspondentes à incidência do tributo nas operações anteriores. Causa, assim, a repetição de incidência do imposto sobre valor já tributado, distorcendo os preços das mercadorias, em clara afronta à norma da não cumulatividade. Isso representa direta sanção ao contribuinte adquirente.

Por fim, percebeu-se que a aplicação do art. 8º, I, da LC nº 24/75 como uma sanção ao contribuinte do Estado de destino, implicitamente traz-lhe o dever instrumental de perquirir se seu fornecedor recebeu algum incentivo fiscal ou financeiro de ICMS pelo Estado de origem. Esta obrigação acessória, à revelia do que propugna o princípio da legalidade, especialmente sob seu aspecto privado contido no art. 5º, II, da CRFB/88, não está expressamente regulamentado em lei. E, ainda que o estivesse, ela não condiz com o princípio da razoabilidade, pois não é o meio adequado para se alcançar o fim de fiscalizar o cumprimento das leis pelos outros entes políticos, nem de garantir a observância do art. 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88.

Assim, conclui-se que não houve a recepção do art. 8º, I, da LC nº 24/75 pela Constituição atual. A glosa de créditos como retaliação indireta ao Estado conessor de

incentivos fiscais e financeiros inconstitucionais não se mostra um caminho nem possível, nem constitucional para obstar a guerra fiscal, lançando sobre os contribuintes toda a carga do generalizado desrespeito dos próprios entes políticos ao art. 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88, e, como decorrência, ao princípio federativo.

Nesse sentido, aguarda-se que o Supremo tribunal Federal, quando do julgamento do RE 628.075, observe todas as inadequações que o art. 8º, I, da LC nº 24/75 apresenta em relação à Constituição vigente, firmando jurisprudência no sentido da não recepção do dispositivo pela nova ordem jurídica. Esse precedente terá elevada autoridade, pois sua tese deverá ser aplicada em todos os casos atuais e futuros a serem decididos por todas as instâncias judiciais. Entretanto, isso não encerra de vez o problema. Por isso, é essencial a proposição de ADPF que tenha como pedido principal a declaração da não recepção do preceptivo, decisão essa que terá força de extirpá-lo formalmente de ordenamento jurídico brasileiro.

## Referências

ABRAHAM, MARCUS. Curso de direito financeiro brasileiro. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes De. Comentário ao artigo 18, caput. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à constituição do Brasil. 1 ed. São Paulo: Saraiva/Almeidina, 2013.

\_\_\_\_\_. Comentário ao artigo 1º, caput. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à constituição do Brasil. 1 ed. São Paulo: Saraiva/Almeidina, 2013.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 25/26, p. 109-111, jul./dez. 1983.

Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil, Ranking – Todos os Estados (2010). Disponível em <<http://atlasbrasil.org.br/2013/pt/ranking/>>. Acesso em: 26 de mai. de 2017.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2012.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. Créditos do ICMS na guerra fiscal. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BECHARA, Carlos Henrique Trajan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. Federalismo e tributação: entre competição e cooperação. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). Estado federal e tributação das origens à crise atual: Coleção federalismo e tributação volume 1. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

BEVILACQUA, Lucas. Federalismo, ICMS e guerra fiscal. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; Carlos Eduardo Faraco Braga (coord.). Federalismo fiscal: questões contemporâneas. 1 ed. Florianópolis: Conceito, 2010. BOMFIM, Gilson Pacheco. Incentivos tributários: Conceituação, limites e controle. 1 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Notas sobre as deformações da incidência plurifásica do ICMS. In: CARVALHO, Antônio Augusto Silva Pereira De; FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín (Coords.). Estudos em homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros: direito tributário. 1 ed. São Paulo: MP, 2010.

BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.



BRASIL. Código de Processo Civil (2015). Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Brasília, 2015. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 20.06.2017.

\_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional (1966). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 1966. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 20.06.2017.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 20.06.2017.

\_\_\_\_\_. Convênio ICMS nº 42, de 3 de maio de 2016. Autoriza os estados e o Distrito Federal a criar condição para a fruição de incentivos e benefícios no âmbito do ICMS ou reduzir o seu montante. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/cv042\\_16](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/cv042_16)>. Acesso em 20.06.2017.

