

GUERRA FISCAL DO ICMS: OS INCENTIVOS FISCAIS IRREGULARES E AS GLOSAS DE CRÉDITOS.

ICMS FISCAL WAR: THE IRREGULAR TAX BENEFITS AND OBSTRUCTION TO USE TAX CREDITS.

Clovis Agenor Rogge¹

Guilherme Moro Domingos²

SUMÁRIO

Resumo **1 Introdução** **2 Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS** 2.1 Contornos Jurídicos e Principiológicos Imanentes ao ICMS 2.2 Os vetores da Seletividade e da Não Cumulatividade 2.3 A Lei Complementar 24/75 e a Unanimidade do CONFAZ. 2.4 O CONFAZ e os Convênios ICMS 2.5 Benefícios e Incentivos Fiscais: Espécies Preponderantes. 2.5.1 Isenções 2.5.2 Redução de Alíquotas 2.5.3 Redução de Base de Cálculo 2.5.4 Crédito Presumido ou Outorgado **3 A Guerra Fiscal do ICMS** 3.1 Vantagem Fiscal Sem Convênio 3.2 As Glosas de Créditos 3.3 Consequências da Guerra Fiscal do ICMS 3.4 Cenário Atual e Perspectivas da Guerra Fiscal no Brasil. **4 Considerações Finais. Referências.**

RESUMO

A guerra fiscal do ICMS, estabelecida no cenário tributário brasileiro, traz consequências nefastas à estabilidade do sistema federativo, à segurança jurídica, às economias regionais e nacional. A raiz do problema reside nas concessões unilaterais de benefícios fiscais em desacordo com a legislação de regência, o que as torna irregulares. Neste artigo traça-se um perfil do regime jurídico institucional do ICMS, a partir da Constituição Federal e legislações complementares, descrevendo-se aspectos da competência tributária para a sua instituição, abordando-se princípios constitucionais norteadores e aplicáveis ao imposto. Descrevem-se os tipos usuais de benefícios e incentivos fiscais aplicados e a forma como estes podem ser regularmente concedidos obedecendo-se aos contornos jurídicos constitucionais e infraconstitucionais. Aborda-se as práticas de retaliação das glosas de créditos ou vedação ao exercício do direito ao crédito, exercidas pelos entes federados, uns contra os outros, e as indesejáveis consequências suportadas pelos contribuintes, que têm o seu custo à obediência encarecido e sua segurança operacional comprometida. Menciona-se, ainda, julgados de tribunais superiores e administrativos com o fito de demonstrar o posicionamento dessas cortes quanto ao tema da guerra fiscal, assunto que gera batalhas diárias entre administrações fazendárias e contribuintes. Por fim, destaca-se o cenário atual e as perspectivas da guerra fiscal em face da atuação dos órgãos responsáveis pelo seu equacionamento.

¹ Acadêmico do Curso de Direito do Unicuritiba. <rogge@uol.com.br>

² Mestre em Direito Tributário Internacional (UFPR); Professor de Direito Tributário do Unicuritiba e orientador. <gmorodomingues@yahoo.com.br>

Palavras-chave: Guerra fiscal do ICMS; princípio federativo; benefícios fiscais; Convênios ICMS; glosas de crédito.

ABSTRACT

The ICMS fiscal war, established in the Brazilian tax policies scenario, brought with itself perverse consequences to federative system's stability. Irregular tax benefits granted are the problem's origin, because given against the present legal tax system. This paper will show the institutional and legal ICMS system, according the Brazilian Constitution and complementary tax laws, detailing tax competency to impose ICMS, addressing the guiding necessary constitutional principles to this specific tax. This text will detail the most common tax incentives granted and the way in which they can become legal by obeying the constitutional and legal standards. It approaches the practice of retaliation caused by imposing obstructions to tax credit right by federalist entities among themselves, and the undesirable consequences suffered by taxpayers, which will pay more taxes and will have its operational safety compromised. This article will discuss judicial and administrative decisions about tax fiscal war, which generates judicial battles between governments and taxpayers constantly. At the end, the current tax policy's outlook will be highlighted, as well as the tax war perspectives according the government agencies performance.

Keywords: ICMS tax fiscal war; federative principle; tax incentives; tax law; obstruction to use tax credits.

1 Introdução

Com a intenção de acelerar o crescimento econômico, gerar empregos, distribuir renda e reduzir as desigualdades sociais e regionais, alguns governantes de estados brasileiros se arvoram na concessão de benefícios e incentivos fiscais que ferem a ordem constitucional vigente, principal vetor da guerra fiscal. Com isso, cria-se ambiente permeado de insegurança jurídica para os contribuintes, entulhando-se os Tribunais do país com ações que discutem, fundamentalmente, a constitucionalidade de legislações estaduais. Ademais, os fiscos estaduais lançam mão de ações fiscais para estornar créditos de ICMS como forma de se contrapor à concessão de incentivos fiscais unilaterais perpetradas por outras unidades federativas. Há legislações estaduais que estabelecem vedação à utilização de

créditos relativos a operações concernentes a mercadorias ou serviços, quando o imposto devido à unidade de origem tenha sido reduzido, no todo ou em parte, pela utilização de benefícios concedidos sem amparo de Convênio ICMS celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Neste artigo tecem-se considerações acerca dessas medidas fiscais coercitivas, refletindo sobre a legitimidade de decretos dos executivos, que pretensamente suportam as contramedidas fiscais de coerção adotadas pelos fiscos estaduais. Para melhor compreensão das circunstâncias e situações inerentes ao problema, buscou-se traçar o perfil do regime jurídico institucional do ICMS a partir da Constituição Federal e legislações complementares, como sendo imposto de competência tributária dos Estados e Distrito Federal, descrevendo-se todo arcabouço jurídico que baliza a concessão de benefícios fiscais, à luz do princípio da não-cumulatividade do ICMS que se encontra insculpido na Constituição da República.

Com isso pretendeu-se trazer à tona os inúmeros problemas que são enfrentados pelos contribuintes, quer de natureza técnica/interpretativa, quer de natureza fiscal/coercitiva, focando os prejuízos ao desenvolvimento regional, e por consequência nacional, que isso acarreta. Por fim, faz um traçado de como os tribunais administrativos e jurisdicionais têm se posicionado acerca do tema glosa de créditos, trazendo um panorama atual da guerra fiscal que ameaça os alicerces do sistema federativo nacional.

2 Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS.

2.1 Contornos Jurídicos e Principiológicos Imanentes ao ICMS.

O imposto está assentado principiologicamente no antigo ICM – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ínsito na Carta Constitucional de 1967, tendo recebido o “S” na atual Constituição de 1988, correspondente a *serviços de transportes e comunicação*, ampliando-se o seu campo de incidência, a partir da renúncia da União à tributação conferida por cinco impostos: três ditos únicos (incidentes sobre energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, e minerais), o de transportes interestadual e intermunicipal, e o de comunicações, que até então eram da sua competência (previstos no art. 22, incisos VII, VIII e IX, da Constituição de 1967).

A competência tributária para o ICMS é privativa dos Estados e do Distrito Federal, conforme delimitado art. 155³, II, da CR/88. A Carta Magna estabeleceu severos limites à atuação dos entes tributantes, exemplificando-se com a redação do § 6º, do art. 150⁴, da CR/88, introduzido pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993. A ressalva constitucional, contida nesse dispositivo, deriva justamente desta ampliação de poder concedido aos Estados e Municípios, pois quem tem capacidade para instituir tributo, teoricamente, também tem para dispensar. Neste sentido, explicitando a amplitude da competência tributária, Roque Antônio Carrazza (1997, p. 287) pontua:

Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo) com base em normas constitucionais, pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou até, suprimi-la, através da não-tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. Pode ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistiando, se entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas

Regras instituídas pelo constituinte para limitar o poder do legislador federal, estadual, distrital ou municipal, em razão do poder que lhe transferiu à concessão de benefícios e incentivos fiscais, justificam-se posto que, segundo Paulo de Barros Carvalho (1999, p. 132-133), “todas as normas do sistema convergem para um único ponto – a norma fundamental, que dá fundamento de validade à Constituição positiva”. As limitações ao poder de tributar constituem-se em verdadeiro libelo a favor do cidadão indefeso, diante da voracidade legiferante do Estado em busca de recursos que permitam o cumprimento de seus orçamentos e metas fiscais.

O ICMS, imposto em espécie, tem seu contorno jurídico traçado na Constituição da República de 1988 onde o legislador constituinte inseriu para tal tributo o maior

³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – Transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

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 prestações se iniciem no exterior;

III- Propriedade de veículos automotores.

⁴ § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”.

número de dispositivos dentre aqueles por ela definidos⁵. Ao legislador infraconstitucional restou margem diminuta de atuação no que concerne à sua implementação e estabelecimento do seu marco regulatório.

