

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E
EXTENSÃO – COGEAE**

ANDRE HENRIQUE AZEREDO SANTOS

**A (IN)VALIDADE DA GLOSA DOS CRÉDITOS DO ICMS INCIDENTE EM
OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EM VIRTUDE DA CONCESSÃO UNILATERAL
DE BENEFÍCIOS FISCAIS – UMA ANÁLISE DIALÉTICA**

SÃO PAULO

ANDRE HENRIQUE AZEREDO SANTOS

**A (IN)VALIDADE DA GLOSA DOS CRÉDITOS DO ICMS INCIDENTE EM
OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EM VIRTUDE DA CONCESSÃO UNILATERAL
DE BENEFÍCIOS FISCAIS – UMA ANÁLISE DIALÉTICA**

Trabalho de Monografia Jurídica
apresentado ao Curso de Especialização
em Direito Tributário, como parte dos
requisitos para obtenção do título de
Especialista em Direito, na área de
Direito Tributário, sob orientação da
Professora-Orientadora Daniela de
Andrade Braghetta.

São Paulo - SP
Outubro de 2015.

Dedico este trabalho à minha mãe (Elizete Maria Ferreira), sem a qual nada teria sido possível, e ao meu avô (Marcello Azeredo Santos), eterno inspirador.

RESUMO

A Constituição Federal de 1988, ao atribuir aos Estados e ao Distrito Federal a competência para a instituição de Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, o ICMS, conforme o disposto no artigo 155, inciso II, da Lei das Leis, expressamente estabeleceu que o referido imposto deveria ser cobrado de forma não cumulativa, *“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”* (artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição).

Por outro lado, a Constituição Federal também determinou que o *“regime de compensação do imposto”*, acima referido, deveria ser disciplinado por meio de lei complementar, assim como a forma por meio da qual, *“mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”*, nos termos do artigo 155, inciso XII, alíneas “c” e “g”, da Carta Magna.

Em face dessas regras constitucionais, bem como diante do teor da Lei Complementar nº 24/1975 (em especial, seus artigos 1º e 8º), que teria sido recepcionada pela Constituição Federal de 1988 como a lei complementar de caráter nacional a que alude o artigo 155, inciso XII, alínea “g”, da Carta Magna (artigo 34, §5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), muito se discute a respeito da possibilidade de aproveitamento de créditos relativo ao ICMS incidente em operação interestadual quando, na origem, a remessa estiver abrangida por um benefício fiscal concedido unilateralmente pelo Estado de origem, circunstância que acarreta a famigerada “Guerra Fiscal” relativa ao ICMS.

Diante desse quadro, busca-se, com o presente trabalho, esmiuçar as principais regras e princípios atinentes à materialidade do ICMS e a sua obrigatória feição não cumulativa, analisando-se, ainda, a forma por meio da qual os benefícios fiscais relativos ao citado imposto devem ser concedidos e qual(is) as consequências em caso de concessão irregular de benefícios fiscais em matéria de ICMS. Fincadas essas premissas, buscaremos verificar a possibilidade jurídica de aproveitamento de créditos de ICMS em operações interestaduais abrangidas pela concessão de benefícios fiscais irregulares, expondo as diversas teorias e opiniões existentes a respeito do tema para, ao final, filiarmo-nos a uma delas, expondo as consequências práticas daí decorrentes, tudo com base nos métodos dedutivo e dialético.

São esses os objetivos que serão perseguidos por meio do presente trabalho.

ABSTRACT

The Federal Constitution of 1988, when assigning the states and the Federal District the law-making power to create Tax on the Circulation of Goods and on Services of Interstate and Intermunicipal Transportation and Communication, the ICMS, according to Article 155, item II, of the Law of Laws, expressly established that the aforementioned tax should be charged in a noncumulative way, "offsetting what is due in each operation concerning the circulation of goods or services against the amount charged in previous operations by the same or another State or the Federal District" (Article 155, Paragraph 2, Item I, of the Constitution).

On the other hand, the Federal Constitution also determined that the "offsetting scheme of the tax", aforementioned, should be disciplined by a supplementary law, as well as the way by, "through deliberation by the states and the Federal District, tax exemptions, tax breaks and tax benefits will be granted and repealed", according to Article 155, paragraph XII, letters "c" and "g" of the Constitution.

In light of these constitutional rules and the content of Supplementary Law No. 24/1975 (in particular Articles 1 and 8), it would have been accepted by the Federal Constitution of 1988 as a supplementary law of national character mentioned in article 155, item XII, subitem "g" of the Constitution (Article 34, paragraph 5, of the Act of Temporary Constitutional Provisions), there is a lot of discussion about the possibility of use of credits related to ICMS tax levied on interstate operation when, in origin, the shipment is reached by a tax benefit granted unilaterally by the originary State, a circumstance that brings the notorious "tax war" on the ICMS.

Before this situation, we will try to, with this work, detail the main rules and principles relating to the materiality of the ICMS and its noncumulative mandatory feature, analyzing also the ways by which the tax benefits related to the aforementioned tax should be granted and what are the consequences in the event of irregular granting of tax benefits relating to ICMS. Established these premises, we will seek to verify the legal possibility of ICMS credit use in interstate transactions covered by the granting of illegal tax breaks, exposing the various theories and opinions existing on the subject to, in the end, we join to one of them, exposing the practical consequences thereof, all based on deductive and dialectical methods.

These are the aims to be pursued with this job.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
CAPÍTULO I – A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SUAS CARACTERÍSTICAS	10
CAPÍTULO II – A MATERIALIDADE DO ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	18
CAPÍTULO III – O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS	23
CAPÍTULO IV - A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS ...	30
CAPÍTULO V – GUERRA FISCAL E NORMAS DE RETALIAÇÃO: A (IN)VALIDADE DA GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS À REVELIA DO CONFAZ.....	33
CONCLUSÕES.....	47
BIBLIOGRAFIA	49

INTRODUÇÃO

Como forma de dar garantia e efetividade ao pacto federativo – forma de Estado escolhida para a nova ordem jurídica brasileira erigida a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988¹ –, nossa Carta Magna estabeleceu, em capítulo próprio de seu texto (Título IV: Do Sistema Tributário Nacional), as competências tributárias que caberiam a cada um dos entes federativos integrantes da República.

Com efeito, a Federação pressupõe autonomia dos entes que a compõem, autonomia essa que se traduz nas capacidades de auto-organização e de auto-governo.

Deveras, a autonomia dos entes federativos somente é possível com a discriminação, no texto constitucional, de recursos aptos ao atingimento desses fins.

Por isso, a definição das competências tributárias deve se dar no texto constitucional, como forma de assegurar-lhes recursos para que estes possam se governar de forma independente, sem a ingerência de um poder central nacional.

Sobre esse tema, ensina Roque Antonio Carrazza que “A delimitação das competências da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é reclamo impostergável dos princípios federativo e da autonomia municipal e distrital, que nosso ordenamento jurídico consagrou.”².

Competência tributária, por sua vez, traduz a noção de faculdade atribuída aos entes políticos para, por meio de lei em sentido material³, instituir, cobrar e arrecadar tributos, definida no texto constitucional, em breve síntese do tema.

Trata-se, desta forma, de verdadeira competência legislativa decorrente do pacto federativo. Dentre as competências tributárias estabelecidas na Constituição Federal, atribuiu-se aos Estados e ao Distrito Federal a faculdade de instituir imposto sobre “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”, conforme o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal.

¹ A esse respeito, vide o disposto nos artigos 1º, *caput*, e 60, §4º, inciso I, ambos da Constituição Federal: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos ...” e “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado”.

² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Editores, São Paulo, 2008, pp. 487 e 488.

³ Isto é, por meio de norma jurídica geral e abstrata a que a Constituição atribua eficácia de Lei, ou seja, a lei em sentido formal (lei ordinária) e a medida provisória, em conformidade com o disposto nos artigos 5º, inciso II, 150, inciso I, e 62, §2º, todos da Constituição Federal.

Esse imposto é o já consagrado ICMS.

Obrigatoriamente, nos termos do artigo 155, §2º, incisos I e II, da Carta Magna, o ICMS deve ser 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”, excetuadas, via de regra, as hipóteses de isenção ou não incidência. A delimitação do conteúdo semântico do termo “cobrado” mencionado no referido dispositivo constitucional é tema absolutamente controverso na jurisprudência, na medida em que, para muitos, cobrado seria sinônimo de “incidente”, ao passo que, para outros, cobrado seria sinônimo de “pago”.

Ainda nos termos da Constituição Federal, o regime de compensação acima referido deve ser regulado por meio de lei complementar de caráter nacional, mesmo veículo normativo que deve introduzir no ordenamento jurídico pátrio regras que devem estabelecer a “forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”, conforme o artigo 155, inciso XII, alíneas “c” e “g”, da Lei das Leis.

Entenda-se por benefício fiscal, aqui, todo e qualquer expediente, utilizado pelas Unidades Federativas, que redunde na redução do montante a pagar a título de ICMS, incluindo hipóteses de isenção e a concessão de créditos presumidos ou outorgados, ressalvadas, obviamente, as hipóteses de imunidade.

Tais benefícios fiscais, nos termos da Carta Magna, não podem ser concedidos de maneira unilateral, mas, apenas, “mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal”, como visto acima. A regulação daquilo que se entende por “deliberação”, por sua vez, teria sido atribuída ao legislador infraconstitucional, via lei complementar.

Especificamente no que diz respeito à concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, merecem destaque as regras dos artigos 1º e 8º da Lei Complementar nº 24/1975, que teria sido recepcionada pela Constituição Federal de 1988 como a lei complementar de caráter nacional a que alude o artigo 155, inciso XII, alínea “g”, da Carta Magna (artigo 34, §5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

De acordo com as regras referidas acima, e também a partir da divergência acerca do alcance da não cumulatividade do ICMS, referida acima, muito se discute na doutrina e na jurisprudência a respeito da possibilidade de aproveitamento integral dos créditos de ICMS relativos a operações interestaduais amparadas por benefícios fiscais unilateralmente concedidos pelas Unidades Federativas de origem das mercadorias.

De fato, para muitos Estados, em especial, os Estados de Minas Gerais e São Paulo, o termo “cobrado” constante do artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição equivale a “pago”, de tal modo que, partindo-se dessa premissa e considerando que o benefício fiscal concedido em desacordo com o artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição c.c. a Lei Complementar nº 24/1975 seria inconstitucional, a Unidade Federativa poderia aplicar, por si mesma, as sanções previstas no artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975, anulando-se o crédito relativo ao montante do imposto que incidiu na operação na proporção em que ele não teria sido recolhido na etapa anterior da cadeia de circulação da mercadoria.

Por outro lado, na perspectiva do contribuinte, o vocábulo “cobrado” acima referido equivale a “incidente”, sobretudo em face das exceções previstas no artigo 155, §2º, inciso II, da Carta Magna. Sendo assim, tendo havido a incidência do tributo, ainda que ele não tenha sido pago, haveria o direito constitucional à apropriação do crédito equivalente à integralidade do imposto que incidiu na operação, em atenção, também, ao princípio da individualização da pena, do não confisco, da presunção de validade das leis, da unicidade e da exclusividade da jurisdição, da separação dos poderes, dentre muitos outros.

Esmiuçar os detalhes dessa controvérsia jurídica absolutamente atual, expondo as diferentes teorias e opiniões sobre o tema, é o objetivo deste trabalho.

CAPÍTULO I – A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SUAS CARACTERÍSTICAS

A Constituição Federal, como se sabe, não cria tributo, no sentido de tornar efetivamente possível a sua incidência sobre os fatos e situações passíveis de tributação (ocorrência da obrigação tributária, nos termos do artigo 113, §1º, do Código Tributário Nacional⁴), mediante a descrição pormenorizada de todos os critérios da regra matriz de incidência tributária (critérios material, espacial e temporal, constantes do antecedente da norma jurídica, e os critérios pessoal e quantitativo, constantes do conseqüente da norma jurídica), conforme a doutrina de Paulo de Barros Carvalho⁵.