\_\_\_\_\_. Convênio ICMS nº 128, de 20 de outubro de 1994. Dispõe sobre tratamento tributário para as operações com as mercadorias que compõem a cesta básica. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/5edf9c5193c58088032567580038916b/454693d17da651eb8325679e005e95a2?OpenDocument>>. Acesso em 20.06.2017.

\_\_\_\_\_. Convênio ICMS nº 133, de 9 de dezembro de 2016. Altera o Convênio ICMS 48/13, que institui o sistema de Registro e Controle das Operações com o Papel Imune Nacional - RECOPI NACIONAL e disciplina, para as unidades federadas que especifica, o credenciamento do contribuinte que realize operações com papel destinado à impressão de livro, jornal ou periódico. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/cv133\\_16](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/cv133_16)>. Acesso em 20.06.2017.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Brasília, 1969. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 20.06.2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.429/92, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Brasília, 1992. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 20.06.2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, 1999. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 20.06.2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.417 de 19 de dezembro de 2006. Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências. Brasília, 2006. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 20.06.2017.

\_\_\_\_\_. 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. Brasília, 1975. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 20.06.2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 7 de janeiro de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 20.06.2017.

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei Complementar nº 54/2015 (da Câmara dos Deputados). Dispõe sobre convênio que permita aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=1203158>>. Acesso em 20.06.2017.

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei Complementar nº 407/2015 (do Senado Federal). Altera a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, no que dispõe sobre os quóruns para concessão e revogação de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122034>>. Acesso em 20.06.2017.

\_\_\_\_\_. Resolução do Senado Federal nº 13 de 25 de abril de 2012. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=264825>>. Acesso em 20.06.2017.

\_\_\_\_\_. Resolução do Senado Federal nº 22 de 19 de maio de 1999. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Brasília, 1989. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=110144&norma=132875>>. Acesso em 20.06.2017.

Carga Tributária no Brasil 2015: Análise por Tributos e Bases de Incidência. 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 22 de jun. de 2017.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra fiscal” e o princípio da não cumulatividade no icms. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006.

\_\_\_\_\_. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, icms e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. 1 ed. São Paulo: MP, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. CONTI, José Maurício. Federalismo fiscal e fundos de participação. 1 ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001

CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2014.

\_\_\_\_\_. Observatório constitucional: Supremo confirma tendência à modulação de efeitos na guerra fiscal. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2017-mar-18/observatorio-constitucional-supremo-confirma-tendencia-modulacao-efeitos-guerra-fiscal>>. Acesso em: 30 de mai. de 2017.

COUTO E SILVA, Almiro do. 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). Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 2, abril/maio/junho, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 20 jun. 2017.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. 2009. 187 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de direito constitucional. 38 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FUCK, Luciano Felício; AFONSO, José Roberto; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Opinião: Complexidade da guerra fiscal de icms exige saída organizada (II). Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2017-mar-23/complexidade-guerra-fiscal-icms-exige-saida-organizada-ii>>. Acesso em: 30 de mai. de 2017

FUNARO, Hugo. Guerra fiscal: Efeitos jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF. Disponível em <[http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69#\\_ftnref8](http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69#_ftnref8)>. Acesso em: 2 de jun. de 2017.

FURTADO, Lucas Rocha. Curso de direito administrativo. 4 ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.

GRANATO, Marcelo de Azevedo. Icms, guerra fiscal e glosa de crédito concedido sem base em convênio. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 156, p. 81, set. 2008.

GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na constituição de 1988. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

KALUME, Célio Lopes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Guerra fiscal, crédito fictício e não cumulatividade: desfazendo ilusões. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). Estado federal e guerra fiscal no Brasil: Coleção federalismo e tributação volume 3. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LEAL, Saul Tourinho. Opinião: Novas nuances da "guerra fiscal" à luz do Supremo Tribunal Federal. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2017-mar-15/saul-tourinho-leal-novas-nuances-guerra-fiscal-luz-stf>>. Acesso em: 30 de mai. de 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. O regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1 ed. Malheiros: São Paulo, 2015.