O federalismo brasileiro está consagrado e alçado à condição de cláusula pétrea no art. 1º, da CR/88, por conta da disposição contida no parágrafo 4º, I, do art. 60, da CR/88. O Brasil é um Estado Federal que se utiliza do modelo republicano de governo. Nesse modelo, as unidades que compõem a federação gozam de certo grau de autonomia e privam-se das prerrogativas de soberania, pois este aspecto é inerente do Estado Federal. A forma federativa de Estado, na definição de Roque Antônio Carrazza (2003, p. 113):

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

O pacto federativo se sustenta nas premissas de harmonia, solidariedade e cooperação mútua entre os seus componentes. Os entes federados detêm reservadas autonomias e competências constitucionais, que devem ser preservadas. Assim, o processo legislativo e regulamentador deve estar adstrito às respectivas competências, sob pena de macular e fazer ruir a estrutura federativa. Na esfera tributária de forma especial, Yoshiaki Ichihara (2003, p. 494) esclarece que “a autonomia significa, no seu aspecto formal, a inexistência de hierarquia entre os entes políticos, uma vez que, em matéria tributária, significa divisão material dos tributos, sem possibilidade de ocorrer uma bitributação, invasão de competência ou uma tributação *bis in idem*”.

Depreende-se que a autonomia deve obedecer contornos constitucionais próprios estabelecidos. Todavia, no exercício de sua autonomia, alguns entes da federação brasileira, premidos pela precariedade de suas finanças ou no desejo de ampliarem o espectro de investimentos, empreendem ações de competição com outros entes federados, deixando de lado premissas legais de diferentes níveis, instaurando o que alguns chamam de canibalismo federativo, forma comum de instauração da guerra fiscal do ICMS, objeto deste opúsculo.

⁵ Vide a **Constituição da República Federativa do Brasil**, art. 155, II, § 2º, I a XII.

Dos princípios da legalidade e igualdade tributária emana a vedação ao Estado quanto a “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”, procedimento que se implementa em nítida defesa do patrimônio individual, que, nas palavras do professor Roque Antônio Carrazza (1996, p. 161), “só pode ser atingido nos casos e modos previstos na lei, que deve ser geral, abstrata, *igual para todos* (art. 5º, II e 150, I, ambos da CF), *irretroativa* (art. 150, III, “a”, da CF), *não confiscatória* (art.150, IV, da CF), etc. O tributo, pois, deve nascer da lei (editada, por óbvio, pela pessoa política competente)”. Para o professor Paulo Barros de Carvalho (2000, p. 155), no Direito Tributário, a legalidade estrita significa que “qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante expedição de lei”. O princípio vetor da legalidade tributária encontra-se alojado na Lei Máxima no inciso I do art. 150, onde é explícita a vedação para “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”.

A vedação para aumentar tributo significa garantia da preservação ao patrimônio individual: o imposto criado por lei não pode ser aumentado senão em virtude de outra lei específica, emanada do mesmo Poder Legislativo. De outro viés, os benefícios fiscais no âmbito do ICMS também devem obedecer ao princípio da legalidade, pois, como se verá adiante, sua concessão está adstrita ao consenso dos entes federativos. A não observância desta condição fere o princípio da legalidade. Logo, por inconstitucional será tido o benefício que não obedecer ao princípio da legalidade.

A “mão forte” do Estado revela-se fraca quando permite o estabelecimento de clima de insegurança jurídica. Na inteligência do professor Paulo Barros de Carvalho (2000, p. 147), o cânone da segurança jurídica,

[...] é decorrência de valores sistêmicos que utilizam o primeiro [certeza do direito] de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitante, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade *passado/futuro* é fundamental para que se estabeleça o

clima de segurança das relações jurídicas, motivo por que dissemos que o princípio depende de valores sistêmicos.

Como leciona o doutrinador Eurico Marcos Diniz de Santi (2004, p. 79), “a segurança jurídica é um valor fundamental que o ordenamento jurídico persegue. O direito-em-si não apresenta essa segurança, e se apresentasse esse cânone seria desnecessário. Muito pelo contrário, o direito convive com o risco, com a insegurança [...]”.

Dentre as garantias constitucionais em matéria tributária estão os princípios da *anterioridade* (ou *irretroatividade*) (CR/88, art. 150, III, “a”), da *anualidade* (CR/88, art. 150, III, “b”), da *noventena* (CR/88, art. 150, III, “c”), todos voltados ao fator “*não surpresa*” e à preservação do patrimônio do contribuinte. No âmbito do ICMS, os benefícios fiscais concedidos unilateralmente trazem insegurança, posto que arquitetados ao arrepio das disposições constitucionais e infraconstitucionais, podendo a norma interna que o institui ser atacada mediante a Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI, a qual, caso deferida, retira do beneficiário um direito a que entendia ser incontestável, eis que concedido pelo próprio Estado. Investidores podem ser surpreendidos “no meio do caminho” com uma declaração de inconstitucionalidade de uma regra que lhes tenha concedido um benefício, tendo sido este o fator determinante de sua instalação na unidade federada e sua disposição para o negócio. Em suma, a segurança jurídica esteia-se na expectativa do administrado em ver cumpridos as disposições e garantias que lhe são auferidas na Constituição. O respeito aos contratos validamente firmados é elemento básico para que investidores depositem sua confiança no poder político e possam, por meio da atividade empreendedora, trazer desenvolvimento econômico e social para o país.

A concessão irregular de benefícios fiscais produz efeitos que desequilibram as relações jurídicas mantidas pelo administrado com o Poder Público, na medida em que se institucionaliza a desigualdade tributária entre contribuintes em condições semelhantes. Neste sentido, a segurança jurídica também pode ser analisada do ponto de vista daqueles a quem não é permitido usufruir de benefício concedido, muitas vezes surpreendidos por concorrência desleal devida à desigualdade de tributação. Tal situação fere o princípio da *isonomia* (CR/88, art. 150, II) e revela interferência indevida do Estado nas relações dos agentes econômicos. Assim, a

segurança jurídica – instrumento garantidor das relações sociais – é posta sob ameaça quando o Estado concessor do benefício não garante sua manutenção dentro do prazo estipulado ou advém decisão contrária à manutenção do benefício, seja porque mudou o governante, seja porque assim o decidiu esfera judicial superior.

2.2. Os Vetores da Seletividade e da Não Cumulatividade.

Forçoso destacar que o ICMS, por imposição constitucional, caracteriza-se como de incidência **plurifásica e não cumulativa**. É o que se delinea nos incisos I e II do § 2º do art. 155⁶, da CR/88. A não cumulatividade, antes de simples regra ou técnica de apuração do imposto, está alçada à condição de princípio constitucional e visa assegurar aos contribuintes a possibilidade de compensação com o imposto devido, em cada etapa de circulação de mercadorias ou de serviços, o montante do ICMS cobrado em todas as etapas antecedentes de circulação econômica e/ou jurídica, seja em operações ou prestações de caráter interno ou interestaduais. A única exceção a esse princípio, salvo determinação em contrário da legislação, é a da hipótese de isenção ou não incidência, ocorrida na fase imediatamente anterior ou posterior de circulação ou prestação, circunstância que implica na vedação ao creditamento ou no estorno do imposto creditado, respectivamente. Se a efetividade da regra da não cumulatividade for distorcida pelos legisladores e administradores tributários, com a imposição de restrições que extrapolam os contornos constitucionais, pode ocorrer a inviabilização de negócios diante das consequências do ceifamento do direito de abatimento, visto o impacto ocasionado na carga tributária no final da cadeia de industrialização e comercialização.

O ICMS, também, é um imposto marcado pela seletividade, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Viabiliza-se a seletividade pela possibilidade expressa de eleição de alíquotas diferenciadas para as operações com

⁶ I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;
II – a isenção ou a 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;

determinados produtos. Ainda que haja limites para o estabelecimento de alíquotas mínimas, reside aqui uma das poucas possibilidades de discricionariedade que o legislador infraconstitucional tem, considerando-se o disposto no mandamento constitucional de que o ICMS “*poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*” (CR/88, art. 155, § 2º, III). O legislador ordinário e o administrador tributário podem contribuir para favorecer o acesso da população mais desprovida de recursos a bens e serviços considerados essenciais. Em contrapartida podem também dificultar o acesso àqueles considerados supérfluos (embarcações de esportes e recreio, determinados perfumes e cosméticos, armas e munições, etc.) ou desaconselháveis ao consumo (bebidas alcoólicas, cigarros, etc.). Não se pode conceber a merenda escolar tributada na mesma proporção do carro de luxo.

O ICMS, quanto ao aspecto da seletividade e concessão de benefícios e incentivos fiscais, pode assumir função de *extrafiscalidade*, pois exonerações fiscais são ferramentas de estímulo ou desestímulo de determinada conduta social ou econômica, com vistas a efetivar valores relevantes para a sociedade. Pela sua representatividade arrecadatória (aspecto fiscal), o ICMS tem também forte apelo extrafiscal, daí o seu protagonismo na guerra fiscal. No âmbito interno das diferentes unidades, a faculdade de estabelecer alíquotas diferenciadas, pela permissão dada pelo princípio da seletividade, vem sendo empregada com grande impacto econômico nas operações das empresas ou segmentos econômicos chamados *blue chips* (combustível, telefonia, energia elétrica, cigarros e bebidas).

Determina a CR/88 (art. 155. § 2º, I) que o ICMS é 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. Este princípio é dotado de obrigatoriedade, traduzindo-se em norma cogente e verdadeira diretriz imperativa. A sua supressão significaria grave retrocesso econômico com graves reflexos na produção, distribuição e consumo de bens e serviços, e também no nível de empregos, pois tais atividades estariam irremediavelmente afetadas pelo brutal aumento artificial de custos, causado pela cumulatividade (cobrança “em cascata”).