Por outro lado, entretanto, a Carta Magna autorizou a criação de tributos por meio da atribuição de competências tributárias, apontando, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, as possíveis materialidades sobre as quais eles (tributos) poderiam incidir, definindo os arquétipos constitucionais tributários (norma padrão de incidência tributária ou regra-matriz de incidência tributária).

Na didática definição trazida no artigo 3º do Código Tributário Nacional, adotada pela maioria da doutrina e pela jurisprudência, para quem referido artigo foi integralmente recepcionado pela Constituição de 1988, tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Das várias características desta receita derivada do Estado denominada tributo⁶, a que mais interessa ao presente trabalho é o fato de ser ele (o tributo) instituído por lei, em sentido material – norma jurídica geral e abstrata que encontra seu fundamento de validade na própria Constituição Federal –, nos termos do artigo 5º, inciso II, combinado com os artigos 150, inciso I e 62, §2º, todos da Constituição Federal.

⁴ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, São Paulo, 2011, p. 301 e seguintes.

⁶ Conforme definição contida no artigo 9º da Lei nº 4.320/1964 (instituidora das “Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”), *verbis*: “Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades”.

Sendo a competência tributária, como já adiantado, “a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”⁷, por óbvio, a primeira e principal característica da competência tributária é que tal faculdade de instituir tributos configura espécie de competência legislativa, exercida por meio de veículo próprio, qual seja, a lei⁸.

Portanto, a capacidade para a criação de tributos conferida às pessoas políticas configura verdadeira espécie de competência legislativa, sujeita aos limites impostos pela Constituição da República, não podendo se cogitar da existência de um poder tributário, irrestrito e ilimitado, como o é o Poder Constituinte Originário.

Se há um “poder” de se instituir tributos, não se pode perder de vista que o exercício desse poder apenas deve ocorrer nos exatos e precisos termos daquilo que é necessário ao alcance de sua finalidade, no caso, a arrecadação de receita necessária ao atingimento do interesse público.

Conforme aponta Celso Antônio Bandeira de Mello, “visto que o ‘poder’ expressado nas competências não é senão a face reversa do dever de bem satisfazer interesses públicos, a competência pode ser conceituada como o círculo compreensivo de um plexo de deveres públicos a serem satisfeitos mediante o exercício de correlatos e demarcados poderes instrumentais, legalmente conferidos para a satisfação de interesses públicos”⁹.

Logo, em um primeiro momento, a competência tributária se caracteriza por ser uma espécie de competência legislativa, sujeita aos limites impostos pelo ordenamento jurídico positivo, em especial aqueles expressos na Constituição Federal.

E a competência tributária não atribui aos entes políticos apenas a capacidade de instituir tributos, permitindo a sua incidência sobre fatos concretos mediante a descrição da sua regra matriz de incidência.

Além disso, a competência tributária confere a capacidade de: (i) conceder benefícios fiscais (isenções, por exemplo, observado o disposto no artigo 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal, no caso do ICMS); (ii) cominar penalidades para as ações ou omissões contrárias à legislação tributária, ou para as infrações nela definidas; (iii) prever hipóteses de

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 491.

⁸ Como regra, o veículo normativo que dá a luz aos tributos em nosso sistema constitucional tributário é a lei ordinária (ou medida provisória), nos termos do artigo 150, I, combinado com o artigo 62, §2º, ambos da Constituição Federal. Por outro lado, para a instituição de empréstimos compulsórios (artigo 148 da Constituição Federal), imposto extraordinário de guerra (artigo 154, II, da Carta Magna), impostos e contribuições sociais para custeio da seguridade social instituídos por meio da competência suplementar da União (artigo 154, I, combinado com o artigo 195, §4º, ambos da Constituição Federal) e o Imposto sobre Grandes Fortunas (artigo 153, VII, da Constituição Federal) deve-se utilizar a lei complementar.

⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, Malheiros Editores, São Paulo, 2004, p. 134.

exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades; tudo por meio de lei ou medida provisória (artigo 97 do Código Tributário Nacional combinado com o artigo 62, §2º, da Constituição), e (iv) definir os deveres instrumentais (ou “obrigações acessórias”, conforme o disposto no artigo 113, §2º, do Código Tributário Nacional), as prestações de fazer cuja observância se faz necessária à correta fiscalização do recolhimento do tributo, previstos na legislação tributária (artigo 96 do Código Tributário Nacional), dentre outras atribuições.

Por isso, Paulo de Barros Carvalho conceitua a competência tributária como “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”¹⁰. Também é o que dispõe o artigo 6º, *caput*, do Código Tributário Nacional¹¹.

Partindo-se do pressuposto que a competência tributária configura verdadeira competência legislativa, o instituto passa a ter outras características, daí decorrentes.

Para Roque Antonio Carrazza¹², a competência tributária possui as seguintes características: (i) privatividade; (ii) indelegabilidade; (iii) incaducabilidade; (iv) inalterabilidade; (v) irrenunciabilidade; e (vi) facultatividade.

De fato, as competências tributárias foram atribuídas de forma privativa e exclusiva a cada um dos entes políticos.

Em outras palavras, apenas o ente expressamente designado pela Constituição Federal poderá exercer as competências tributárias que lhe foram atribuídas pelo Poder Constituinte.

Sendo assim, por exemplo, apenas a União, no uso de sua competência tributária ordinária, poderá instituir e arrecadar os impostos previstos no artigo 153 da Constituição Federal; contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas (artigo 149 da Constituição da República); empréstimos compulsórios (artigo 148 da Carta Magna); taxas relativas à prestação efetiva ou potencial de serviços públicos e ao poder de polícia a ela atribuídos; e contribuições de melhoria decorrentes da valorização imobiliária de obra pública por ela executada.

Por intermédio de sua competência extraordinária, caberá somente à União, ainda, instituir e arrecadar “em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, São Paulo, 2011, p. 270.

¹¹ “Art. 6º. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.”

¹² *Op. Cit.*, p. 505 e seguintes.

dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais”, nos termos do artigo 147 da Constituição da República, e “na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”, de acordo com o disposto no artigo 154, inciso II, da Constituição Federal, partindo-se da teoria pentapartite de classificação das espécies tributárias, já consagrada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal¹³ no julgamento do Recurso Extraordinário nº 146.733-9/SP, dentre outros.

Por fim, atribuiu-se à União, com exclusividade e mediante lei complementar, a competência tributária suplementar para instituir e arrecadar impostos ou contribuições sociais destinadas ao custeio do sistema de seguridade social cujas possíveis materialidades não estejam previstas nos artigos 153 e 195 da Constituição Federal, respectivamente, desde que não tenham hipótese de incidência ou base de cálculo já discriminados no Texto Constitucional, observando-se o princípio da não cumulatividade (artigo 154, inciso I, combinado com o artigo 195, §4º, ambos da Carta Magna).

Além disso, as competências tributárias são indelegáveis e inalteráveis, isto é, não podem ser transferidas ou modificadas mediante juízo de discricionariedade do legislador infraconstitucional, visto que não estão à sua livre disposição.

A propósito, por se referirem a aspecto intrínseco à forma federativa de Estado, até mesmo a Emenda Constitucional está impedida de substituir os titulares das competências tributárias de forma diversa daquela realizada pelo Poder Constituinte Originário de modo que lhes retirem recursos suficientes para o alcance de suas finalidades, pois tal proceder redundaria em inevitável inconstitucionalidade, visto que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado, conforme o disposto no artigo 60, §4º, inciso I, do Texto Constitucional.

Dessa forma, é manifestamente inconstitucional proposta de emenda que pretenda redistribuir as competências tributárias entre as pessoas jurídicas de Direito Público interno integrantes da República Federativa do Brasil, de modo a retirar desse ou daquele ente político recursos imprescindíveis ao atingimento de suas finalidades, ceifando sua autonomia financeira, aspecto inerente à forma federativa de Estado (artigo 1º combinado com o artigo 60, §4º, inciso I, ambos do Texto Constitucional).

¹³ “A par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas.”
(STF, Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, RE 146.733-9/SP, julgado em 29/06/1992)

A inalterabilidade das competências tributárias, além de impedir a instituição de novos tributos fora das hipóteses previstas no Texto Constitucional, também deveria impedir a criação de novas espécies tributárias, na justa medida em que os direitos de liberdade e de propriedade são a regra, e o tributo, a exceção.

Ocorre, contudo, que a criação da “contribuição” para custeio do serviço de iluminação pública pela Emenda Constitucional nº 39/2002 (que pretendeu dar fundamento constitucional de validade à evidentemente inválida “taxa” de iluminação pública) acabou sendo convalidada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 573.675/SC (julgado em 25/03/2009), relativizando-se a regra da inalterabilidade das competências tributárias.

As competências tributárias também não se extinguem por força de não serem exercidas dentro de determinado prazo, não se sujeitando a qualquer prazo preclusivo, prescricional ou decadencial, pois é simplesmente antijurídico – e até impossível, do ponto de vista prático – condicionar o exercício da função legislativa a determinado prazo.

Com efeito, qualquer norma desse viés poderia ser a qualquer tempo revogada pelo próprio Poder Legislativo, que poderia exercer sua função legislativa livremente.

Por essa razão, costuma-se dizer que as competências tributárias gozam da característica da incidência.

Por representarem o fio condutor que dá a luz a uma das receitas derivadas do Estado (o tributo), as competências tributárias são irrenunciáveis, ou seja, não são disponíveis conforme o arbítrio do administrador público ou do legislador, sobretudo porque dizem respeito a uma das principais fontes de custeio das atividades estatais.

Logo, admitir a renúncia à competência tributária equivaleria a permitir evidente renúncia ao interesse público, indisponível de acordo com um dos sobreprincípios regentes da função administrativa (princípio da indisponibilidade do interesse público), ao lado do princípio da supremacia do interesse público, conforme o magistério de Celso Antônio Bandeira de Mello.

Muito embora não possam ser objeto de disposição, o exercício das competências tributárias é facultativo, o que implica dizer que a instituição deste ou daquele tributo depende do juízo político e discricionário do legislador. Isso porque as normas atribuidoras de competência tributária apenas permitem, não obrigando, os entes políticos a instituir tributos, não havendo meios de se coagir o Poder Legislativo a exercer suas funções.

Por isso, usa-se o termo “materialidade possível” para designar os fatos e situações passíveis de tributação, pois é apenas possível que tais fatos sofram a incidência tributária,

considerando que a Constituição Federal não criou tributo e que sua criação por parte das pessoas políticas é facultativa.

Deveras, da mesma maneira pela qual se permite que esta ou aquela situação não sofra a incidência tributária por força de regra isentiva, faculta-se ou não ao legislador a própria criação abstrata do tributo.

Desse modo, é esta a característica da competência tributária que justifica, por exemplo, a não instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas pela União (artigo 153, inciso VII, do Texto Constitucional), ou o fato de o Estado de São Paulo ter levado quase doze anos para instituir o Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doação, previsto no artigo 155, inciso I, da Carta de 1988, por meio da Lei Paulista nº 10.705/2000, denotando, ainda, que o exercício dessa faculdade não se extingue pelo decurso do tempo (incaducabilidade).

No entanto, o artigo 11 da Lei Complementar nº 101/2001 (a “Lei de Responsabilidade Fiscal”), previu como um dos requisitos essenciais à responsabilidade na gestão fiscal a “instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação” o que deveria tornar o exercício da competência tributária obrigatório, relativizando-se a sua facultatividade, o que, contudo, não se verificou na prática.