\_\_\_\_\_. Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. 15 ed. São Paulo: Dialética, 2011.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; Mitidiero, Daniel. Novo código de processo civil comentado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. MARQUES, Leonardo Nunes; FERNANDES, Thaiany Costa. O reconhecimento da inconstitucionalidade do benefício fiscal e a obrigação de o estado concedente promover a arrecadação do ICMS não recolhido. Revista tributária e de finanças públicas: rtrib, [S.L.], v. 22, n. 119, p. 175-200, nov./dez. 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. ICMS – incentivos fiscais e financeiros – limite constitucional. Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, v. 20, n. 26, p. 133-148, jul./dez. 2004.

\_\_\_\_\_. Uma contribuição ao estudo da imposição tributária. Cuadernos iberoamericanos de estudios fiscales, Madrid, v. 9, set./dez. 1988.

\_\_\_\_\_. Estímulos fiscais do ICMS e a unanimidade exigida no confaz. Revista CEJ, Brasília, v. 17, n. 59, abr. 2013.

MEDINA, Jefferson Marcos Biagini. A impossibilidade da glosa unilateral de ICMS pelo estado de destino nas hipóteses de concessão de benefício fiscal sem amparo em convênio pelo estado de origem. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 220, p. 76, jan. 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnoldo; MENDES, Gilmar Ferreira. Mandado de segurança e ações constitucionais. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Cristiana De Santis Mendes de Farias. O Poder Executivo e o descumprimento de leis inconstitucionais: uma breve análise dos argumentos desfavoráveis. Revista Direito Público, v. 1, p. 7-24, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. Curso de direito constitucional. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

\_\_\_\_\_. O poder executivo e o poder legislativo no controle de constitucionalidade. Canela: IGAM, 25-27 out. 1995. Palestra proferida no Congresso Brasileiro de Administração Pública e Direito Municipal.

MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Guerra fiscal, desigualdades regionais e federalismo fiscal no brasil. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; Carlos Eduardo Faraco Braga (coord.). Federalismo fiscal: questões contemporâneas. 1 ed. Florianópolis: Conceito, 2010.

MIGUEL, Luciano Garcia. Breves Anotações sobre a "Glosa dos Créditos" do ICMS. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 16, n. 94, p. 28-38, nov./dez. 2013.

MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 21 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Júlio M. de; PEREIRA, André Luiz dos Santos. Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação – a evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). Estado federal e tributação das origens à crise atual: Coleção federalismo e tributação volume 1. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via icms. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. 1 ed. São Paulo: MP, 2007.

QUEIROZ, Mary Elbe; QUEIROZ, Antônio Elmo. Guerra Fiscal e Segurança Jurídica. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). Estado federal e guerra fiscal no brasil: Coleção federalismo e tributação volume 3. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

RAMOS, Elival da Silva Ramos. Controle de constitucionalidade no brasil: perspectivas de evolução. São Paulo: Saraiva, 2010.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A concessão, por convênios do confaz, de benefícios fiscais do icms e os princípios democrático, federativo e da proporcionalidade. Revista fórum de direito tributário, Belo horizonte, v. 8, n. 43, p. 38, jan./fev. 2010.

SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho Da. Competência tributária, transferências obrigatórias e incentivos fiscais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; Carlos Eduardo Faraco Braga (coord.). Federalismo fiscal: questões contemporâneas. 1 ed. Florianópolis: Conceito, 2010.

SHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 506. SHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 91, n. 798, p. 23-50, abr. 2002.

STF. AC 2.611 AgR/MG, rel. Min. Ellen Gracie, julgada em 22/06/2010, DJE 28/06/2010.

\_\_\_\_\_. ADI 1.247-MC/PA, rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgada em 17/08/1995, DJ 25/08/1995.

\_\_\_\_\_. ADI 2.155 MC/PR, rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgada em 15/02/2001, DJ 01/06/2001.

\_\_\_\_\_. ADI 2.157-5 MC/BA, Tribunal Pleno, julgada em 28/06/2000, DJ 01/08/2000.

\_\_\_\_\_. ADI 2.352/ES, rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgada em 01/06/2011, DJE 17/08/2011.