Acerca do princípio da não cumulatividade, ensina Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 178):

O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos. [...] A Constituição de 1988 prevê, especificamente para o ICMS, que a isenção ou não incidência, salvo determinação de lei em contrário, não implicará crédito com o montante devido nas operações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às prestações anteriores

De modo geral, a doutrina não diverge quanto à elevação da não cumulatividade ao nível de princípio constitucional. Pontos de divergência estão focados no direito ao crédito, diante das inúmeras legislações e regulamentos que insistem em desconsiderar a regra da não cumulatividade estabelecendo restrições que se opõem à determinação constitucional. Em seu sempre oportuno magistério, Roque Antônio Carrazza (2007, p. 240) leciona:

O direito à não cumulatividade do ICMS só não se impõe “erga omnes” – tornamos a dizer – nos casos de isenção e não-incidência, a teor do art. 155, § 2º, II, da CF. Estas duas exceções constitucionais devem ser interpretadas restritissimamente, não podem, é óbvio, ser ampliadas, quer pelo legislador ordinário, quer pelo aplicador da legislação.

[...]

A Lei Suprema, como vimos, atribui uma garantia inexorável ao contribuinte do ICMS: a garantia de fruir da não-cumulatividade sem outras reservas ou condições além das expressamente contempladas nos já mencionados incisos I e II do § 2º do art. 155 da CF.

Ocorre que as hipóteses de excepcionalidade ao uso do crédito prescritas no mandamento constitucional (CR/88, art. 155, art. 2º, II) quais sejam “a **isenção** ou a **não incidência**”, condicionadas a “determinação em contrário da legislação” desencadeiam consequências que, no interior das contabilidades empresariais, implicam em, não raras vezes, divergências cruciais entre contribuintes e agentes de fiscalização, por conta da vedação na apropriação de créditos. O instituto da não cumulatividade do ICMS configura-se como uma espécie de “calcanhar de Aquiles” das prescrições normativas do imposto, residindo aqui grande foco de discussão contenciosa entre Estados e contribuintes, tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial (especialmente). Há consideráveis divergências jurisprudenciais e

doutrinárias e, não raras vezes o legislador ordinário e os aplicadores das normas avançam contra essa rígida e incontornável determinação.

Pontos de discórdias surgem diante da interpretação das expressões “*compensando-se o que for devido em cada operação*” e “*montante cobrado nas anteriores*”, que constam da redação do art. 155, § 2º, I da CR/88. Descarta-se de plano a hipótese de que o “devido” e o “cobrado” se refiram a operações com a mesma mercadoria ou serviço (entradas e saídas). O imposto só será “devido” (depois) ou “cobrado” (antes) se houver dada por satisfeita a hipótese de incidência nessas condições temporais. Para Klaus Eduardo Rodrigues Marques (2010, p. 90) “a expressão ‘cobrado nas operações anteriores’ não deve ser analisada literalmente e o ‘cobrado’ não pode ser confundido com ‘recolhido’”. Não deveria o contribuinte preocupar-se com o efetivo recolhimento do tributo perante a unidade de origem, se a operação de que participa revestir-se de efetividade. Logo, não é aceitável qualquer supressão, limitação ou restrição ao direito de creditamento exceto as já postas pelo constituinte originário da isenção ou da não incidência, implicando que não importa o recolhimento do imposto ao tesouro estadual da origem dos produtos, mas sim se houve a incidência do imposto na operação anterior.

Contudo, pesadas restrições são impostas por parte de administradores tributários e agentes de fiscalização, que arguem, em determinados casos, a eficácia do crédito do ICMS destacado no documento fiscal, ainda que se garanta a efetividade da operação, pelo fato de que não corresponde exatamente a um imposto “cobrado” (aqui leia-se “recolhido”) na etapa anterior, pois poderá um Estado conceder ao seu contribuinte crédito fiscal ou financeiro voltado a reduzir a obrigação principal. Se essa concessão se der à revelia de convênios autorizadores, os órgãos de fiscalização procedem estornos de créditos (glosas) por meio de autuações, às vezes milionárias, que trazem completo desassossego aos contribuintes e balançam os alicerces da segurança jurídica e do sistema federativo.

2.3 A Lei Complementar 24/75 e a Unanimidade do CONFAZ.

Pela definição posta no texto constitucional no seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, cabe à lei complementar regular a forma como, *mediante deliberação dos*

Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS serão concedidos ou revogados. Logo, somente a deliberação regulada por meio de lei complementar, permitiria aos Estados ou ao Distrito Federal: a) a concessão de isenções, créditos presumidos, reduções de base de cálculo, devolução parcial ou total, direta ou indireta, condicionada ou não, do ICMS; b) a concessão de quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros-fiscais com base no ICMS e que resultem redução ou eliminação, direta ou indireta do ônus decorrente. Logo, fixe-se que para a concessão (ou revogação) de estímulos fiscais com base no ICMS, duas exigências constitucionais são requeridas: a) deliberação entre os Estados e o Distrito Federal; e, b) regulação desta por meio de lei complementar. Acerca da necessidade de estabelecer-se a regulação quanto à forma, por meio de lei complementar, note-se o que ensinam Paulo de Barros Carvalho e Ives Gandra Martins (2012, p. 49):

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

Relativamente à exigida regulamentação, a Lei Complementar nº 24/75, com sua edição em meados dos anos setenta, foi recepcionada pela Constituição de 1988 pelo que consta do art. 34, § 5º, do *Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT*, confirmando sua validade e correspondente eficácia no atual sistema tributário.

Na LC 24/75, a exigência de convênio expressa-se desde logo no art. 1º⁷ e a necessidade de unanimidade decisória nos termos do art. 2º, quando dispõe que “a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados

⁷ 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;

(...)

III – à concessão de créditos presumidos;

IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros-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.

representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes”. A unanimidade constitui-se no principal requisito de validade do benefício concedido. Somente o consenso entre as pessoas políticas interessadas poderá abrir caminho à outorga ou retirada de isenções do ICMS, ou seja, a exigência legal é a de que a concessão de benefícios, largo senso, dependerá de decisão unânime dos Estados e do Distrito Federal. A questão da unanimidade, pressuposto de validade para os Convênios, é problemática, pois, na prática, dificilmente os Estados acordam entre si quando se trata de renúncias de receitas.

O fórum hábil para as deliberações acerca dos incentivos, conforme prescrição da LC 24/75, é o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Tal órgão, composto pelos secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, sob a presidência do Ministro da Fazenda ou seu representante indicado, é o fórum deliberativo, instituído em decorrência dos preceitos previstos na Constituição Federal. Tem a missão maior de promover o aperfeiçoamento do federalismo fiscal e a harmonização tributária entre os entes da Federação, Estados e Distrito Federal, sendo ali celebrados os Convênios, para efeitos de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS.

Se por um lado, a rigidez da regra que exige o consenso para as concessões de benefícios fiscais, privilegia o princípio federativo, acaba sendo, ela própria, um vigoroso combustível a alimentar as chamas da guerra fiscal, produzindo o efeito inverso daquele que norteou a sua criação: evitar que Estados (ou o Distrito Federal) concedessem estímulos fiscais de forma unilateral, ou em subconjunto, o que implicaria em desestabilização do sistema jurídico-tributário e, em última análise, a existência da própria Federação.

Sobre a guerra fiscal e a unanimidade no CONFAZ, Ives Gandra da Silva Martins (2006, p. 75) posiciona-se no sentido de que “a unanimidade exigida pelo CONFAZ não decorre da legislação infraconstitucional, mas do próprio texto supremo”. O tema é doutrinariamente controverso. Da desobediência à regra constitucional, quanto à exigência de convênios autorizativos, assiste-se uma corrida dos entes privados a um verdadeiro “leilão de benesses”. Esse é o espelho exato do

desordenamento do desenvolvimento econômico do país, onde, diante da absoluta ausência do governo federal no estabelecimento e aplicação de políticas destinadas a reequilibrar disparidades regionais, de sua inequívoca responsabilidade, os entes subnacionais lançam mão de todos os instrumentos para alavancar o desenvolvimento regional, muitas vezes ao arrepio da lei, como se configura a oferta de vantagens fiscais aos investidores privados.

2.4 O CONFAZ e os Convênios ICMS.

O CONFAZ realiza reuniões em caráter *ordinário* (aproximadamente a cada quadrimestre) e *extraordinário* quando matérias de urgência e relevância assim o exigirem, sempre a partir de convocação advinda do Ministério da Fazenda. Para a realização de reunião do órgão colegiado, não se faz necessário o comparecimento de todos os representantes estaduais a ela convocados, bastando apenas a sua maioria. Contudo, para que um benefício seja outorgado, dependerá sempre de aprovação em decisão unânime dos Estados representados. Já para a sua revogação, total ou parcial, o quórum necessário é de, no mínimo, quatro quintos dos presentes.

Consequência importante do disposto no art. 7º, da LC 24/75, é a de que “os *Convênios ratificados obrigam a todas as Unidades da Federação, inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião*”. Qualquer membro que participar da reunião poderá não aderir a determinado Convênio, embora o tenha firmado. Significa dizer que, revestido de legalidade, o Convênio aprovado não irradia efeitos na unidade não aderente e, por conseguinte, para ela não valerá o pacto celebrado.