Para Paulo de Barros Carvalho, por outro lado e em contraponto à posição externada por Roque Antonio Carrazza, acima comentada, a competência tributária é instituto dotado somente das seguintes características¹⁴: (i) indelegabilidade; (ii) irrenunciabilidade; e (iii) incaducabilidade. Para o renomado Professor, as três características listadas acima decorreriam de nosso próprio sistema constitucional tributário, alicerçado por uma Constituição Rígida, cujas disposições não podem ser alteradas pela vontade política dos integrantes da Federação, tampouco pelo decurso do tempo.

Além disso, para ele, a possibilidade de alteração das competências tributárias decorre do próprio sistema de reforma constitucional previsto no artigo 60 da Lei Maior. Não haveria que se falar, outrossim, em privatividade no exercício das competências, principalmente em razão do disposto no artigo 154, inciso II, da Carta Magna.

Por fim, o aludido Autor não concorda com a característica da facultatividade no exercício da competência tributária, pois, no caso do ICMS, tributo estadual (artigo 155, II, da Constituição) de “caráter nacional”, o imposto obrigatoriamente tem de ser instituído pelos Estados e pelo Distrito Federal.

¹⁴ Procuramos, aqui, em breve síntese, esmiuçar as principais ideias do Autor sobre o tema. Para maiores detalhes, vide: CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., pp. 273 a 276.

Atento aos comentários de Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza¹⁵ argumenta que as exceções mencionadas acima apenas confirmam a regra de que a competência tributária é instituto dotado também das características da privatividade, facultatividade e inalterabilidade.

Colocadas as duas posições a respeito das características da competência tributária, ao que nos parece, assiste razão a Paulo de Barros Carvalho, considerando, sobretudo, suas pertinentes observações em torno do Poder de Reforma Constitucional, da competência tributária suplementar da União e a obrigatoriedade de instituição do ICMS (artigos 60, 154, inciso I, e 155, inciso II, todos da Carta Magna).

Vale destacar, ainda, que a competência tributária tem uma acepção ampla e outra estrita.

Em sentido amplo, a competência tributária reúne quatro atribuições: instituir, arrecadar os tributos, fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias e executar os demais atributos decorrentes da competência tributária.

Nessa acepção, apenas a instituição do tributo é indelegável, sendo que os demais atributos, por terem aspecto administrativo, podem ser delegados (capacidade tributária ativa), conforme dispõe o artigo 7º do Código Tributário Nacional¹⁶.

Em sentido estrito, a competência tributária é competência política (legislativa) e se refere apenas à atribuição de editar a lei instituidora do tributo, mediante a descrição pormenorizada dos aspectos da hipótese de incidência, ou dos critérios da regra matriz de incidência. Ainda sobre este tema, preciso o comentário de Roque Antonio Carrazza:

“Tudo converge, pois, no sentido de que a Constituição, ao mesmo tempo em que distribuiu competências tributárias, indicou os padrões dentro dos quais o legislador ordinário de cada pessoa política pode traçar os aspectos das normas jurídicas dos tributos que lhe dizem respeito. Como vimos, a Constituição reduziu cada tributo a um *arquétipo normativo* ou *regra-matriz*, que o legislador é obrigado a levar em conta quando cria *in abstracto* a exação.”¹⁷

¹⁵ *Op. Cit.*, p. 505 e seguintes.

¹⁶ “Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.”

¹⁷ *Op. Cit.*, pp. 700 e 701 (os grifos são do autor).

Em suma: a competência tributária pode ser conceituada como a aptidão para criar, no plano abstrato, o tributo, bem como para disciplinar todo o seu regime jurídico, tendo como características, em linha com os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho e com as premissas estabelecidas acima, as seguintes: (i) indelegabilidade; (ii) irrenunciabilidade; e (iii) incaducabilidade.

CAPÍTULO II – A MATERIALIDADE DO ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A definição dos critérios contidos na Constituição Federal para que o ICMS seja validamente instituído e cobrado pelos Estados e pelo Distrito Federal é de suma relevância para identificar-se quando deve ocorrer a incidência do imposto, elemento que compõe uma das teorias a respeito do conteúdo jurídico do princípio da não cumulatividade do ICMS (artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição), segundo a qual sempre o que há a incidência do ICMS, há direito ao crédito do imposto, sendo irrelevante eventual cobrança ou a arrecadação do tributo, conforme se verá com detalhes em tópico próprio deste trabalho. Todavia, não serão mencionadas, aqui, as inúmeras discussões existentes em torno dos critérios que deveriam compor a regra matriz de incidência do ICMS, pois esse não é o objeto do presente trabalho; o que se pretende, aqui, é trazer, em linhas gerais, os elementos que deveriam compor a regra matriz de incidência do ICMS, à luz do que dispõe o texto constitucional e da maior parte da doutrina e da jurisprudência pátria. Pois bem.

Nos termos do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, compete aos Estados e ao Distrito Federal a instituição do imposto sobre “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” (ICMS). Vale registrar, nesse momento, a advertência brilhante de Roque Antonio Carrazza, verbis:

“A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível, e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital) enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional.”¹⁸

No que tange à “circulação de mercadorias”, o fato jurídico tributário relativo ao ICMS restará caracterizado sempre que houver, concomitantemente: (i) operações, isto é, a prática habitual de negócios jurídicos com intuito comercial; relativas à (ii) circulação, isto é,

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Tributário. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 579/580.

transferência da titularidade jurídica; de (iii) mercadorias, ou seja, bens móveis destinados ao comércio, tudo devidamente convertido na linguagem competente para o Direito. Bem por isso, Roque Antonio Carrazza ressalta que: “para fins de tributação por meio de ICMS, os conceitos de ‘operação’, ‘circulação’, e mercadorias, se interligam e complementam, de modo que se os três não se apresentam, no caso concreto, não há falar, sequer em tese, em incidência do gravame”¹⁹. Sobre os conceitos de “circulação” e de “mercadoria”, é relevante citar as lições de Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, respectivamente:

“Em termos jurídicos, ‘circular’ é mudar de titular; ‘circular’ é mudar de pertinência jurídica. ‘Circulação’ jurídica é mutação de titularidade.”²⁰

“... É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não o será aquela que mantenho em meu bolso e se destina a meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação na índole do objeto. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributos de mercadorias.”²¹

Com base nessas premissas, é possível dizer que os critérios que compõe a regra matriz de incidência do ICMS (“mercadorias”)²² devem ser os seguintes:

No antecedente normativo:

- a) Critério Material: praticar operações relativas à circulação de mercadorias, ou seja, realizar negócios jurídicos mercantis com o intuito de transferir a propriedade de bens móveis corpóreos destinados ao comércio (compra e venda mercantil), conforme o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal.
- b) Critério Espacial: território do Estado ou do Distrito Federal em que situado o alienante (artigo 11, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei Complementar nº 87/1996).
- c) Critério Temporal: o momento da saída da mercadoria do estabelecimento do alienante (artigo 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996).

No consequente normativo:

- d) Critério Pessoal: Sujeito Ativo- Ente Político em cujo território se der a saída da mercadoria (artigo 155, inciso II, da Constituição Federal); e Sujeito Passivo-

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 16ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 50.

²⁰ ATALIBA, Geraldo. Estudos e Pareceres de Direito Tributário – Volume 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 55.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Regra Matriz do ICM, Tese apresentada para a obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 206/207.

²² Vide: MARTINS, Ives Gandra da Silva. e CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2ª edição, São Paulo: Editora Noeses, 2014, pgs. 43/44).

“qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria” (artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996).

- e) Critério Quantitativo: Base de Cálculo- Valor da operação de venda (artigo 13, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996); e Alíquota: via de regra, entre 7% (sete por cento) e 25% (vinte e cinco por cento).

A prestação de serviços de “comunicação”, por sua vez, pode ser entendida como a obrigação de fazer consistente em levar um dado, mensagem ou informação de um agente emissor até o agente receptor, de forma onerosa. Esse é o conceito de comunicação enquanto relação comunicativa, que pressupõe a emissão e a recepção de uma mensagem, sendo que o serviço prestado consiste, exatamente, em fazer com que a mensagem do emissor alcance o receptor, de forma onerosa. Aqui, valemo-nos dos ensinamentos de Marcelo Viana Salomão, para quem: “apenas quando alguém viabilizar, de forma onerosa, serviços que permitam o estabelecimento de uma relação comunicativa entre o emissor e o receptor, e na medida em que estes utilizarem efetivamente tais serviços, logrando concretizar o envio e o recebimento de uma mensagem, é que se poderá cogitar da possibilidade de exigência do ICMS do prestador (e não de quem se comunica)”²³.

A respectiva regra matriz de incidência deveria ser assim construída:

No antecedente normativo:

- a) Critério Material: prestar serviços de comunicação, isto é, levar uma mensagem de um ente emissor até o ente receptor (artigo 155, inciso II, da Constituição).
- b) Critério Espacial: território do Estado ou do Distrito Federal em que se der a prestação do serviço, via de regra (artigo 11, inciso III, alínea “a”, da Lei Complementar nº 87/1996).
- c) Critério Temporal: o momento da prestação do serviço (artigo 12, inciso VII, da Lei Complementar nº 87/1996).

No consequente normativo:

Critério Pessoal

- d) Critério Pessoal: Sujeito Ativo- Ente Político em cujo território ocorrer a prestação do serviço (artigo 155, inciso II, da Constituição Federal); Sujeito Passivo- “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou

²³ SALOMÃO, Marcelo Viana. *O ICMS sobre a Prestação de Serviços*. In: Eurico Marcos Diniz de Santi (org.). Curso de Especialização em Direito tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 752.

em volume que caracterize intuito comercial” a prestação do serviço (artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996).

- e) Critério Quantitativo: Base de Cálculo- preço do serviço (artigo 13, inciso III, da Lei Complementar nº 87/1996); e Alíquota- via de regra, entre 7% (sete por cento) e 25% (vinte e cinco por cento).

Por fim, quanto ao “transporte”, a prestação de serviços de transporte (interestadual ou intermunicipal) se caracteriza pelo fato de alguém se obrigar a, mediante retribuição, “transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas”, nos termos do artigo 730 do Código Civil c.c. artigo 110 do Código Tributário Nacional.

A efetividade da prestação do serviço de transporte é imprescindível para que o ICMS incida. De fato, sem a efetiva entrega da mercadoria não se pode dizer que o prestador do serviço cumpriu com a sua obrigação contratual, fazendo jus, portanto, ao recebimento de sua remuneração. Sem dúvida, o que busca o tomador do serviço de transporte quando o contrata é a efetiva entrega da mercadoria. Sem isso, não há como se falar em prestação de serviço de transporte. Sobre o tema, e nesse mesmo sentido, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli ensina que: “a entrega da coisa ou da pessoa no lugar convencionado é pressuposto para que o transportador se libere, perante o remetente, da obrigação assumida nesta avença e passe a fazer jus ao respectivo preço. Isto significa que enquanto não realizada tal entrega, do modo e forma contratados, não se pode falar que houve prestação de serviço de transporte. Em outras palavras, não haverá serviço prestado”²⁴.

A partir daí, pode-se construir a regra matriz de incidência do ICMS da seguinte forma:

No antecedente normativo:

- a) Critério Material: prestar serviços de transporte de pessoas ou coisas, interestadual e intermunicipal, isto é, fazer com que pessoas ou coisas sejam entregues em determinado local previamente especificado pelo contratante (artigo 155, inciso II, da Constituição Federal).
- b) Critério Espacial: território do Estado ou do Distrito Federal onde tenha iniciado a prestação, em regra (artigo 155, inciso II, da Constituição e artigo 11, inciso II, alínea “a”, da Lei Complementar nº 87/1996).
- c) Critério Temporal: início da prestação do serviço (artigo 155, inciso II, da Constituição e artigo 12, inciso V, da Lei Complementar nº 87/1996).