\_\_\_\_\_. ADI 2.377-2 MC/MG, rel. Min. Menezes Direito, Tribunal Pleno, julgada em 22/02/2001, DJ 07/03/2001.

\_\_\_\_\_. ADI 2.549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgada em 01/06/2011, DJE 03/10/2011.

\_\_\_\_\_. ADI 2.663/RS, rel. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgada em 08/03/2017, DJE 29/05/2017.

\_\_\_\_\_. ADI 2.663/RS, rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgada em 08/03/2017, DJE 29/05/2017.

\_\_\_\_\_. ADI 2.859, rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgada em 24/02/2016, DJE 20/10/2016.

\_\_\_\_\_. ADI 2.906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgada em 01/06/2011, DJE 29/06/2011.

\_\_\_\_\_. ADI 2.980/DF, rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgada em 05/02/2009, DJE 07/08/2009.

\_\_\_\_\_. ADI 3.312/MT, rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgada em 16/11/2006, DJ 27/11/2006.

\_\_\_\_\_. ADI 3.416 AgR/ES, rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgada em 07/10/2015, DJE 14/12/2015.

\_\_\_\_\_. ADI 3.421/PR, rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgada em 05/05/2010, DJE 28/05/2010.

\_\_\_\_\_. ADI 3.796/PR, rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgada em 08/03/2017.

\_\_\_\_\_. ADI 4.481/PR, rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgada em 11/03/2015, DJE 19/05/2015.

\_\_\_\_\_. ADI 429/CE, rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgada em 20/08/2014, DJE 30/10/2014.

\_\_\_\_\_. Rcl 1.017/SP, rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgada em 07/04/2005, DJ 03/06/2005.

\_\_\_\_\_. Rcl 1.897 AgR/AC, rel. Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgada em 18/08/2010, DJE 01/02/2011.

\_\_\_\_\_. RE 109.486/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 31/03/1992, DJ 03/04/1992.

\_\_\_\_\_. RE 174.478/SP, rel. Min. Cesar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2005, DJ 30/09/2005.

\_\_\_\_\_. RE 423.658 AgR/MG, rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 22/11/2005, DJ 16/12/2005.

\_\_\_\_\_. RE 593.548/MG, rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 17/11/2009, DJE 02/12/2009.

\_\_\_\_\_. RE 628.075 RG/RS, rel. Min. Joaquim Barbosa, Plenário Virtual, julgado em 14/10/2011, DJE 01/12/2011.

\_\_\_\_\_. RE 630.705 AgR/MT, rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 11/12/2012, DJE 01/02/2013.

\_\_\_\_\_. RE 635.688/RS, rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2014, DJE 30/10/2014.

\_\_\_\_\_. RE 645.057 AgR/SC, rel. Min. Luiz Fux, Segunda Turma, julgado em 25/10/2012, DJ 02/12/2005.

\_\_\_\_\_. ADI 2.325-0 MC/DF, rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgada em 23/09/2004, DJ 04/10/2004.

\_\_\_\_\_. RE 447.470. rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJE 24/09/2010.

\_\_\_\_\_. RE 837.422 AgR/RO, rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 16/12/2014, DJE 18/02/2015.

STJ. AgR no AI 1.243.662/MG, rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01/03/2011, DJE 01/07/2011.

\_\_\_\_\_. REsp 1.125.188/MT, rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 18/05/2010, DJE 28/05/2010.

\_\_\_\_\_. REsp 925.794, rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14/04/2009, DJE 08/05/2009.

\_\_\_\_\_. RMS 31.714/MT, rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 03/05/2011, DJE 19/09/2011.

\_\_\_\_\_. RMS 32.453/MT, rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 07/06/2011, DJE 10/06/2011.

TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do icms e a jurisprudência do stf sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. 1 ed. São Paulo: MP, 2007.

VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. Limites constitucionais à glosa de créditos de icms em um cenário de guerra fiscal. 1 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

WEISS, Fernando Leme. Os benefícios fiscais para o icms e os princípios do federalismo e da livre concorrência. In: Revista Dialética de Direito Tributário, no 199, São Paulo: Dialética, 2012.