Sobre a necessidade de celebração dos convênios, Sacha Calmon Navarro Coelho (1996, p. 293) leciona que:

a técnica dos convênios reflete o dever-ser do processo legislativo de que se utiliza o Estado-membro para exercer sua competência exonerativa em relação ao ICMS. Os convênios de Estados 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. Isto mesmo, o ICMS é imposto nacional. Conclua-se que sem a aprovação das Assembleias Legislativas os convênios de Estados não têm legitimidade para operar quaisquer elementos estruturais do ICMS e que este imposto está inteiramente sujeitado aos princípios da legalidade (e da anterioridade), não podendo suas alterações vigorar de imediato, sob pena de burla à Constituição.

Essa controvérsia quanto à necessidade de celebração de convênios tem caráter constitucional e estende-se, na doutrina, quanto à exigência de decisões à unanimidade. Ives Gandra Martins (2013, p. 22-29), no tratamento dessas questões, afirma que concessões de estímulos fiscais, com vínculos ao ICMS, só podem ser feitas por unanimidade da deliberação dos Estados e Distrito Federal, em acordo celebrado no âmbito do CONFAZ, e que a exigência imposta “*não decorreria de livre formulação do legislador complementar, mas advinda da própria Constituição e era cláusula pétrea*”. O professor Gandra (2013, p. 22-29) ainda leciona que:

[...] o texto constitucional, quando se refere à deliberação dos Estados e Distrito Federal, no tocante aos estímulos fiscais outorgados, necessariamente impõe a deliberação de todos os Estados e Distrito federal, visto que não estabeleceu *quorum* mínimo.

Por esta linha de raciocínio, entendo que a unanimidade exigida pelo Confaz não decorre da legislação infraconstitucional, mas decorre, à luz da Constituição de 1988, do próprio texto supremo, tese, aliás, fortalecida com minha interpretação do art. 146-A da Lei Suprema.

Os conteúdos normativos dos convênios, após a ratificação nacional, devem ser inseridos na legislação estadual para que surtam os devidos efeitos legais. É evidente que tal inserção, que transforma a matéria oriunda do CONFAZ em normativo infraconstitucional, deve estar revestida de todas as cores de formalidade e legalidade, mantendo-se intactos os princípios constitucionais e próprios do sistema tributário nacional.

Aos convênios firmados também incumbem a definição de “*condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias*”, determinação essa contida no art. 10, da LC 24/75. Está bem destacada, na lição de José Souto Maior Borges (2000, p. 122), a necessidade de celebração de Convênio, para a subsistência do benefício fiscal no mundo jurídico:

[...] é constitucionalmente defeso ao Estado-membro conceder unilateralmente (a) incentivos fiscais genéricos ou (b) especificamente isenções na área do ICMS. O que está vedado ao gênero, vedado está à espécie. Sobre essa matéria não pode dispor a lei estadual e muito menos o podem atos infralegais expedidos pela administração fazendária.

A necessidade dos convênios também é assentada no aspecto nacional do ICMS, pois a depender do que cada membro federativo proceder de alterações na sua legislação, estas fatalmente terão reflexos na atividade econômica dos demais. A guerra fiscal está aí para demonstrar com vigor a veracidade de tal assertiva. Tercio Sampaio Ferraz Jr. (1998, p. 279-280), destacando a amplitude nacional desse imposto de competência estadual e distrital, justifica a necessidade dos convênios:

Afinal, por ser o ICMS um imposto instituído por lei estadual, cuja receita se reparte entre Estados e municípios, mas que, pela própria natureza da circulação de mercadorias, repercute a economia das demais unidades estaduais da Federação, há um risco permanente de que, na disciplina de benefícios fiscais, uma unidade possa prejudicar outra unidade federativa. Para evitar prejuízos deste gênero, a Constituição Federal exigiu que a concessão de tais benefícios ficasse na dependência de deliberação, exigindo a Lei Complementar a realização de convênios entre Estados e Distrito Federal.

2.5 Benefícios e Incentivos Fiscais: Espécies Preponderantes.

A CR/88 refere-se a “isenções, incentivos e benefícios fiscais” (art. 155, § 2º, XII, “g”). A Lei Complementar 24/75, reguladora da forma como esses institutos serão concedidos enumera “isenções, redução da base de cálculo, devolução de todo ou parte do tributo, créditos presumidos” e, de forma genérica (art. 1º, parágrafo único, IV), “a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus”.

Dessa generalidade “incentivos, favores fiscais ou financeiro-fiscais”, não há na doutrina, de maneira uniforme e exaustiva, rol descritivo de quais seriam essas figuras desonerativas do ICMS, cujo resultado, na prática, implica em alívio de carga tributária dos beneficiados, incentivados ou favorecidos, pela eliminação do encargo de todo ou parte do ICMS. Entretanto, existem outras espécies de benefícios que não são fiscais, mas sim financeiros, tais como doação de imóveis, de infraestrutura, financiamentos a longo prazo, participação societária, etc., que, a princípio, não estariam subordinados à mencionada legislação complementar.

A depender da ação governamental, os benefícios fiscais são adotados de diferentes formas como: *isenções, créditos presumidos, créditos outorgados, reduções de base de cálculo, redução de alíquotas, diferimentos, suspensão, regimes*

especiais e outras. A guerra fiscal acontece em duas frentes de batalha: uma *direta* tendo por base o próprio imposto (ICMS) e outra *indireta* que é o financiamento de capital, sem conexão com o imposto (base orçamentária). Com relação à primeira hipótese, destacam-se a seguir os benefícios e incentivos fiscais mais usualmente utilizados no âmbito do ICMS:

2.5.1 Isenções.

Nos termos do art. 175, I do CTN, a isenção constitui hipótese de exclusão do crédito tributário, e é prerrogativa da legislação estadual em se tratando do ICMS (CR/88, art. 151, III; 155, § 2º, XII, “g”), viável somente em decorrência de lei (CTN, art. 176). Nesse sentido, a isenção se configura como um favor legal que trata de desonerar o sujeito passivo do cumprimento de obrigação tributária principal (dispensa do pagamento).

A lei ordinária estadual ou distrital não pode criar ou extinguir isenções de ICMS a qualquer momento, desfazendo-se da determinação constitucional de decisão acordada pelos entes federados. A incorporação ao ordenamento interno de cada unidade, será necessariamente precedida de Convênio celebrado entre os representantes formais dos entes da Federação, repercutindo subsequentemente na legislação local por meio de decreto legislativo (CARRAZZA. 1996, p. 778). A fórmula constitucional que orienta o processo de formação das leis aplicável à esta espécie de benefício, em muitos casos deixa de ser observada pelos administradores tributários, restando ao STF manifestar-se, na ação prevista pelo art. 102, I, “a” da CR/88⁸, quanto à constitucionalidade destas normas inferiores.

2.5.2 Redução de alíquotas.

Por determinação constitucional (CR/88, art. 155, § 2º, V), a fixação das alíquotas máximas do ICMS ocorre por deliberação do Senado Federal, por meio de Resolução. Pertence também àquela Casa Legislativa o poder para determinar as

⁸ **Art. 102.** Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente: a) a **ação direta de inconstitucionalidade** de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;

alíquotas em relação às operações e prestações interestaduais e de exportação (art. 155, § 2º, IV). Entretanto, lhe é *facultado* estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e fixar alíquotas máximas para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados (art. 155, § 2º, V, “a” e “b”).

Por óbvio, ao se reduzir o percentual (alíquota) aplicável à base de cálculo, o *quantum* de imposto gerado reduz-se na mesma proporção. Reduções de alíquotas, irregularmente dirigidas a determinados contribuintes ou produtos, criam severas distorções no sistema econômico, pois implicam em variação de custos e, conseqüentemente, na lucratividade de uns em detrimento de outros impedidos de usufruir desse diferencial competitivo. A ressalva constitucional presente no art. 155, § 2º, VI, de que “*salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais*”, impõe aos Estados e ao Distrito Federal perfilar suas alíquotas mínimas àquelas fixadas para as operações interestaduais.

Neste compasso, qualquer redução de alíquota abaixo do mínimo admissível afronta materialmente os preceitos constitucionais, estabelecidos especificamente para evitar o conflito tributário entre as federadas.

2.5.3 Redução de base de cálculo.

Na redução da base de cálculo, o tributo incide sobre uma parte do valor do produto ou do serviço, sendo excluído em relação à remanescente. Com a redução da base de cálculo fica explícita a intervenção no aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência, desta feita, não na alíquota, mas na base imponible. Alguns doutrinadores e, jurisprudência de tribunais superiores atribuem a qualidade de isenção parcial ao resultado da aplicação deste instituto.

Em termos práticos, a carga tributária resultante torna-se minorada à exata razão do percentual da redução aplicado à sua base de cálculo. Havendo menos imposto a pagar, tal espécie de benefício deve se reportar ao exposto na LC nº 24/75, uma vez que caracteriza uma das típicas hipóteses de renúncia de tributo, ainda que

parcial. Portanto, trata-se de benefício fiscal cuja concessão está sujeita aos preceitos constitucionais.