²⁴ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *O ICMS e os serviços de transporte internacional*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 109. São Paulo: Dialética, Outubro de 2004, p. 112.

No consequente normativo:

- d) Critério Pessoal: Sujeito Ativo- Ente Político em cujo território ocorrer a prestação do serviço (artigo 155, inciso II, da Constituição Federal); e Sujeito Passivo- “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial” a prestação do serviço (artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996).
- e) Critério Quantitativo: Base de Cálculo- preço do serviço (artigo 13, inciso III, da Lei Complementar nº 87/1996); e Alíquota- via de regra, entre 7% (sete por cento) e 25% (vinte e cinco por cento).

Não custa lembrar, por fim, que a legislação tributária está completamente vinculada à definição, ao conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas estipulados pelo Direito Privado e utilizado pela Constituição Federal para definir a competência tributária, consoante o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

E nem poderia ser diferente: admitir o contrário significa dizer que os entes políticos podem alterar a Constituição ou a legislação aplicável em âmbito nacional mediante a singela modificação de leis ordinárias.

Conforme os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, “considerando que a Constituição, ao delimitar as competências tributárias, utiliza-se de conceitos de direito público e privado, tais conceitos não podem ser alterados para fins de incidência tributária. O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competências oferecidas às pessoas políticas. A inalterabilidade dos institutos jurídicos empregados na demarcação da competência tributária é imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico”²⁵.

As noções aqui brevemente expostas a respeito da materialidade possível do ICMS, como já adiantado, serão de relevância ímpar na compreensão de uma das teorias relativas à não cumulatividade do ICMS, assunto que será tratado nos Capítulos seguintes deste trabalho.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *As regras-matrizes de incidência do ITR e do IPTU: análise dos principais critérios distintivos*. In: *Direito Tributário em Questão - Revista da Fesdt*, v. 06, 2010, p. 216.

CAPÍTULO III – O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS

A Constituição expressamente determina que o ICMS deve ser não cumulativo. É o que está previsto no artigo 155, §2º, incisos I, II e XII, alíneas “c” e “g”, da Carta Magna:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

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

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

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

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

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

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

XII - cabe à lei complementar: (...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto; (...)

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; (...)

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

Da interpretação desse dispositivo constitucional, pode-se dizer que a não cumulatividade do ICMS é um princípio que se operacionaliza por meio de uma técnica.

Na sua dimensão de princípio, a não cumulatividade se destina a dar efeitos concretos a valores como a neutralidade tributária e a livre concorrência, pois, por meio dela, permite-se que o ICMS não incida de maneira sobreposta (sobre si mesmo) ao longo da mesma cadeia de circulação de mercadorias, diminuindo-se o impacto do gravame no preço final das mercadorias e serviços, evitando-se artificialismo tributário indesejado pelo legislador constitucional bem como a quebra de neutralidade da tributação.

Aqui, vale ressaltar a advertência do ex Ministro Nelson Jobim, do Supremo Tribunal Federal, quanto ao ponto: “*cumulatividade se evita no sentido de não se cobrar tributo sobre base já cobrada*” (STF, Pleno, RE nº 174.478/SP, j. 17.06.2005).

Os valores acima mencionados, inerentes ao princípio da não cumulatividade e reveladores de sua alta carga axiológica, são alcançados por meio da técnica de compensação eleita pelo Poder Constituinte Originário: o imposto “cobrado” na operação anterior deverá ser abatido do imposto “devido” na operação seguinte.

A técnica referida acima não se aplica, contudo, nos casos de isenção ou não incidência, conforme o artigo 155, §2º, incisos I e II, da Constituição.

Geraldo Ataliba esclarece que há muitas maneiras de se estabelecer a não cumulatividade para os impostos sobre o consumo, como é o caso da técnica base *versus* base francesa, de modo a garantir que, ao final, o imposto grave apenas o valor agregado²⁶. No Brasil, adotou-se a técnica do imposto *versus* imposto, segundo a qual o ICMS incide sobre o valor total da operação, abatendo-se o montante devido na operação anterior.

Por outro lado, o artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal, acima reproduzido, ao estabelecer o princípio da não cumulatividade, mencionou a expressão “montante cobrado” quando tratou do “direito de abater”²⁷.

Existe uma enorme controvérsia acerca do sentido do termo “cobrado” contido no citado dispositivo constitucional. Tal controvérsia será exposta abaixo e é de suma importância para este trabalho, pois, sobretudo, é em torno dessa controvérsia que se desenvolvem os argumentos favoráveis e contrários à glosa de créditos de ICMS quando houve a concessão inválida de benefícios fiscais relativos ao ICMS na operação anterior.

De fato, para alguns entes da Federação e parte da doutrina, o sentido do termo “cobrado” contido no Texto Constitucional equivale a “pago”. Com efeito, como a Constituição se reporta ao termo “cobrado” ao se referir às operações anteriores, e “devido” ao se referir as operações seguintes, apenas o que teria sido pago anteriormente poderia ser abatido do montante do imposto devido na próxima operação.

Tal entendimento foi encampado por diversos Estados de nossa Federação. Por exemplo, estados como São Paulo (artigo 36, §3º, da Lei Paulista nº 6.374/1989) e Minas Gerais (artigo 28, §5º, da Lei Mineira nº 6.763/1975) incluíram expressamente em sua

²⁶ ATALIBA, Geraldo. *ICMS na Constituição*. In Revista de Direito Tributário nº 57. São Paulo: Revista dos Tribunais, Julho a Setembro de 1991, p. 100-101.

²⁷ Uma das discussões atinentes a tal dispositivo da Constituição gira em torno de qual critério teria sido adotado para fins de apropriação de créditos do imposto: o critério do crédito “físico”, segundo o qual somente as entradas tributadas diretamente relacionadas a saídas tributadas dão direito ao crédito do imposto; ou o critério do crédito “financeiro”, segundo o qual todas as entradas tributadas, sem qualquer restrição, dariam direito ao crédito do ICMS. Por sua irrelevância, não serão feitos comentários a respeito desse debate no presente trabalho, valendo destacar, porém, que, segundo a atual jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal, vigora no Brasil o critério do crédito “físico” do ICMS. Confira-se, entre milhares de precedentes, o seguinte julgado da Corte Suprema Brasileira: STF, 2ª Turma, AgR no RE 447.470-PR, j. 14.09.2010.

legislação estadual regras estabelecendo que não se admite crédito relativo a imposto não pago nas operações anteriores, sobretudo se houver a concessão de benefício fiscal à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em suposta desobediência ao artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição e às regras da Lei Complementar nº 24/1975.

A tais regras dá-se o nome de “normas de retaliação”, pois, no contexto da Guerra Fiscal, tais regras representam a resposta das unidades federativas prejudicadas por meio da concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS.

Não é à toa que a Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (órgão responsável pelo controle da legalidade dos lançamentos tributários feitos por agentes fiscais no âmbito estadual) possui o seguinte entendimento quanto à não cumulatividade do ICMS em matéria de transferência interestadual entre filiais da mesma empresa: “Nem há que se falar em violação do princípio da não cumulatividade, no modo como estou de interpretar o assunto, porque inegável que não houve pagamento do imposto exatamente pelo uso, consciente, de benefício fiscal em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75.”²⁸. Em matéria de aquisição interestadual entre empresas diferentes, o citado Tribunal Administrativo não possui entendimento firmado.

Nesse mesmo sentido: “na realidade, o chamado ‘princípio da não cumulatividade’, na expressa dicção constitucional, permite o aproveitamento do imposto ‘cobrado’ na operação anterior, razão pela qual apenas o ICMS efetivamente ‘cobrado’ pode ser levado a crédito no ‘Estado de Destino’.”²⁹.

Contudo, para a maioria da doutrina, a partir de uma interpretação finalística e sistemática do Texto Constitucional, o sentido do termo “cobrado” contido no inciso I do §2º do artigo 155 da Carta Magna só pode significar a parcela do tributo que “incidiu” na operação anterior, calculado conforme a alíquota e a base de cálculo previstas em lei.

Da mesma forma pensa Roque Antonio Carrazza, para quem “basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido”³⁰. Alcides Jorge Costa, citado por José Eduardo Soares de Mello, pensa da mesma maneira: “o sentido de cobrar só pode ser o de incidir”³¹.

²⁸ TIT-SP, Câmara Superior, AIIM 3.142.099-0, DRT 1B-921216/2010, j. 24.02.2015, DJe 26.02.2015. O tema restou pacificado em sessões monotemáticas realizadas nos dias 23.06.2009 e 29.09.2009.

²⁹ KALUME, Célio Lopes. e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *A não cumulatividade e a necessidade de estorno de créditos de ICMS decorrentes de benefícios fiscais*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 215. São Paulo. São Paulo: Dialética, Agosto de 2013.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed., São Paulo: Malheiros, p. 404.

³¹ Alcides Jorge Costa in *ICM na Constituição e na Lei complementar*, Resenha Tributária, São Paulo, 1978, p. 156 *Apud* MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*, 10ª ed., São Paulo: Dialética, 2008, p. 264.

Na mesma toada, Paulo de Barros Carvalho esclarece que: “tendo participado de operação sobre a qual incidiu o imposto, surge para o adquirente o direito de, ao tornar-se alienante, valer-se de um crédito, cuja configuração dependeu também de ato seu”³².

De fato, por meio do princípio da não cumulatividade, o Poder Constituinte Originário buscou evitar que o ICMS, imposto multifásico que incide sucessivamente ao longo da cadeia produtiva, alcance montantes que já foram oferecidos à tributação, permitindo que cada elo do processo produtivo responda, efetivamente, pelo tributo relativo à parcela de valor agregado naquela específica etapa do processo produtivo.

Visto nesses termos, o princípio da não cumulatividade do ICMS apenas atinge a sua finalidade precípua, qual seja, a de permitir que cada elo do processo produtivo responda, efetivamente, pelo tributo relativo à parcela de valor agregado à mercadoria naquela específica etapa do processo produtivo quando se leva em conta o montante do tributo que, em verdade, incidiu na operação anterior.

Nesse contexto, por óbvio, o termo cobrado não pode, jamais, ser interpretado como imposto “pago”, mas, isto sim, como “incidente ou devido”.

Um breve exercício contábil (aproximativo) deixa claro o que se está a afirmar³³. Para tanto, será utilizada uma alíquota fixa (interna e interestadual) de ICMS de 10%:

	<i>Operação</i>	<i>SITUAÇÃO I (Imposto Incidente)</i>	<i>SITUAÇÃO II (Imposto Pago)</i>
<i>1ª Etapa</i>	Valor de Operação	100	100
	ICMS	10	8 (em razão de hipotético benefício fiscal)
<i>2ª Etapa</i>	Valor da Operação	200	200
	ICMS	20	20
	Crédito	10	8
	Débito	10	12
Pagamento sobre o valor agregado		10	12

³² MARTINS, Ives Gandra da Silva. e CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2ª edição, São Paulo: Editora Noeses, 2014, pg. 69.

³³ Raciocínio semelhante pode ser encontrado no artigo: LESSA, Donavan Mazza. e JORGE, Alexandre Teixeira. *Guerra Fiscal do ICMS e a Glosa Unilateral de Créditos: um “Controle de Constitucionalidade” em Sede Administrativa*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 232. São Paulo. São Paulo: Dialética, Janeiro de 2015, pgs. 61 e 62.

Veja-se que na *SITUAÇÃO I*, o adquirente da mercadoria deverá recolher, após a compensação, exatamente o montante do tributo que equivale à aplicação da alíquota de 10% (dez por cento) sobre o valor da mercadoria agregado na operação (100).