2.5.4 Crédito presumido ou outorgado.

Quando da apuração periódica do imposto (débitos pelas saídas menos créditos pelas entradas) resultar valor positivo (portanto, imposto a recolher), o Estado pode oferecer aos seus contribuintes uma espécie de “bônus”, de sorte a reduzir-lhes a carga tributária, com isso dando-lhes melhores condições de competitividade. Esse bônus (um crédito fictício) é o que se chama crédito presumido, visto tratar-se de modalidade de apropriação de crédito de ICMS que não corresponde a uma efetiva entrada, no estabelecimento do contribuinte, de bens e serviços anteriormente onerados pelo imposto. Essa apropriação, para efeitos de apuração, tanto se dá na forma globalizada de todas as operações realizadas ou simplesmente a cada operação onde o benefício se aplique (caso mais comum). A legislação tanto pode facultar a utilização desta modalidade de crédito num percentual pré-estabelecido em troca da renúncia ao complexo de créditos a que teria direito no regime normal de apuração, respeitadas as diretrizes da não-cumulatividade do imposto, quanto também pode permitir a utilização de percentual sem restrições à utilização dos créditos decorrentes das entradas (cumulativamente).

Outra premissa do crédito presumido é a simplificação da apuração do imposto a ser recolhido pelo contribuinte, valendo-se da flexibilização da norma geral de compensação de débitos e créditos, mormente quando constatado pela Administração que o cômputo dos créditos se revela tarefa de praticidade imprópria. Há atividades onde a aplicação do regime normal de apuração é extremamente dificultada devido à complexidade de suas operações, como por exemplo para os segmentos de prestação de serviços de transportes (terrestres e aéreo), sucroalcooleiro, dentre outros. Nestes casos, a adoção do crédito presumido facilita sobremaneira a apuração do imposto.

Quanto à modalidade de crédito presumido (ou outorgado), quando a manutenção dos créditos pelas entradas é preservada, Klaus Eduardo Rodrigues Marques (2010, p. 125), assevera que: “Com tal política, os Estados concedem

créditos que, somados àqueles obtidos em razão das entradas de mercadorias, acabam por diminuir a carga tributária dos contribuintes.”. Por este fato, a concessão irregular e generalizada entre as federadas, de créditos presumidos, tem se constituído numa das principais armas presentes no cenário da guerra fiscal do ICMS, sempre utilizada pelos Estados e Distrito Federal como forma de estimular cadeias produtivas das suas economias em busca de arrecadação, empregos e desenvolvimento econômico.

3 A Guerra Fiscal do ICMS.

3.1 Vantagem Fiscal Sem Convênio.

A celebração de pactos unilaterais por meio de legislação estadual, decretos do poder executivo, protocolos de intenções firmados entre administração pública e particulares, e a aparência de legalidade que daí resulta acabam por interferir nas regras de mercado e transferindo recursos que deveriam ser públicos, mas que permanecem na esfera privada em face das desonerações. O Supremo Tribunal Federal, nas vezes que foi chamado a examinar demandas dessa ordem, tem decidido que a concessão de benefícios fiscais do ICMS depende de prévia aprovação em convênio interestadual, julgando pela inconstitucionalidade dos normativos apreciados quando lhes faltar esta formalidade.

Quando um Estado abre mão de arrecadação, especialmente aquela ligada à geração de ICMS dos novos investimentos industriais incentivados, é raciocínio comum do administrador imaginar que, sem a concessão do benefício, às vezes mais de um em diferentes formas, tais investimentos migrariam para outras “praças concorrentes”. Então, em nome do econômico, estaria justificado o flagrante desrespeito à lei, com a utilização irregular da competência para desonerar. Na verdade, cada Estado está em desesperada busca em obter uma maior participação econômica na federação brasileira. Neste sentido, Klaus Eduardo Rodrigues Marques (2010, p. 128) leciona que:

Outro fator importante para o início dos conflitos entre os entes públicos é a abismal diferença de desenvolvimento entre eles. Hoje a República Federativa do Brasil possui Estados muito à frente dos demais, no que se refere aos aspectos econômicos e sociais. Visando a equilibrar ou, quando menos, diminuir a diferença que os separam, entes com menor

desenvolvimento buscam, com todos os meios de que dispõem, atrair aos seus domínios territoriais empresas teoricamente capazes de alavancar o seu crescimento. Portanto, são essas disparidades econômica, social e política, tão visivelmente encontradas no seio da nossa Federação, que movem as pessoas políticas de direito público a instaurar disputas tributárias, objetivando sempre, desenvolvimento e maior arrecadação.

Ocorre que as desonerações feitas por uma unidade federada logo são copiadas por outras, no todo ou em parte, abrindo flancos nacionais de transferência de recursos do setor público, invariavelmente de finanças combatidas, para o setor privado. Nessa direção, embora fique denotada uma vantagem para o Estado concedente, pois este conquistou o investimento privado e todos os subprodutos dele resultante como empregos e incremento da economia estadual, o país como um todo deixa de ter receitas que deveriam ser utilizadas no atendimento das necessidades demandadas pelos seus cidadãos. Sendo assim, em tese, todos perdem. Por outro lado, a exacerbação da guerra fiscal, pela desobediência explícita aos preceitos constitucionais para a concessão de benefícios, pode conduzir à errônea conclusão de que o caráter nacional do imposto, aliado à autonomia dos Estados na questão da competência tributária, deveria conduzir o ICMS, numa eventual reforma tributária, à administração federal, deixando aos Estados o mero exercício arrecadatório e fiscalizatório. Essa “federalização do ICMS”, principal fonte de recursos dos Estados, especialmente os mais industrializados, corresponderia, segundo a opinião de alguns renomados juristas, a uma mutilação da autonomia individual dos entes federados e, por conseguinte, não mais haveria sentido para a própria Federação.

3.2 As Glosas de Créditos.

Para se defenderem dos efeitos da guerra fiscal do ICMS, muitos Estados editaram atos normativos que trazem aos seus próprios contribuintes restrições ao direito de creditamento do ICMS incidente em operações de aquisições de bens ou de prestação de serviços realizadas por estes com contribuintes de outras unidades federadas. Significa dizer que, contribuintes que adquirem produtos ou serviços de Unidade Federada distinta daquela de seus domicílios estão sendo penalizados pelo seu Estado com a glosa do crédito a que supostamente teriam direito nessas operações interestaduais. Aqui se manifesta uma perversa faceta da guerra fiscal.

Ponto crucial a ser analisado, pois a LC nº 24/75 impõe três consequências à não observância de suas determinações: (1) a nulidade do ato; (2) a ineficácia do crédito; (3) a exigibilidade do imposto dispensado ou devolvido (art. 8º, I e II)⁹. Em relação à hipótese de nulidade do ato (lei, decreto, regulamento, instrução normativa, ou outro instrumento normativo), a sua desconstituição somente terá seu grau de validade reconhecido pela via do controle do Poder Judiciário, não sendo, portanto, correto admitir que o Estado-membro tenha competência para tal pela via oblíqua, posto que já ser detentor, pela via normal, de capacidade jurídica para pleitear em juízo o reconhecimento da nulidade da norma jurídica. Significa dizer que não compete a qualquer das unidades declarar a nulidade de peça legislativa de outra Unidade Federada. Quanto a essa hipótese e à possibilidade de estorno do crédito no destino, José Souto Maior Borges (2000, p. 123-124) assim leciona:

Não será correto reconhecer ao Estado-membro competência para, independentemente de um posicionamento jurisdicional, sobretudo em ação declaratória de inconstitucionalidade da lei ou dos atos infralegais impugnáveis, glosar o crédito havido como indevido. Ser ou não devido o creditamento do ICMS, nas relações interestaduais, é algo que somente pode ser sindicado, em nosso regime federativo, pelo Supremo Tribunal Federal. O contrário importaria admitir pudesse um Estado-membro desconstituir por portas travessas a legalidade de lei editada por outro, com comportamento ofensivo à federação, naquilo que é atributo essencial do pacto federativo nacional, a harmonia interestadual. E, portanto, instaurar-se-ia o império da desarmonia contra a arquitetura constitucional do federalismo brasileiro.

Em contraponto a tal entendimento, os Estados editam normas cerceadoras do direito ao creditamento, à vista da iminência de prejuízos às respectivas receitas, ao receber mercadorias ou serviços, em operações e prestações interestaduais originárias de Estados concessionários de benefícios irregulares. À guisa de exemplo, o Estado do Paraná mantém no sítio eletrônico da sua Secretaria de Fazenda¹⁰, o seguinte alerta:

⁹ Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

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

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

¹⁰ Acessível no **Portal da SEFA/PR**: www.sefa.pr.gov.br, no seguinte link (acesso em 13/09/2014): <http://www.fazenda.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=376>

CRÉDITOS IRREGULARES

Fica vedada a utilização de crédito relativo a operação com mercadoria ou bem entrados no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita quando o imposto devido à unidade federada de origem tenha sido reduzido, no todo ou em parte, pela utilização de benefícios concedidos sem amparo em convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, indicados nos anexos dos decretos:

- Decreto n. 2.183/2003;

- Decreto n. 2.131/2008.

Na prática, opera-se uma glosa de créditos, quer seja pela vedação ao exercício do direito ao crédito, quer seja pela ação fiscalizatória que resulta em lançamentos por meio de autos de infração. Segundo Marques (2010, p. 134-135),

Essa “glosa de créditos”, que nada mais do que a anulação dos créditos relativos às operações e prestações anteriores, não implica, segundo os Fiscos Estaduais e Distrital, nenhum prejuízo ao contribuinte adquirente de mercadorias ou tomador de serviços. Na ótica estatal, esse contribuinte, ao comercializar com estabelecimentos beneficiados por estímulos tributários, teria se favorecido no preço da operação ou prestação, já que, supõe-se, que o vendedor ou prestador lhe teria repassado no preço a desoneração tributária recebida. Nesse raciocínio meramente econômico, a anulação dos créditos restabeleceria o custo do produto ou serviço que seria praticado acaso não vigente a benesse fiscal.

As justificativas que fundamentam (motivação do ato administrativo) a edição de normas dessa natureza revelam, de forma preponderante, o viés econômico da medida. Em termos práticos, um determinado contribuinte poderá ser punido ao se creditar de um imposto destacado em um documento fiscal, cujo direito entendia ser plenamente legítimo, mas que sofre questionamento subsequentemente por parte da administração fazendária do seu Estado, sob o argumento de estar maculado por benefícios irregulares concedidos na origem. O fundamento decisivo utilizado nas normativas estaduais, vedadoras da apropriação do crédito em sua integralidade, assenta-se na interpretação do disposto no art. 155, § 2º, I, do texto constitucional, de forma determinante no significado da expressão “*montante cobrado nas anteriores*”, aduzindo que não se considera “cobrado” o imposto que corresponde a vantagem fiscal (e econômica) irregularmente concedida.

Para tanto, além da expressão do dispositivo constitucional, de forma excessiva, os normativos estaduais apontam o dispositivo contido no art. 20¹¹ da lei complementar 87/96, de 13 de setembro de 1996, para a qual a Constituição remeteu a regulamentação nacional do ICMS (CR/88, art. 155, § 2º, XII). Obviamente, trata-se de notória redundância, pois tal dispositivo apenas repete a essência do dispositivo constitucional.

Nos casos de contestação dessas medidas de retaliação de que o contribuinte é vítima, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, os contenciosos se arrastam e o submetem a custos processuais e a dúvidas sobre a existência de passivos tributários incertos que contaminam suas contabilidades, sendo entraves que atrapalham o planejamento de longo prazo. O posicionamento dos órgãos julgadores na esfera administrativa tem sido favorável à administração¹², adotando assim a postura de que ato normativo infralegal, expedido pelos poderes legislativo e executivo estadual, pode afastar o direito ao crédito do imposto incidente na operação anterior, invalidando legislação de outras esferas de competência e, ao mesmo tempo, ignorando o princípio da não cumulatividade ínsito no texto constitucional (CR/88, art. 155, § 2º, I e II). Também nas esferas dos tribunais jurisdicionais inferiores essa postura, em tese antijurídica, tem encontrado abrigo jurisprudencial.

Em sua essência, as refutações doutrinárias e jurisprudenciais às contramedidas administrativas adotadas pelos Estados são de duas naturezas: a) a de que não se pode admitir o controle de constitucionalidade fora da prerrogativa de foro do Supremo Tribunal Federal, não podendo um ente federado julgar a validade de lei editada por outro Estado-membro; e, b) nenhum ato normativo infralegal pode afastar o direito ao crédito do imposto incidente na operação anterior, tendo em vista o princípio da não cumulatividade ínsito no texto constitucional (CR/88, art. 155, § 2º, I e II).

¹¹ **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.

¹² À guisa de exemplificação, ver julgados do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná – CCRF/PR: **Acórdão 298/2014–PLENO; Acórdão 81/2014-3ª CÂMARA; Acórdão 98/2014-PLENO; Acórdão 1662/2013-PLENO.**

Dadas as inúmeras decisões do STF no sentido da inconstitucionalidade de benefícios fiscais concedidos sem a observância dos pressupostos constitucionais e legais, não se incorre em erro afirmar que a questão da inconstitucionalidade desses benefícios é pauta superada¹³. O que se refuta é a possibilidade de que determinadas pessoas políticas remetam às suas competências a possibilidade de declarar inválidos atos normativos de outras unidades federadas, fora da competência (exclusiva) do STF. Ademais, essas glosas de crédito trazem graves reflexos financeiros e econômicos para os contribuintes que são alvo de vedação de direitos, seja pela obediência à norma posta seja pela sujeição passiva em autuações fiscais que, além do imposto, trazem onerosas multas e acréscimos legais.

Defende-se aqui o fato de que essa glosa de créditos, nos termos antes aludidos, nada mais representa do que um impedimento ao exercício do direito que o contribuinte tem de creditar-se de imposto cobrado nas operações anteriores, pois, sabidamente, limitam-no tão somente os casos de isenção e não incidência (CR/88, 155, § 2º, II). Para afirmar que tal glosa de créditos ou, em outra semântica, o estorno que implica na anulação dos créditos de ICMS relativos às operações ou prestações anteriormente realizadas, absolutamente não se sustenta diante do princípio da não cumulatividade do imposto, o professor Roque Antônio Carrazza, prefaciando obra de Klaus Eduardo Rodrigues Marques (2010, p. 12), didaticamente explica:

Como se sabe, as normas jurídicas de mais alto grau encontram-se na Constituição. Tais normas, no entanto, não possuem a mesma importância, já que algumas, veiculam simples *regras*, ao passo que, outras, verdadeiros *princípios*.

Os princípios constitucionais orientam a interpretação e a boa aplicação das normas jurídicas, aí compreendidas as constitucionais. São pois, *pontos de apoio normativos* para todo o Direito.

Não é por outro motivo que, na busca de solução para qualquer problema jurídico, por mais trivial que seja (ou aparente ser), deve o operador do Direito alçar-se ao altiplano dos princípios constitucionais, a fim de verificar em que sentido apontam. Com efeito, nenhuma interpretação será havida por jurídica (e, portanto, por boa), se deles fizer tabula rasa.

Um dos princípios constitucionais de maior tomo é justamente o da não cumulatividade do ICMS, veiculado no art. 155, § 2º, I e II, da Lei Maior.

¹³ Neste sentido, a **Proposta de Súmula Vinculante nº 69**, de 12 de abril de 2012, em trâmite no STF, traz a seguinte determinação: “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.”

E conclui o seu raciocínio, nos seguintes termos:

[...] entendo que, graças ao *princípio da não cumulatividade do ICMS*, é assegurada, ao contribuinte, em cada operação ou prestação, uma *compensação* correspondente aos montantes deste tributo, devidos nas operações (ou prestações) anteriores. Noutros falares, a quantia a ser desembolsada, a título de ICMS, é o resultado de uma subtração, que tem, por *minuendo*, o total devido e, por *subtraendo*, os créditos advindos das operações (ou prestações) anteriormente realizadas.

Nessa linha, Geraldo Ataliba, com sua extraordinária didática, ensinava que o ICMS possui duas *moedas de pagamento*: a) a *moeda corrente* (o Real); e, b) *os créditos* provenientes de operações (ou prestações) anteriores, tributadas ou tributáveis, por meio desta exação. E, em reforço de sua tese, o saudoso Mestre acrescentava que, para gerar *direito de crédito*, basta que o ICMS seja *devido* (não, necessariamente, *cobrado*) nas operações (ou prestações) precedentes.

Sempre a propósito, permito-me recordar que, a teor do disposto no art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal, há duas exceções ao *princípio da não cumulatividade do ICMS*: a *isenção* e a *não incidência*. Somente estes fenômenos jurídicos não fazem nascer – a menos que a legislação disponha de modo contrário – *direitos de crédito de ICMS*. (*itálicos e sublinhados mantidos do texto original*).

Como visto, é pacífica a jurisprudência emanada do Supremo Tribunal Federal quanto à inconstitucionalidade da concessão unilateral de benefícios fiscais, relativos ao ICMS, sem a observância da celebração de Convênio entre as unidades federadas. Outros julgados da Suprema Corte são no sentido da preservação do direito do contribuinte de creditar-se *integralmente* do imposto, com a aplicação da alíquota correspondente à operação precedente. À guisa de clareamento do entendimento jurisprudencial do STF, cita-se manifestação da Ministra Ellen Gracie¹⁴

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

Note-se que o crédito outorgado pelo Estado de Goiás reduziu o montante que a empresa teria a pagar, mas não implicou o afastamento da incidência do tributo, tampouco o destaque, na nota, da alíquota própria das operações interestaduais.

Em outras palavras, as contramedidas administrativas de glosa de créditos, embora sustentadas nas esferas de julgamentos de contenciosos administrativos ou em tribunais jurisdicionais inferiores, não encontram abrigo jurisprudencial pacífico nas

¹⁴ **STF. AgRg na Ação Cautelar nº 2.611**, Relatora Ministra Ellen Gracie, julgado em 21/06/2010.

decisões da Corte Suprema¹⁵ e, por conseguinte, encontram-se fadadas à marginalidade legal. Resta aos contribuintes os transtornos decorrentes de terem em seus assentamentos cadastrais, perante as administrações fazendárias de seus domicílios tributários, apontamentos de dívidas *sub judice* que podem significar interferências negativas na realização de negócios, especialmente nos casos de participação em processos de licitação pública.

3.3 Consequências da Guerra Fiscal do ICMS.

Embora não sejam os atores principais da guerra fiscal, os contribuintes dela participam, como coadjuvantes, e podem sofrer imensos prejuízos em face da incerteza jurídica quanto à manutenção dos benefícios dos quais usufruem. No caso de declaração de inconstitucionalidade da legislação concedente, expõe-se o contribuinte ao recolhimento das importâncias alcançadas pelo benefício fiscal, adicionadas das correções legais inerentes. Segundo Klaus Eduardo Rodrigues MARQUES (2010, p. 150-151), a declaração de inconstitucionalidade do instrumento legal concessor de benefício fiscal, traz consigo severa consequência:

Uma vez declarada a inconstitucionalidade do benefício fiscal, com efeitos *ex tunc*, a cobrança do quantum beneficiado torna-se obrigatória pelo Estado concessor do incentivo.