Na *SITUAÇÃO II*, por outro lado, o adquirente deverá recolher montante superior a 10% (dez por cento) do valor por ele agregado à mercadoria (12% sobre o valor agregado), ou seja, o imposto incidirá sobre parcela que já foi tributada na operação anterior, o que vai de encontro à própria finalidade do princípio da não cumulatividade.

Além disso, há ofensa flagrante ao princípio da capacidade contributiva (artigo 145, §1º, da Lei Maior³⁴), visto que o adquirente sofrerá tributação sobre riqueza que não foi por ele produzida ou que não lhe pertence.

As próprias exceções ao princípio da não cumulatividade reforçam a tese acima exposta. Com efeito, nos termos do artigo 155, §2º, inciso II, da Carta Magna, os casos abrangidos por “isenção ou não incidência” não implicam crédito para fins de compensação e acarretam a anulação dos créditos relativos às etapas anteriores. Tanto a isenção quanto a não incidência, por sua vez, denotam situações em que o tributo não incide, seja porque a regra matriz de incidência tributária foi parcialmente mutilada, conforme as lições de Paulo de Barros Carvalho, seja porque o evento ocorrido no plano fenomênico não se amolda à hipótese abstratamente prevista na legislação, conforme as lições de Roque Antonio Carrazza.

Deveras, na linha dos ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho, o conceito de isenção pode ser definido como uma norma de estrutura (norma que diz respeito à criação de outras normas) que, mutilando em parte qualquer dos critérios do antecedente ou do consequente da regra matriz de incidência tributária, impede que ocorra o fenômeno da incidência. Nas palavras do aludido Professor, a isenção é um fenômeno que se opera mediante “o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira”³⁵. Quanto à ideia de “não incidência”, merece destaque o magistério de Roque Antonio Carrazza: “A não incidência é simplesmente a explicitação de uma situação que ontologicamente nunca esteve dentro da hipótese de incidência possível do tributo. Deveras, não há incidência quando não ocorre fato algum ou quando ocorre um fato tributariamente irrelevante, isto é, que não se ajusta

³⁴ “Art. 145 (...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pg. 451.

(subsume) a nenhuma hipótese de incidência tributária”³⁶. Nesses casos, como não há incidência, não há que se falar em direito ao crédito do imposto por força do princípio da não cumulatividade. Para que um montante de imposto seja considerado “cobrado na operação anterior”, assim, o tributo deve ter incidido na operação anterior (artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição) e ter sido destacado em documento fiscal idôneo, como prova do direito ao crédito, nos termos do artigo 23 da Lei Complementar nº 87/1996.

É evidente, portanto, que o Poder Constituinte Originário estabeleceu a não cumulatividade do tributo por meio da aplicação da técnica “imposto versus imposto”, ou seja, é passível de compensação o montante do imposto que incidiu na etapa anterior contra o montante do imposto devido na etapa seguinte, conforme as lições da doutrina majoritária, como visto acima. A nosso ver, tal interpretação da norma, obtida a partir dos métodos sistemático e teleológico, é a que deve prevalecer em detrimento daquela que leva em conta a aceção literal do vocábulo “cobrado” constante da norma constitucional.

A par dessa discussão em torno do direito ao crédito do ICMS, há grande controvérsia jurídica a respeito daquilo que pode ser objeto de normatização por meio da lei complementar a que alude a alínea “c” do inciso XII do §2º do artigo 155 da Constituição Federal, segundo a qual pode ser disciplinada “o regime de compensação do imposto”.

Com efeito, para parcela da doutrina, é amplo o campo de abrangência da lei complementar a que alude a alínea “c” do inciso XII do §2º do artigo 155 da Lei das Leis, de tal modo que, por meio de simples lei complementar, poderiam ser incluídas exceções ao direito de apropriar créditos relativos ao ICMS devido na operação anterior.

Todavia, para a doutrina majoritária, à qual nos filiamos, o princípio da não cumulatividade esculpido no artigo 155, §2º, incisos I e II, da Constituição é norma de eficácia plena, consoante a consagrada classificação de José Afonso da Silva, que não pode ser restringida por meio de ato normativo infraconstitucional, inclusive a lei complementar apontada na alínea “c” do inciso XII do §2º do artigo 155 da Lei Maior.

Tal lei complementar, nesse sentido, destina-se, apenas, à disciplina do regime de compensação do imposto sob um aspecto formal e procedimental, não material.

Com efeito, segundo a definição de José Afonso da Silva, as normas constitucionais de eficácia plena são aquelas que possuem todos os pressupostos que permitem a sua incidência (norma completa³⁷), o que é suficiente para torná-la auto-aplicável, sendo

³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, p. 1027.

³⁷ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*, 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 99.

dispensável o auxílio da lei. Portanto, são normas que “desde a entrada em vigor da Constituição, produzem, ou têm a possibilidade de produzir, todos os efeitos essenciais, relativamente aos interesses, comportamentos e situações que o legislador constituinte, direta e normativamente, quis regular”³⁸.

A nosso ver, é exatamente esse o caso do princípio da não cumulatividade.

Com efeito, a partir da norma do artigo 155, inciso II e §2º, incisos I e II, da Carta da República, é perfeitamente possível determinar a “regra-matriz” de incidência do direito ao crédito de ICMS, destacando-se, no antecedente, os critérios material (incidência do imposto), temporal (momento que se realiza a operação na qual incide o tributo) e espacial (local no espaço em que se verifica a incidência); e no consequente, o sujeito ativo (contribuinte), o sujeito passivo (Fisco) e o critério quantitativo (base de cálculo e a alíquota), que corresponderá ao montante do tributo que incidiu na operação anterior, na linha dos ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho, acima referidos³⁹.

Sendo assim, como de fato é, a matéria que pode ser disciplinada por meio da lei complementar referida no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “c”, da Carta Maior é meramente procedimental, diversamente do que defende parcela minoritária da doutrina.

Aliás, é da própria essência da lei complementar simplesmente explicitar o conteúdo das normas constitucionais, não podendo inovar em relação ao que dispõe o Texto Supremo.

Esse é, inclusive, o entendimento de Roque Antonio Carrazza, para quem a citada lei complementar se destina apenas a “operacionalizar a forma de implementação da não cumulatividade”⁴⁰, de tal sorte que “não há – e nem pode haver – limites infraconstitucionais à não cumulatividade do ICMS”⁴¹.

Cabe à lei complementar nacional, ainda, “prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias”, dispositivo em torno do qual não há grandes debates.

Finalmente, a forma de concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS deve ser tratada em lei complementar de caráter nacional (alínea “g” do inciso XII do §2º do artigo 155 da Constituição Federal, acima reproduzido). As controvérsias jurídicas que existem em torno da interpretação dessa regra serão tratadas com maiores detalhes nos capítulos seguintes.

Resta, portanto, perfeitamente delimitado o espectro constitucional do princípio da não cumulatividade do ICMS.

³⁸ *Idem*, pg. 101.

³⁹ *Op. Cit.*, *Guerra Fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*, pg. 69.

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2013, pg. 459.

⁴¹ *Idem*, pg. 461.

CAPÍTULO IV - A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS

Como já adiantado, a concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS deve se dar por meio de deliberação conjunta entre os Estados e o Distrito Federal, em obediência à lei complementar a que se refere o artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição.

A lei complementar por meio da qual se desempenhou a competência prevista no citado dispositivo constitucional é a Lei Complementar nº 24/1975, tida como recepcionada pela Constituição Federal, tanto que suas regras sempre balizam o julgamento de questões atinentes a benefícios fiscais de ICMS no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Segundo a referida lei complementar, as isenções, a redução de base de cálculo, a devolução de imposto ao contribuinte, seja de que forma for, os créditos presumidos ou quaisquer outros incentivos ou favores fiscais e financeiros, inclusive as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do ICMS, devem ser definidas em convênio celebrado ou ratificado pelos Estados e pelo Distrito Federal, conforme o artigos 1º e 10 da Lei Complementar nº 24/1975.

Tais convênios serão celebrados em reuniões realizadas no CONFAZ, sob a presidência de um representante do Governo Federal, para a qual tenham sido convocados todos os Estados e o Distrito Federal, bastando a presença da maioria das unidades federativas. A concessão de benefícios fiscais, por sua vez, depende da aprovação de todos os entes federativos representados na reunião, ao passo que a revogação do benefício depende de, ao menos, quatro quintos dos representantes presentes, podendo ficar estabelecido que o convênio se aplica, apenas, a algumas unidades da federação, tudo de acordo com o disposto nos artigos 2º e 3º da Lei Complementar nº 24/1975.

Após sua celebração, os convênios suprarreferidos são publicados no Diário Oficial da União, sendo que, 15 (quinze) dias após essa data, o Poder Executivo de cada unidade federativa deve editar decreto ratificando ou não o convênio celebrado, interpretando-se o silêncio como ratificação tácita do convênio, ainda que os respectivos representantes não tenham comparecido à reunião, após sua devida convocação (artigo 4º da Lei Complementar nº 24/1975). Considera-se rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação ou, nos casos de revogação de incentivo fiscal, pelo Poder Executivo de, ao menos, quatro quintos dos entes federativos.

Via de regra, a *vacatio legis* dos convênios em foco é de 30 (trinta) dias, os quais obrigam a todos os entes federativos, inclusive aqueles que, mesmo convocados, ausentarem-se da reunião de deliberação do convênio (artigos 6º e 7º da Lei Complementar nº 24/1975).

Ainda segundo a citada lei complementar, a concessão unilateral de benefícios fiscais acarreta (i) a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; e (ii) a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente, nos precisos termos do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975, dispositivo em torno do qual giram muitas controvérsias em matéria de glosa de créditos no contexto da “guerra fiscal” em matéria de ICMS, e sobre o qual serão feitos maiores comentários nos capítulos seguintes.

Feitas essas breves considerações a respeito da Lei Complementar nº 24/1975, não serão feitos maiores comentários a respeito do procedimento de concessão de incentivos ou benefícios fiscais relativos ao ICMS, pois eventuais controvérsias atinentes a esse tema não constituem o objeto do presente trabalho.

Todavia, é importante ressaltar que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS passa por um processo moroso e burocrático, que depende da aprovação da unanimidade dos estados membros e do Distrito Federal, regra que tem causado uma série de conflitos, sobretudo diante das inúmeras desigualdades regionais brasileiras e dos poucos recursos de alguns entes federativos, que buscam, por meio da concessão de benefícios fiscais, métodos de atração de investimentos para seu território.

A revogação ou a mitigação da regra da unanimidade referida acima, vale o parêntese, está em discussão no Congresso Nacional há anos e, infelizmente, não avança por pressão dos entes federativos com maior poderio econômico, receosos em perder investimentos e receita fiscal. A mitigação da regra da unanimidade, por exemplo, foi proposta pela Comissão Especial Externa do Senado Federal criada pelo RQS n. 25 de 2012⁴², e a medida, por sua vez, não avança do Congresso Nacional.

Nesse cenário, como nenhum ente federativo quer perder receita tributária, é absolutamente difícil obter a unanimidade imposta para a concessão válida de benefícios fiscais em matéria de ICMS, o que leva a maioria das unidades federativas a, na ânsia de obter investimentos, conceder unilateralmente incentivos fiscais, prática que é reiteradamente repudiada pelo Supremo Tribunal Federal, como é cediço, havendo, inclusive, proposta de Súmula Vinculante (Proposta de Súmula Vinculante – PSV nº 69), com parecer favorável do

⁴² Op. Cit., *Guerra Fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. pg. 139.

Ministério Público Federal, reconhecendo a inconstitucionalidade de benefícios fiscais unilateralmente concedidos, o que tornaria, se aprovada a súmula vinculante, mais ágil a impugnação de benefícios fiscais concedidos à revelia do CONFAZ por parte das unidades federativas que se sentissem prejudicadas, já que bastaria, apenas, mera reclamação endereçada diretamente ao Supremo Tribunal Federal, na forma do artigo 103-A, §3º, da Constituição, tornando desnecessário o ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade (artigo 102, inciso I, alínea “a”, c.c. artigo 103, inciso V, ambos da Lei Maior).

Em represália, por sua vez, as unidades federativas que se sentem prejudicadas optam por editar regras estabelecendo que a diferença entre o imposto incidente na operação e aquele efetivamente pago em virtude da concessão unilateral de benefício fiscal configura crédito indevido do adquirente e pode ser dele cobrado, com fundamento (i) na interpretação literal do termo “cobrado” constante do artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição, bem como (ii) no disposto no artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975 c.c. artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Carta Magna.

A tais regras de represália costumou-se denominar regras de retaliação, sobre as quais se fará maiores comentários no capítulo seguinte.

CAPÍTULO V – GUERRA FISCAL E NORMAS DE RETALIAÇÃO: A (IN)VALIDADE DA GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS À REVELIA DO CONFAZ

Como visto acima, com fundamento na interpretação literal do princípio da não cumulatividade tributária relativa ao ICMS bem como no artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975, algumas unidades federativas incluíram, na respectiva legislação interna, regras estabelecendo que não se admite crédito relativo a imposto não pago nas operações anteriores quando houver a concessão de benefício fiscal à revelia da aprovação das demais unidades federativas, em suposta desobediência ao artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição e às regras da Lei Complementar nº 24/1975.

É esse o caso, por exemplo, dos Estados de São Paulo e de Minas Gerais.

Confira-se, respectivamente, o disposto no artigo 36, §3º, da Lei Paulista nº 6.374/1989 e no artigo 28, §5º, da Lei Mineira nº 6.763/1975:

“Artigo 36 - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entrada ou a prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco. (...)

§ 3º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal.”

“Art. 28. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação. (...)

§ 5º Na hipótese do caput, não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.”

Da leitura dos dispositivos legais transcritos acima é fácil notar que, no contexto da Guerra Fiscal, tais regras representam a resposta das unidades federativas prejudicadas por meio da concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS. Por isso a elas se dá o nome de regras de retaliação. De fato, como já adiantado em capítulos anteriores do presente trabalho, o mecanismo por meio do qual as unidades federativas prejudicadas por meio da concessão unilateral de incentivos fiscais relativos ao ICMS desestimulam esse tipo de prática é a criação de normas de retaliação, autorizando seus respectivos agentes fazendários a glosar o crédito correspondente ao benefício ou incentivo fiscal concedido de maneira irregular.

Para fundamentar sua atuação, as unidades federativas prejudicadas invocam o disposto no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, segundo o qual cabe à lei complementar regular a forma como serão concedidos os benefícios fiscais relativos ao ICMS, mediante deliberação das unidades federativas, bem como o artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975, que possui a seguinte redação:

“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.”

Diante disso, e à luz do que já foi exposto no presente trabalho, é possível dizer se as normas de retaliação, isto é, as regras que proíbem o crédito do destinatário da mercadoria recebida com a concessão de incentivo fiscal relativo ao ICMS unilateralmente concedido, conflitam, ou não, com o Texto Constitucional?

É essa a questão que será analisada neste capítulo.

Logo de início, deve ficar muito claro que a Constituição autoriza a lei complementar a: (i) “disciplinar o regime de compensação do imposto”, em uma perspectiva meramente formal ou procedimental, como visto nos capítulos anteriores, de acordo com a posição à qual nos filiamos; bem como (ii) “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”, dentre outras funções impertinentes ao tema tratado no presente trabalho.

Logo, considerando que cabe à lei complementar tratar do regime de compensação do ICMS apenas sob o aspecto formal, bem como que o princípio da não cumulatividade do ICMS esculpido no artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição é norma de eficácia plena por meio da qual foi consagrada a técnica “imposto versus imposto”⁴³, segundo a linha à qual nos filiamos nos capítulos antecedentes, fundada na interpretação sistemática e teleológica do Texto Constitucional, fica evidente a invalidade das normas de retaliação, pois o crédito do ICMS deve ser calculado de acordo com o imposto incidente – devido – na operação anterior, não de acordo com o imposto efetivamente pago na origem, circunstância que, inclusive, escapa ao conhecimento do destinatário das mercadorias situado em outra unidade federativa, o qual não possui poderes de fiscalização sobre outros contribuintes.

Nesse exato sentido, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que:

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

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

Conforme já destacado na decisão recorrida, o Estado de Minas Gerais pode argüir a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sendo certo que este Supremo Tribunal tem conhecido e julgado diversas ações envolvendo tais conflitos entre Estados, do que é exemplo a ADI 2.548, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 15.6.2007. Mas a pura e simples glosa dos créditos apropriados é descabida, porquanto não se compensam as inconstitucionalidades, nos termos do que decidiu este tribunal quando apreciou a ADI 2.377-MC, DJ 7.11.2003, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence.”⁴⁴

Sem dúvida, a importância da distinção entre a adoção do critério “imposto pago” ou do critério “imposto incidente” é sublime, pois somente se for assegurado o direito de crédito relativamente ao imposto que incidiu na operação anterior é que a finalidade precípua do

⁴³ Conforme as lições de André Mendes Moreira: “Abatendo-se do IVA devido aquele recolhido na etapa anterior consagra-se a apuração intitulada invoice credit (crédito sobre a fatura) ou tax on tax (imposto-contra-imposto). As nomenclaturas são auto-explicativas: na fatura (nota fiscal) o imposto que incidiu na operação vem destacado, sendo abatido do IVA a pagar pelo contribuinteadquirente.” (in *Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos*, op. cit., p. 57)

⁴⁴ STF, Rel. Ministra Ellen Gracie, Ação Cautelar nº 2.611, DJ 24/06/2010.

princípio da não cumulatividade do ICMS será atingida, de modo que cada elo do processo produtivo arque com o montante do tributo equivalente à aplicação da alíquota prevista sobre a parcela de valor que se agregou na mercadoria naquela específica etapa da produção, tributando-se apenas a riqueza nova gerada naquele específico ponto do ciclo econômico, em respeito ao princípio da capacidade contributiva (artigo 145, §1º, da Constituição).

A regra contida no artigo 8º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 24/1975, por seu turno, não têm o condão de estabelecer qualquer limite ao direito à apropriação do crédito do ICMS equivalente ao montante do tributo incidente na operação anterior.

Com efeito, a Constituição previu apenas 02 (duas) exceções ao princípio da não cumulatividade, quais sejam, a não incidência ou a isenção (artigo 155, §2º, inciso II, da Carta Magna), exatamente porque não há a incidência do tributo nesses casos, nada dizendo a respeito da inviabilidade de creditamento do imposto em função da concessão supostamente irregular de incentivos fiscais relativos ao ICMS. Somada essa circunstância ao fato de que o direito ao crédito do ICMS encontra-se integralmente regulado na Constituição, norma legal, qualquer que seja, não pode condicionar ou restringir o direito aos créditos básicos do ICMS decorrentes do princípio da não cumulatividade.

Imperioso, ainda, afirmar que o Plenário do Egrégio Supremo Tribunal Federal já deixou claro que as únicas limitações aos créditos do aludido imposto são aquelas previstas na própria Constituição:

“Conflita com o princípio da não cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas a e b do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão.”⁴⁵ (g.n.)

Contudo, se alguma ilicitude foi cometida no caso em tela, o responsável pela prática do ato é a unidade federativa responsável pela concessão unilateral do benefício fiscal, nunca o contribuinte situado em outra unidade da federação, de modo que dele não pode ser subtraído o exercício de um direito constitucional – apropriação do crédito de ICMS equivalente ao montante do imposto incidente na operação anterior, nos termos do artigo 155,

⁴⁵ RE 161.031, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 24-3-97, DJ de 6-6-97. No mesmo sentido: RE 240.395-AgR, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 28-5-02, DJ de 2-8-02; AI 389.871-AgR-ED, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 1º-2-05, DJ de 4-3-05.

§2º, inciso I, da Constituição – sob o fundamento de eventual invalidade na concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sobretudo porque a legislação que fundamentaria a concessão do suposto benefício fiscal unilateralmente concedido em outro estado ou no Distrito Federal goza de presunção de legitimidade, até que o contrário seja reconhecido em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Como sabido, há um princípio elementar de Direito segundo o qual eventual infração não poderá atingir ninguém mais do que o seu próprio infrator que, no caso em análise, seria a unidade federativa violadora da Lei Complementar nº 24/1975, jamais o contribuinte.

Bem por isso, “a guerra fiscal não pode atingir terceiros estranhos aos benefícios, como é o caso dos adquirentes das mercadorias, ou os tomadores de serviços (transporte interestadual, intermunicipal, e de comunicação), especialmente quando se encontrem estabelecidos em distinta unidade da federação”⁴⁶.

Portanto, uma vez identificado o pretenso infrator de regra relativa à concessão de benefícios fiscais – apenas uma unidade federativa –, competiria ao Poder Executivo do estado prejudicado adotar em face do infrator, e apenas do infrator, as medidas necessárias à proteção da economia do Estado, ou seja, competiria ao Chefe do Poder Executivo propor, perante o Supremo Tribunal Federal, a competente ação direta de inconstitucionalidade da regra que teria concedido a seus contribuintes o benefício fiscal de maneira irregular.

Ainda, estando as regras editadas pelos Estados da Federação – reguladoras dos supostos benefícios fiscais irregulares – inseridas no ordenamento jurídico e em pleno vigor, são elas dotadas de presunção de legitimidade.

Uma vez introduzida a regra no ordenamento jurídico, sendo ela compatível ou não com o próprio sistema, a regra permanece válida e dotada de presunção *juris tantum* de validade, até que outra lhe expulse da ordem jurídica, ou até que haja a declaração de inconstitucionalidade da regra em sede de controle direto de constitucionalidade.

Consequentemente, não cabe ao estado prejudicado, *sponte propria*, simplesmente ignorar a vigência de legislação relativa a outra Unidade da Federação sem que a norma tida por inválida tenha sido revogada ou expelida do sistema por meio da declaração de inconstitucionalidade pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal. Se existe a compreensão de que as normas reguladoras de benefícios fiscais unilaterais são inválidas, deve-se buscar socorro perante o Poder Judiciário para, aí sim, obter provimento que expulse a norma do sistema, a partir do ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade.

⁴⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*, 10ª edição, São Paulo: Editora Dialética, São Paulo, 2008, p. 275.

Nesse cenário, as normas de retaliação violam, ainda, o princípio da tripartição dos poderes (artigo 2º da Constituição), já que apenas e tão somente o Poder Judiciário poderia declarar a inconstitucionalidade da lei que teria concedido benefícios fiscais irregulares. Ante a dimensão do princípio constitucional da Tripartição dos Poderes, dúvidas não restam de que as normas de retaliação ultrapassam os limites das competências constitucionais do Poder Executivo, que passa a exercer tarefa privativa do Poder Judiciário.

Com efeito, nos termos do artigo 84, *caput* e respectivos incisos, da Constituição Federal, compete ao Poder Executivo, em seu sentido mais amplo, administrar e executar, agindo nos estritos termos da lei.

Não compete ao Poder Executivo, desta feita, escolher a legislação que irá respeitar, analisando a validade desta ou daquela norma para aferir quais delas irá observar, interferindo na autonomia legiferante das demais unidades da Federação.

No Brasil, somente o Poder Judiciário tem competência para dirimir e resolver eventual conflito existente entre dois ou mais Estados da Federação acerca da legitimidade ou não do suposto benefício fiscal irregular instituído por um deles.

Da mesma maneira, pertence à esfera privativa de competência do Poder Judiciário a realização do controle de constitucionalidade dos atos normativos.