[...]

A norma editada pela Suprema Corte terá efeito dúplice, eis que, além de retirar do sistema o veículo legislativo que trouxe o benefício tributário, determinará ao Estado concessor de incentivo que passe a exigí-lo, sob pena de afronta à Constituição e à LRF.

A existência de clima de incertezas e insegurança jurídica é fator negativo determinante na definição de investimentos por parte dos agentes econômicos. O exercício antijurídico da sua autonomia, por parte dos entes federados, põe em cheque o pacto federativo. O ICMS, com suas 27 legislações distintas, encontra-se desfigurado e, infelizmente, não se vislumbra qualquer possibilidade de o CONFAZ, dentro de suas atribuições, vir a apaziguar a guerra fiscal instalada. O perigo dessa desfiguração do ICMS é a significativa proporção de recursos que compõe arrecadação dos Estados e Distrito Federal.

¹⁵ Neste sentido **RE nº 161.031-MG**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 6-6-1997; **RE nº 355.422-MG**, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 28-10-2004; **RE nº 240.395-RS**, Rel. Min. Maurício Correa, DJ de 2-8-2002.

Com a complexidade instalada na sua concepção legislativa, com os tratamentos díspares das diferentes administrações tributárias, com um imenso arsenal de desonerações (legais e irregulares), bem como todo o clima instalado de incertezas, que fere gravemente a segurança jurídica, o ICMS “*causa danos à competitividade, ao equilíbrio federativo e à equidade*”, conforme palavras de José Roberto Afonso (2013, p. 249).

Enquanto isso, a sustentabilidade do federalismo se dá tão somente no campo da retórica, deixando ao largo medidas concretas de efeitos práticos que impliquem em verdadeira unidade nacional permeada de solidariedade, transformando e sedimentando o federalismo em instrumento mantenedor da democracia, pela proximidade dos extremos do binômio povo/poder.

Enriquece este folheto o contundente posicionamento do professor Paulo de Barros Carvalho (MARTINS e CARVALHO, 2014, p. 204-205), acerca dessa indesejável condição a que foi guindado o pacto federativo, consequência do processo de fortalecimento da União, que recebeu da Carta de 88, um leque de competências legislativas na esfera tributária que em muito supera o conjunto daquelas atribuídas aos entes descentralizados:

Não se trata, aqui, de comparar as vantagens jurídico sociais e políticas de um Estado centralizado e de uma Federação. Nem reafirmar que o caminho mais curto e direto para implantar o valor “democracia” seja o da estrutura federativa, principalmente em face das dimensões do território nacional. Quero ressaltar, tão somente, o descompasso entre o que preconiza a Constituição brasileira, proclamando a forma federativa, com todos os princípios que lhe são imanentes, e a triste e precária realidade nacional, com suas instituições bem concebidas, mas impotentes para realizar a missão jurídico-social que delas seria de se esperar. [...]

Os efeitos, sempre desconcertantes, são, entre outros, a guerra fiscal entre os Estados (e também entre os Municípios); a disputa desordenada pelos royalties do petróleo; o desacordo sobre o adimplemento da dívida pública – que, aliás, se tornou praticamente impagável – dos Estados e Municípios para com a União; a inconstitucionalidade dos critérios de divisão do Fundo de Participação dos Estados e a falta de acordo para a propositura e aprovação de lei sobre o assunto. São exemplos de problemas que se fazem sentir também pelos contribuintes, na forma de glosa inesperada de créditos, insegurança no planejamento de suas atividades, aumento da carga tributária, só para citar alguns.

3.4 Cenário Atual e Perspectivas da Guerra Fiscal no Brasil.

Se por um lado, o Supremo Tribunal Federal tem firmado posição no sentido de que são inconstitucionais as leis e atos normativos, que concedem benefícios

fiscais vinculados ao ICMS, expedidos sem amparo de decisão colegiada à unanimidade no âmbito do CONFAZ, por outra face, as mesmas unidades federadas que expedem esses normativos, também criam barreiras ao direito de creditamento do ICMS, para os seus próprios contribuintes, nos casos de operações interestaduais de aquisição de mercadorias onde o Estado de origem também concedeu benefícios fiscais, com o mesmo viés de inconstitucionalidade. Essa irracional contradição deixa os contribuintes inseridos num mar de turbulências, cujos subprodutos são a glosa de créditos, por meio de vultosas autuações fiscais, ou a sujeição a recolhimentos, no futuro, correspondente à pretérita parcela do imposto que foi incentivada, se as normas concessoras dos benefícios utilizados forem declaradas inconstitucionais. Verdadeira bomba-relógio armada contra a economia nacional, pois muitas empresas iriam à bancarrota se tivessem que arcar com os valores utilizados a título de incentivo fiscal.

Em julho de 2011, o Supremo Tribunal Federal julgou procedentes, de uma só vez, 14 ADIs, declarando a inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos por diferentes Estados. Tais decisões atribuíram o efeito *ex tunc*, o que implica na inconstitucionalidade das normas atacadas desde os respectivos nascedouros no mundo jurídico. O efeito *ex nunc*, modulação juridicamente inadequada, mas viável (se aplicado o disposto no art. 27, da Lei nº 9.868, de 10/11/1999, que tratou do processo de julgamento das ADIs, inovando em relação aos seus efeitos), implicaria em premiar e estimular atuações pautadas na antijuridicidade, efetivadas por governantes e administradores fazendários infratores.

Após outros julgados no mesmo sentido do conjunto de ADIs citadas, a Suprema Corte recebeu a Proposta de Súmula Vinculante nº 69, encaminhada em abril de 2012 pelo Ministro Gilmar Mendes. Essa proposta teve sua análise protelada ao máximo, posto que, sem modulação adequada, seus efeitos seriam desestabilizadores. A proposta versa nos seguintes termos: "*Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou 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.*". Acrescente-se que, em 31/03/2014, a Procuradoria Geral da República, em

circunstanciado relatório emitiu parecer de irretocável fundamentação em sentido favorável à aprovação da Súmula Vinculante, na forma e conteúdo em que foi apresentada pelo Ministro Gilmar Mendes. Decorridos seis meses desse pronunciamento da PGR¹⁶, em 18/09/2014, o Ministro autor da proposta sugeriu sua inclusão na pauta de votações do Plenário da Corte Suprema, o que depende, agora, tão somente de ato do presidente da Casa, Ministro Ricardo Lewandowski. Como se disse, a procrastinação na edição dessa Súmula Vinculante, assenta-se na preocupação quanto aos seus efeitos, até o momento incógnitos, tendo em vista precedentes na Corte no estabelecimento de modulações em julgamentos pretéritos¹⁷. Em suma, é inegável o risco de verdadeiro armagedon nacional se, os entes federados, de uma hora para outra, tiverem que, por decisão judicial definitiva, cancelarem reciprocamente os incentivos fiscais concedidos às suas empresas e, por pior, sob pena de responsabilização pelo Ministério Público, tiverem de cobrar de seus contribuintes a parcela do ICMS incentivado.

Contudo, essa protelação não redundou em ação consistente dos órgãos responsáveis. Nem o governo federal, nem o Congresso Nacional e nem o CONFAZ, ainda que se mobilizassem e muito tivessem debatido, chegaram a uma solução concreta para o impasse, exceto pela celebração do Convênio ICMS 70/2014 em 31/07/2014, que mais se assemelha a um “Protocolo de Intenções”. Após exaustivas rodadas de discussão no âmbito do CONFAZ, ao longo de pelo menos dois anos, foram enumeradas algumas providências relevantes a serem consideradas na elaboração normativa que viesse resolver o imbróglio da guerra fiscal. Basicamente assentados em convalidação do passado, manutenção dos benefícios irregulares concedidos e em vigor, redução gradual de alíquotas interestaduais e estabelecimento de mecanismos de compensação de perdas por parte da União, os partícipes do

¹⁶ Disponível em <http://www.ibet.com.br/download/Parecer%20em%20PSV%20n%2069.pdf>. Acesso em 25/09/2014.

¹⁷ Existe a viabilidade jurisprudencial de uma eventual modulação da proposta, já que o artigo 4º da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, que trata da Súmula Vinculante, assim o permite: *Art. 4º A súmula com efeito vinculante tem eficácia imediata, mas o Supremo Tribunal Federal, por decisão de 2/3 (dois terços) dos seus membros, poderá restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia a partir de outro momento, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público.*

colegiado decidiram que estas e outras condições compusessem o texto do Convênio ICMS 70/2014, sendo premissas *sine qua non* para a produção de efeitos da norma celebrada, o que trouxe para muitos analistas e interessados na matéria, forte descrédito quanto à real intenção dos responsáveis em buscar resolver as pendências que dão vida à guerra fiscal. Assim é que ficaram estabelecidas no referido Convênio um conjunto de condições que, em verdade, são onerosas imposições dirigidas ao governo federal, ao Congresso Nacional, aos membros do CONFAZ, sobrando inclusive para contribuintes (que usufruem de benefícios irregulares) e advogados que os representam nas esferas administrativas e judiciais (principalmente).

Portanto, o Convênio ICMS 70¹⁸, de 29 de julho de 2014, publicado no DOU de 30/7/2014, materializou as intenções dos Estados-membros quanto ao equacionamento dos efeitos da guerra fiscal. Contudo, da análise de suas cláusulas, por mais otimista que seja o intérprete, não escapará de classificar essa norma do CONFAZ para nada além de um “protocolo de intenções”, pois estabelece que, compromissos da alçada das casas legislativas do Congresso Nacional e do Poder Executivo Federal, sejam condicionantes à eficácia do referido Convênio. O documento não tem força normativa alguma, até que as condições (cumuladas) estabelecidas, por exemplo, na sua cláusula décima estejam cumpridas.

As cartas estão postas. Contudo, nada de concreto vai acontecer enquanto os Estados-membros, o Poder Executivo Federal e o Congresso Nacional não cumprirem as atribuições que lhes foram reservadas nesse intrincado jogo para pôr fim à guerra fiscal. Enquanto isso, a qualquer momento, o STF pode editar a Súmula Vinculante, nos termos antes mencionados, o que certamente resultaria em efeitos desastrosos para a segurança jurídica, base na atração de investimentos e no bom funcionamento das relações entre os agentes.

É importante frisar que a “ameaça” de colocar na pauta de votações do Plenário da Corte Suprema, a proposta de Súmula Vinculante nº 69, sinaliza pressão direta e

¹⁸ **CONFAZ. Convênio ICMS 70**, de 29 de julho de 2014. Dispõe sobre a concessão de remissão e anistia de créditos tributários relativos a incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS autorizados ou concedidos pelas unidades federadas sem aprovação do CONFAZ, bem como a sua reinstituição. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 30 jul. 2014, Sec 1, p. 21.

indireta sobre os órgãos competentes, para que busquem, pela via legislativa, resolver a guerra fiscal.

4 Considerações Finais.

Do que foi abordado ao longo deste artigo, onde se relatou aspectos constitucionais e infraconstitucionais estruturantes do ICMS, a concessão de benefícios fiscais vinculados ao imposto e o embate travado entre as unidades federadas na atração de novos investimentos, comumente chamada de guerra fiscal e que tem por base bélica instrumental a administração do imposto, é possível tecer as seguintes considerações de caráter conclusivo:

- a) Na ausência de políticas incentivadoras de desenvolvimento regional, tarefa de competência da União, os Estados-membros da Federação digladiam entre si em desesperada busca para atrair novos investimentos que possam trazer desenvolvimento às suas regiões;
- b) O embate entre as unidades federadas, acerca da questão tributária envolvendo o ICMS, com dimensões econômicas e políticas crescentes, tem se revelado elemento desestabilizador do pacto federativo, impondo competição predatória para as receitas das unidades federadas, à medida em que estas abdicam de arrecadação para atrair empreendedores privados aos seus territórios;
- c) O ICMS, embora de competência dos Estados e Distrito Federal, é um imposto que tem uma conformação nacional, e, por tal, o constituinte estipulou regulamentação por meio de lei complementar e atribuiu competência, para assuntos específicos, à casa congressual do Senado Federal, que representa os Estados;
- d) Característica fundamental do ICMS, um imposto sobre o consumo, é o instituto da não cumulatividade, guindado à condição de princípio constitucional, e que garante a cobrança a cada etapa de comercialização, compensando-se o imposto devido com o que foi cobrado em operações anteriores;

- e) Com disposição constitucional imperativa (taxativa e exaustiva), a isenção e a não incidência, são as duas únicas restrições ao primado da não cumulatividade, sendo vedado ao legislador de qualquer nível a ampliação desse rol;
- f) Com amparo majoritário, tanto doutrinário quanto jurisprudencial, o direito ao crédito prescinde da efetividade do recolhimento do tributo na operação anterior, seja em operações internas ou interestaduais, bastando que tenha sido configurada a hipótese de incidência do imposto;
- g) Por determinação constitucional (art. 155, § 2º, XII, “g”, da CR/88) e infraconstitucional (disposições da LC 24/75), a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS vincula-se à obrigatoriedade de decisão colegiada, à unanimidade, na arena do CONFAZ, por meio de Convênios ICMS, que podem ter caráter autorizativo ou determinativo;
- h) A edição de normas estaduais ou distrital, que concedam isenções, benefícios e incentivos em matéria de ICMS, que não se atenha aos pressupostos constitucionais, da aprovação colegiada à unanimidade e celebração por meio de Convênio, reveste-se de inconstitucionalidade e assim são rechaçadas pelo STF, quando instado a manifestar-se;
- i) A sistemática desobediência ao regramento constitucional e infraconstitucional, por parte dos Estados-membros, quanto à forma como isenções, benefícios e incentivos fiscais vinculados ao ICMS deveriam ser concedidos, é o vetor mestre da guerra fiscal;
- j) Esse comportamento antijurídico dos administradores estaduais trouxe clima de instabilidade para o sistema tributário, para a ordem econômica, para a segurança jurídica e para a própria manutenção do pacto federativo, pois a concretização da edição de Súmula Vinculante do STF, nos moldes trazidos em 3.3, terá consequências políticas, econômicas e administrativas de proporções imprevisíveis;
- k) Por subproduto da guerra fiscal, os fiscos estaduais adotam contramedidas retaliativas às inconstitucionalidades cometidas por outras unidades, procedendo vultosas autuações fiscais sobre seus próprios

contribuintes (as chamadas glosas de créditos), ou então editam atos normativos que visam vedar o direito ao crédito em operações interestaduais, sempre que o Estado do emitente concede benefícios à revelia do Confaz, não reconhecendo, assim, o direito do contribuinte destinatário a valer-se do crédito correspondente à parcela do ICMS que foi incentivado na origem;

l) Esta atitude fere o sistema jurídico vigente pois torna as unidades federadas apreciadoras da constitucionalidade de leis editadas por outras unidades, quando esta competência é exclusiva do STF, à luz do disposto no art. 102, I, “a”, da CR/88. É pacífica a jurisprudência do STF neste sentido;

m) Decorrente da inconstitucionalidade declarada judicialmente, a Unidade Federada concessora do benefício deverá exigir do agente privado beneficiado o tributo desonerado, acrescido dos acréscimos legais incidentes, sob pena de ofensa ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos e à obrigatoriedade do exercício da competência impositiva do ICMS, e, por atuação institucional do Ministério Público, a sujeição às sanções da Lei de Responsabilidade Fiscal, que veda qualquer renúncia injustificada de receitas;

n) Considerada a incidência do ICMS “cheio”, sem a afetação de desonerações indevidas, com o Estado concedente exigindo a diferença alcançada pelo benefício irregular, ficará legitimado o crédito gerado para a operação seguinte, e que, em muitos casos já foi glosado por meio de autuações ou estornado pelo próprio contribuinte por temor da atuação do Fisco. Ações judiciais certamente advirão para solicitar restituição de indébito, improcedência de feitos fiscais ou creditamento extemporâneos, causando onerosidade excessiva aos contribuintes e prejuízos à economia;

o) Projetos de Reforma Tributária em tramitação no Congresso Nacional que pretendem “federalizar” o ICMS podem ter por consequência a retirada de autonomia financeira dos Estados e Distrito Federal, preceito básico do sistema federativo, enfraquecendo a descentralização e concentrando o poder político na União, enfraquecendo a democracia representativa; e,

p) A iminente votação, no Plenário do STF, da proposta de Súmula Vinculante nº 69, sinaliza que os órgãos responsáveis (entes federados e

Congresso Nacional) devem buscar, de forma urgente, pela via legislativa, resolver a guerra fiscal. Tais caminhos foram delineados e estão postos no Convenio ICMS 70/2014, mencionado neste folheto.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto. **ICMS – Diagnóstico e perspectivas.** *In* O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas. Fernando Rezende. Org. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013.

BORGES, José Souto Maior. *in* **Grandes questões atuais do direito tributário.** Valdir de Oliveira Rocha - Coordenador. v. 4. São Paulo: Dialética, 2000.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.** 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 19 ed. São Paulo: Malheiros. 2003.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord). **ICMS Questões Atuais.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 12 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS.** São Paulo: Noeses, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 1996.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Guerra fiscal, fomento e incentivo na constituição federal.** Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado/coordenadores Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurélio Ziveti. São Paulo: Dialética, 1998.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Incentivos fiscais unilaterais.** In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, n. 97, fev 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11085>. Acesso em set 2014.

HARADA, Kiyoshi. Guerra Fiscal. **Limites constitucionais para vedação e anulação do crédito do ICMS.** In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 68, set 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6781>. Acesso em set 2014.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS.** 1 ed. São Paulo: Noeses, 2012.

MARTINS, Ives Gandra. **Estímulos Fiscais do ICMS e a Unanimidade do CONFAZ.** In: *Revista CEJ*, Brasília, Ano XVII, n. 59, jan-abr, 2013.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Unanimidade de Estados e Distrito Federal para a concessão de estímulos fiscais – cláusula pétrea constitucional.** In *Revista Judiciária do Paraná*. V.1, n. 1, Curitiba: AMAPAR, 2006.

REZENDE, Fernando. (Org). **O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas.** 1 ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário.** 3 ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

YCHIHARA, Yoshiaki. **O sistema tributário e sua possível reforma – tributos municipais.** Pesquisas Tributárias Nova Série nº 9, Revista dos Tribunais, 2003.