Em suma, entender como válidas as normas de retaliação equivale a autorizar que o Poder Executivo pode tomar o lugar do próprio Poder Judiciário em sua função jurisdicional, atingindo terceiros (contribuintes) que sequer são parte da disputa entre os Estados.

Nem se alegue que o artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975 supostamente atribuiria ao Poder Executivo dos Estados competência para, por si só, aplicar a sanção ali prevista. Como visto acima, o Poder Judiciário é o único ente competente para, com exclusividade e de forma definitiva (artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição⁴⁷, que consagra o princípio da unidade e da inafastabilidade da jurisdição) dirimir conflitos existentes entre as partes, realizando, se preciso for, o juízo de constitucionalidade dos atos normativos, não cabendo a uma lei infraconstitucional dispor de maneira diversa.

No caso, há verdadeiro conflito instaurado entre os entes da Federação.

Havendo um conflito de interesses, o Estado-juiz deve ser chamado a resolvê-lo, sendo vedada a autotutela, principalmente quando terceiros podem ser diretamente afetados.

Deveras, “hoje, se entre duas pessoas há um conflito, caracterizado por uma das causas de insatisfação descritas acima (resistência de outrem ou veto jurídico à satisfação

⁴⁷ “Art. 5º (...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”

voluntária), em princípio o direito impõe que, se se quiser pôr fim a essa situação, seja chamado o Estado-juiz, o qual virá dizer qual a vontade do ordenamento jurídico para o caso concreto (declaração) e, se for o caso, fazer com que as coisas se disponham, na realidade prática, conforme essa vontade (execução)”⁴⁸.

Dessa forma, os estados editores das normas de retaliação, ao se basearem no artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975, usaram esse pretexto para, em verdade, buscar unilateralmente a sua proteção, exercendo indevidamente a autotutela. E, ao assim agir, feriram de morte o direito de terceiros, punindo-os sem o necessário concurso do Judiciário, o que não se pode de maneira alguma admitir. Portanto, somente o Poder Judiciário (mais especificamente, o Supremo Tribunal Federal, nos termos do artigo 102, inciso I, alínea “f”, da Constituição⁴⁹), se assim entender, na análise do litígio instaurado, teria competência para aplicar as sanções do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975.

Vale ressaltar, ainda, que a aplicação *sponte propria* do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975 pelo Poder Executivo viola o próprio Pacto Federativo, instaurando verdadeira insegurança nas relações institucionais entre as entidades políticas que compõem a Federação (as quais devem sempre se orientar pelos princípios constitucionais da independência e harmonia), tudo em prejuízo dos contribuintes, terceiros que sofrem, indevidamente, os efeitos nefastos dessa verdadeira “guerra fiscal”.

Nessa ordem de ideias, percebe-se que, a bem da verdade, o artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975, editado no auge da ditadura militar, não foi recepcionado pela Carta Cidadã de 1988, sobretudo porque ele altera o critério material da regra matriz de incidência do direito ao crédito do ICMS, levando em conta circunstância – o pagamento do tributo – não eleita pelo Texto Constitucional como requisito para o aproveitamento do crédito do imposto. Na melhor das hipóteses, esse dispositivo deve ser interpretado de maneira conforme à Constituição⁵⁰, afastando-se o entendimento de que a aplicação das sanções ali previstas pode ser feita sem a indispensável intervenção do Poder Judiciário.

⁴⁸ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. DINAMARCO, Candido Rangel. GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria Geral do Processo*. 24ª edição. São Paulo, Malheiros Editores, 2008, p. 26.

⁴⁹ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente: (...)

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

⁵⁰ “Trata-se de um recurso extremo que busca dotar de validade a norma tida como inconstitucional. Quando pelo emprego dos métodos convencionais se dê a inconstitucionalidade da lei, deve-se fazer um pequeno desvio de seu sentido básico, mas sem comprometer sua verdade profunda, para que daí advenha a compatibilidade entre a mesma e a Constituição. Nesta altura, o Tribunal imputa uma determinada interpretação à norma, que somente será válida quando interpretada naquele sentido. (...) A partir de então, a norma passa a vigor com a

Imperioso destacar, por oportuno, a ressalva feita pelo Professor Paulo de Barros Carvalho: “considerado o caráter nacional do ICMS e o imperativo princípio da não cumulatividade desse imposto, a anulação dos efeitos da norma jurídica concessiva de benefício fiscal teria como resultado restabelecer a exigência dos valores dispensados ou devolvidos pela Administração Pública (Estado de Origem) ao contribuinte, e não alternativa ou cumulativamente, implicar a anulação do crédito de ICMS e a exigência do imposto pelo Estado de Destino”⁵¹.

De fato, para se buscar a declaração de inconstitucionalidade dos benefícios concedidos por determinados Estados da Federação, ao argumento de que os respectivos veículos introdutores supostamente não teriam observado a regra contida no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal bem como a Lei Complementar nº 24/1975, deve o estado prejudicado se valer da ação direta de inconstitucionalidade, nos termos do artigo 102, inciso I, alínea “a”, c.c. artigo 103, inciso V, ambos da Carta Magna⁵².

Deve ficar muito claro que, há tempos, o Egrégio Supremo Tribunal Federal compreende que equivale “à própria declaração de inconstitucionalidade, o julgamento, que, sem declará-la, explícita e formalmente, vem a recusar aplicabilidade ao ato do Poder Público, sob alegação de conflito com critérios resultantes do texto constitucional”⁵³.

Com base no precedente acima, e em muitos outros, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 10, que assim dispõe: “Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97⁵⁴) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte”.

Logo, afastar a aplicação de regra vigente e eficaz emanada de outro ente federativo – como autorizam as normas de retaliação – equivale à declaração de inconstitucionalidade dessa mesma regra, nos termos da Súmula Vinculante nº 10.

interpretação dada pela Corte Suprema. Neste sentido, declara-se a inconstitucionalidade parcial da norma pela exclusão que a Corte Constitucional faz de todas as outras interpretações existentes.”

(BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*, 22ª edição, revista e atualizada por Samantha Meyer-Pflug, São Paulo: Editora Malheiros, p. 105)

⁵¹ *Guerra Fiscal, Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*, op. cit., p. 76.

⁵² “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;”

“Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (...) V o Governador de Estado ou do Distrito Federal;”

⁵³ STF, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, AI-AGR 472.897-7/PR, j. 18/09/2007.

⁵⁴ “Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.”

Sendo assim, permitir que um estado membro, *sponte propria*, negue validade aos benefícios fiscais unilateralmente concedidos e aplique as sanções do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975 equivale a autorizá-lo a declarar a inconstitucionalidade de atos normativos, competência esta privativa do Poder Judiciário.

Caso se consinta com tamanho absurdo, haverá ofensa irremediável ao princípio constitucional da separação das funções do Estado (ou tripartição de poderes, previsto no artigo 2º da Carta Magna).

Somente a decisão definitiva de procedência do pedido nos autos da ação direta de inconstitucionalidade (artigo 102, §2º da Constituição Federal⁵⁵) é capaz de expulsar do nosso ordenamento norma jurídica inconstitucional, com efeitos vinculantes e *erga omnes*.

Nesse sentido, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

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

5. Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado – como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon – e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território. Vide ainda: ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau. DJ. 09.03.07 e ADI 3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ. 23.06.06).

6. A compensação tributária submete-se ao princípio da legalidade estrita. Dessa feita, não havendo lei autorizativa editada pelo ente tributante, revela-se incabível a utilização desse instituto. Precedentes.”⁵⁶

“TRIBUTÁRIO. ICMS. GUERRA FISCAL. BENEFÍCIO CONCEDIDO SEM CONVÊNIO INTERESTADUAL. NULIDADE. ART. 8º, I, DA LC 24/1975. INEXISTÊNCIA DE ADIN. RECONHECIMENTO DO CRÉDITO.

⁵⁵ “Art. 102 ...

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.”

⁵⁶ Recurso em Mandado de Segurança nº 31.714 – MT, sob relatoria do Ministro Castro Meira.

1. É conhecida a jurisprudência do egrégio STF pela inconstitucionalidade de normas estaduais que admitem benefícios sem convênio autorizativo. Os créditos presumidos ou fictícios assim concedidos são nulos, nos termos do art. 8º, I, da LC 24/1975.
2. A Segunda Turma reconheceu a impossibilidade de aproveitamento desses créditos, ao julgar o AgRg no Ag 1.243.662/MG (Rel. Min. Eliana Calmon, j. 1º.3.2011).
3. Entretanto, o colegiado reviu esse entendimento para impor a observância do crédito fictício pelo Estado de destino, acolhendo a tese de que a inconstitucionalidade deve ser previamente declarada em ADIn específica, relativa à lei do Estado de origem (RMS 31.714/MT, j. 3.5.2011, rel. Min. Castro Meira).
4. Recurso Ordinário provido.⁵⁷

Confira-se, também, o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4276, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO FISCAL. ICMS. LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO INTERESTADUAL (CF, ART. 155, § 2º, XII, ‘g’). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. CONCESSÃO DE ISENÇÃO À OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEIS POR OFICIAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, II). DISTINÇÃO DE TRATAMENTO EM RAZÃO DE FUNÇÃO SEM QUALQUER BASE RAZOÁVEL A JUSTIFICAR O DISCRIMEN. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO.

1. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, ‘g’, da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional.
2. In casu, padece de inconstitucionalidade formal a Lei Complementar nº 358/09 do Estado do Mato Grosso, porquanto concessiva de isenção fiscal, no que concerne ao ICMS, para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais sem o necessário amparo em convênio interestadual, caracterizando hipótese típica de guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988.
3. A isonomia tributária (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes “em razão de ocupação profissional ou função por

⁵⁷ Recurso em Mandado de Segurança nº 32.453 – MT, sob relatoria do Ministro Herman Benjamin.

eles exercida”, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais.

4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.”⁵⁸

No precedente citado acima, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a “legitimidade de um Estado-membro para impugnar tratamento tributário preferencial concedido por outro ente da federação”, como forma de preservar o “equilíbrio horizontal na tributação, dada a relevância do regime do ICMS para a manutenção da harmonia do pacto federativo”, evitando “cognominada *guerra fiscal*, com a busca irrefreável pela redução da carga tributária em cada Estado de forma a atrair empreendimentos e capital para o respectivo território, em prejuízo, em última análise, para o próprio federalismo fiscal”.

Ao assim agir, a Corte Suprema confirmou, com todas as letras, a possibilidade de os entes federativos prejudicados com a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS se valerem da ação direta de inconstitucionalidade como forma de impugná-los, nos precisos termos do artigo 102, inciso I, alínea “a”, c.c. artigo 103, inciso V, ambos da Lei das Leis, na linha dos julgados do Superior Tribunal de Justiça igualmente citados acima.

Importante destacar, nesse momento, que ninguém nega tampouco ignora ser inválida a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, na linha da reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmada a respeito do tema, como ilustra o julgado transcrito acima. Todavia, um ato inválido não justifica nem autoriza a prática de outro ato inválido. Muito pelo contrário.

Logo, a corriqueira concessão inválida de benefícios fiscais relacionados ao ICMS deve ser combatida por meio da expulsão desses benefícios do ordenamento jurídico vigente por meio do ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, impedindo-se que terceiros – estranhos à inconstitucionalidade praticada por um ente federativo – sofram os efeitos terríveis da “guerra fiscal”.

Conforme as lições de Paulo de Barros Carvalho, “dada a pessoalidade da pena em razão do seu nexó com as ações praticadas pelo infrator, não pode o contribuinte, ao cumprir lei estadual que tenha concedido isenção, incentivo ou benefício fiscal de ICMS sem a prévia celebração de convênio pelo CONFAZ e, logo, sem que tenha praticado ilícito algum, ser punido por ilicitude perpetrada por quaisquer dos Estados-membros, ao concederem incentivo fiscal sem observância à Lei Complementar n. 24/75. O contribuinte somente responde por

⁵⁸ STF, Pleno, Relator Ministro Luiz Fux, ADI 4276, julgado em 20/08/2014.

infrações quando para elas contribuir por ato próprio, não podendo assumir o polo passivo de imposições decorrentes de ilegalidades que jamais foram por ele pessoalmente realizadas”⁵⁹.

Sem dúvida, é inadmissível que aquele que não interferiu para a prática de nenhum ato ilegal – o contribuinte – sofra prejuízo decorrente da observância de norma editada por outro ente da federação, presumidamente válida.

Tal situação, aliás, fica ainda mais grave quando se nota que o prejuízo imposto ao contribuinte tem como fundamento ato normativo manifestamente inconstitucional, isto é, as famigeradas normas de retaliação no contexto da guerra fiscal do ICMS. Sobre a impossibilidade de haver “compensação de inconstitucionalidades”, assim já se manifestou o plenário do Supremo Tribunal Federal:

“ICMS: "guerra fiscal": concessão unilateral de desoneração do tributo por um Estado federado, enquanto vigorem benefícios similares concedido por outros: liminar deferida.

1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247-PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00; ADInMC 2.352, 19.12.00, Pertence, DJ 9.3.01).

2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações.

3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam.

4. Concorrência do periculum in mora para a suspensão do ato normativo estadual que - posto inspirada na razoável preocupação de reagir contra o Convênio ICMS 58/99, que privilegia a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural contra os produtos nacionais similares - acaba por agravar os prejuízos igualmente acarretados à economia e às finanças dos demais Estados-membros que sediam empresas do ramo, às quais, por força da vedação constitucional, não hajam deferido benefícios unilaterais.”⁶⁰

⁵⁹ *Guerra Fiscal, Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS, op. cit.*, p. 90.

⁶⁰ STF, Plenário, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, ADI 2377-MC, julgado em 22/02/2001.

Como se vê, de um lado, estão os defensores da tese de que as normas de retaliação são válidas à luz do disposto no artigo 155, §2º, inciso XII, alíneas “c” e “g”, da Constituição e na Lei Complementar nº 24/1975, ao passo que, de outro lado, estão aqueles que defendem a inconstitucionalidade das normas de retaliação com base em uma série de regras e princípios constitucionais, em especial, os princípios da não cumulatividade, da separação das funções do Estado e da individualização da pena.

Ao que nos parece, a corrente que caminha pela inconstitucionalidade das normas de retaliação, fundada na interpretação sistemática e teleológica do Texto Constitucional, é a mais correta, sobretudo porque confere máxima efetividade a princípios do maior relevo, os quais, inclusive, não só podem como devem ser tratados como direitos fundamentais dos contribuintes, verdadeiras cláusulas pétreas (artigo 60, §4º, inciso IV, da Constituição).

Nesse sentido, já decidiu o Egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIn 939, que o princípio da anterioridade – e, por óbvio, o da legalidade, dentre outros direitos do contribuinte – é “garantia individual do contribuinte (art. 5º, par. 2º, art. 60, par. 4º, inciso IV e art. 150, III, “b” da Constituição)”⁶¹. Mais recentemente, a Suprema Corte Brasileira decidiu que “a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos (ou ilicitudes) cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelas instâncias governamentais”⁶².

Não se pode perder de vista, aliás, que todas as garantias constitucionais devem ser interpretadas da maneira que lhes confira a maior eficácia possível.

Como brilhantemente aponta J. J. Gomes Canotilho, “também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais, e embora a sua origem esteja ligada à tese da actualidade das normas programáticas (THOMA), é hoje sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais)”⁶³.

⁶¹ STF, Pleno, Relator Ministro Sydney Sanches, ADIn 939, j. 15/12/1993.

⁶² Transcrições do Informativo STF nº 649, ADIn 4661-MC/DF, Relator Ministro Marco Aurélio, j. 20/10/2011.

⁶³ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª edição, Coimbra: Editora Almedina, p. 1.224.

Consequentemente, à luz das melhores técnicas de interpretação constitucional, é inegável a invalidade das normas de retaliação.

CONCLUSÕES

Como visto, a competência tributária pode ser conceituada como a aptidão, indelegável, irrenunciável e incaducável, para criar, no plano abstrato, tributos, bem como para disciplinar todo o seu regime jurídico, conforme as lições de Paulo de Barros Carvalho, comentadas em capítulo próprio deste trabalho.

A competência tributária pertinente ao tema deste trabalho alude ao ICMS.

No que tange à “circulação de mercadorias”, o fato jurídico tributário relativo ao ICMS restará caracterizado sempre que houver, concomitantemente: (i) operações, isto é, a prática habitual de negócios jurídicos com intuito comercial; relativas à (ii) circulação, isto é, transferência da titularidade jurídica; de (iii) mercadorias, ou seja, bens móveis destinados ao comércio, tudo devidamente convertido na linguagem competente para o Direito.

A prestação de serviços de “comunicação”, por sua vez, pode ser entendida como a obrigação de fazer consistente em levar um dado, mensagem ou informação de um agente emissor até o agente receptor, de forma onerosa. Esse é o conceito de comunicação enquanto relação comunicativa, que pressupõe a emissão e a recepção de uma mensagem, sendo que o serviço prestado consiste, exatamente, em fazer com que a mensagem do emissor alcance o receptor, de forma onerosa.

Por fim, quanto ao “transporte”, a prestação de serviços de transporte (interestadual ou intermunicipal) se caracteriza pelo fato de alguém se obrigar a, mediante retribuição, “transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas”, nos termos do artigo 730 do Código Civil c.c. artigo 110 do Código Tributário Nacional.

O ICMS, por sua vez, se sujeita ao princípio da não cumulatividade por meio da aplicação da técnica “imposto versus imposto”, ou seja, é passível de compensação o montante do imposto que incidiu na etapa anterior contra o montante do imposto devido na etapa seguinte, conforme as lições da doutrina majoritária, como visto acima.

A nosso ver, tal interpretação da norma, obtida a partir dos métodos sistemático e teleológico, é a que deve prevalecer em detrimento daquela que leva em conta a acepção literal do vocábulo “cobrado” constante da norma constitucional.

Com efeito, a partir da norma do artigo 155, inciso II e §2º, incisos I e II, da Carta da República, é perfeitamente possível determinar a “regra-matriz” de incidência do direito ao crédito de ICMS, destacando-se, no antecedente, os critérios material (incidência do imposto), temporal (momento que se realiza a operação na qual incide o tributo) e espacial (local no espaço em que se verifica a incidência); e no consequente, o sujeito ativo (contribuinte), o

sujeito passivo (Fisco) e o critério quantitativo (base de cálculo e a alíquota), que corresponderá ao montante do tributo que incidiu na operação anterior, na linha dos ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho, acima referidos⁶⁴.

Sendo assim, como de fato é, o princípio da não cumulatividade do ICMS pode ser considerado norma de eficácia plena, de tal modo que a matéria que pode ser disciplinada por meio da lei complementar referida no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “c”, da Carta Maior é meramente procedimental, diversamente do que defende parcela minoritária da doutrina.

Cabe, ainda, à lei complementar regulamentar a forma de concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, mediante deliberação dos estados-membros, competência que foi exercida por meio da Lei Complementar nº 24/1975, a qual estabelece um procedimento extremamente penoso para a concessão de benefícios fiscais relativos ao citado imposto, em especial, a necessidade de decisão unânime de todos os entes federativos.

Nesse cenário, como nenhum ente federativo quer perder receita tributária, é absolutamente difícil obter a unanimidade imposta para a concessão válida de benefícios fiscais em matéria de ICMS, o que leva a maioria das unidades federativas a, na ânsia de obter investimentos, conceder unilateralmente incentivos fiscais, prática que é reiteradamente repudiada pelo Supremo Tribunal Federal.

Em represália, por sua vez, as unidades federativas que se sentem prejudicadas optam por editar regras estabelecendo que a diferença entre o imposto incidente na operação e aquele efetivamente pago em virtude da concessão unilateral de benefício fiscal configura crédito indevido do adquirente e pode ser dele cobrado, com fundamento (i) na interpretação literal do termo “cobrado” constante do artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição, bem como (ii) no disposto no artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975 c.c. artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Carta Magna.

A tais regras de represália costumou-se denominar regras de retaliação.

Todavia, é válida a regra que veda o crédito do destinatário da mercadoria recebida com a concessão de incentivo fiscal relativo ao ICMS unilateralmente concedido?

Na linha do que foi exposto acima, as normas de retaliação são manifestamente inválidas, pois, além de se fundarem em uma interpretação puramente literal de dispositivos constitucionais, violam, sem qualquer pudor, os princípios da não cumulatividade do ICMS, da separação de funções do Estado, da individualização da pena, e da presunção de constitucionalidade das leis, dentre muitos outros.

⁶⁴ *Op. Cit., Guerra Fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS.* pg. 69.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 16ª edição, São Paulo: Saraiva, 2010.

ARAÚJO, Luiz Alberto David e NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*, 13ª edição, São Paulo: Saraiva.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª edição, 4ª tiragem, São Paulo: Malheiros Editores.

ATALIBA, Geraldo. *ICMS na Constituição*. In *Revista de Direito Tributário* nº 57. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 91-104, Julho a Setembro de 1991.

ATALIBA, Geraldo. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário – Volume 3*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 8ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*, 22ª edição, revista e atualizada por Samantha Meyer-Pflug, São Paulo: Editora Malheiros.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª edição, 1998, São Paulo: Editora Lejus.

BOTALLO, Eduardo Domingos. e MELO, José Eduardo Soares de. *Comentários às Súmulas Tributárias do STF, STJ, TRFs e CARF*, 2ª edição, São Paulo: Ed. Quartier Latin.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª edição, Coimbra: Editora Almedina.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *As regras-matrizes de incidência do ITR e do IPTU: análise dos principais critérios distintivos*. In: *Direito Tributário em Questão - Revista da Fesdt*, v. 06, p. 209-222, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência* – 2ª Edição, revista, São Paulo: Editora Saraiva.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*, 5ª edição, São Paulo: Editora Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Regra Matriz do ICM*, Tese apresentada para a obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. DINAMARCO, Candido Rangel. GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria Geral do Processo*. 24ª edição. São Paulo, Malheiros Editores, 2008.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 1ª edição, São Paulo: Editora Saraiva.

KALUME, Célio Lopes. e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *A não cumulatividade e a necessidade de estorno de créditos de ICMS decorrentes de benefícios fiscais*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 215. São Paulo. São Paulo: Dialética, Agosto de 2013.

LESSA, Donavan Mazza. e JORGE, Alexandre Teixeira. *Guerra Fiscal do ICMS e a Glosa Unilateral de Créditos: um “Controle de Constitucionalidade” em Sede Administrativa*. In: *Revista Dialética de Dir. Tributário* nº 232. São Paulo. São Paulo: Dialética, Janeiro de 2015.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *O ICMS e os serviços de transporte internacional*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 109. São Paulo: Dialética, Outubro de 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. e CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2ª edição, São Paulo: Editora Noeses, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*, 9ª Edição, São Paulo: Editora Dialética.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*, 10ª edição, São Paulo: Editora Dialética, São Paulo, 2008.

MOREIRA, André Mendes. *Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos*. In: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET, 2009, pp. 47-88.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa, *Curso de Direito Tributário*, 10ª Edição, São Paulo: Saraiva.

SALOMÃO, Marcelo Viana. *O ICMS sobre a Prestação de Serviços*. In: Eurico Marcos Diniz de Santi (org.). *Curso de Especialização em Direito tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 34ª edição, São Paulo: Malheiros Editores.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*, 4ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*, São Paulo: Malheiros Editores, 2010.