**GUERRA FISCAL E OS BENEFÍCIOS UNILATERAIS**

**CONCEDIDOS POR OUTROS ESTADOS[[1]](#footnote-1)**

Alessandro Rostagno[[2]](#footnote-2)

Sumário: 1. A guerra fiscal: conceito e características. 2. Guerra fiscal, federalismo, competências tributarias e disposições legislativas federais e estaduais versus não-cumulatividade do ICMS. 3. Observações e questionamentos acerca da atuação dos entes federados no resguardo de seus direitos de exigibilidade do ICMS frente a benefícios fiscais concedidos unilateralmente por outros Estados – recentes posições jurisprudenciais dos Tribunais Superiores e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. 4. Conclusões

1. **A guerra fiscal: conceito e características**

‘Guerra fiscal’ e a expressao que vem sendo utilizada para conceituar a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados.

Benesses fiscais atrativas incentivariam a migração de determinados agentes privados, os quais, segundo postulados econômicos clássicos, sempre tendem a buscar o menor custo produtivo e, consequentemente, maior lucro.

Para atrair [investimentos](http://pt.wikipedia.org/wiki/Investimento" \o "Investimento) aos seus respectivos [Estados](http://pt.wikipedia.org/wiki/Estados" \o "Estados), os governos infranacionais (como Estados ou Municípios) oferecem ja ha algum tempo na historia tributaria desse pais aos contribuintes determinados benefícios fiscais, como créditos especiais de [ICMS](http://pt.wikipedia.org/wiki/ICMS" \o "ICMS) ou empréstimos subsidiados de [longo prazo](http://pt.wikipedia.org/wiki/Longo_prazo" \o "Longo prazo).[[3]](#footnote-3)

A Unidade Federada que tenha pretensão em incentivar a instalação de novos empreendimentos dentro de seus limites territoriais deve estar apta a renunciar a uma parte de suas receitas fiscais, porquanto a empresa que nela vai se instalar considerará, para fins do investimento, o local onde vai se instalar, a proximidade do mercado consumidor, a proximidade dos fornecedores - em se tratando de empresa preponderantemente exportadora ou importadora, a proximidade com o porto ou aeroporto internacional -, a facilidade em obter matéria-prima ou adquirir as mercadorias para revenda.[[4]](#footnote-4)

São consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam: presunções creditícias, isenções, anistias, remissões reduções de alíquotas, de bases de calculo, deduções ou abatimentos e adiamentos de obrigações de natureza tributária.

Tais desonerações, em sentido amplo, podem servir para diversos fins. Por exemplo, simplificar e/ou diminuir os custos da administração, promover a eqüidade, corrigir desvios, compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo, compensar ações complementares às funções típicas de Estado desenvolvidas por entidades civis, promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou, incentivar determinado setor da economia.[[5]](#footnote-5)

Em algumas hipóteses supra mencionadas, essas desonerações irão se constituir em uma alternativa às ações Políticas de Governo, ações com objetivos de promoção de desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento e sim por intermédio do sistema tributário.

A política de incentivos fiscais possui ampla fundamentação teórica e econômica e é utilizada em todos os países e se torna exitosa quando adota critérios seletivos e muitas vezes temporários estimulando redes de empresas, arranjos produtivos locais, cadeias produtivas, etc.

O incentivo fiscal deve ser caracterizado como um dos instrumentos

de desenvolvimento local. A infra-estrutura , as condições institucionais, o desenvolvimento do capital humano. Os incentivos devem ser concedidos às empresas inovadoras ou empresas com grande capacidade de atrair outras empresas no processo de produção.

O êxito das políticas de incentivos fiscais deve ser mensurado pela qualidade das empresas instaladas e por sua propensão a investir e diversificar o processo produtivo.

A Guerra Fiscal é um instrumento utilizado por Estados mais pobres e distantes de grandes centros urbanos para atrair investimentos e evitar que haja esvaziamento econômico.

Os descontos no ICMS muitas vezes superam os custos de logística de recebimento de matéria-prima e entrega de produtos manufaturados.

Outro fator preponderante é a mão-de-obra, que por falta de diversidade de empregadores tende a aceitar salários e benefícios menos atraentes que os trabalhadores de grandes centros, geralmente mais sindicalizados. Regiões de baixa ou recente industrialização têm menos vínculos com a atividade sindical.

A dispersão social também é analisada principalmente na questão beneficiária. Além de desonerar o empregador com custos de deslocamentos, muitas vezes sendo necessário que o funcionário se desloque por vários quilômetros tomando até duas conduções, em cidades menores eles podem ir a pé, diminuindo consideravelmente atrasos e faltas, o que influi positivamente na lucratividade.

O preço do terreno onde é instalada a planta industrial tende a ser menor do que em grandes metrópoles, possibiltando a indústria se instalar em um perímetro maior e concentrar diversas atividades dentro de um mesmo espaço, sem que haja gastos de transporte de material e mão-de-obra entre diversas unidades de uma mesma empresa.

Assim sendo, estao envolvidas nesse contexto, uma complexidade de questões e fatores, dentre as quais se destacam o comportamento dos agentes econômicos, a mobilidade dos fatores de produção e de suas características específicas, e, claro, particularmente, a possibilidade de externalidades advindas das estratégias dos entes federados diante das lacunas jurídicas que atualmente envolvem o respectivo fenômeno político-social-tributario.[[6]](#footnote-6)

**2. Guerra fiscal, federalismo, competências tributarias e disposições legislativas federais e estaduais versus não-cumulatividade do ICMS**

Alguns pontos podem ser considerados para entender o crescimento da guerra fiscal na última década.

Um primeiro ponto relevante foi a efetiva ausência de uma política industrial e sobretudo regional.

O fechamento de agências regionais de fomento foi crucial para esse fenômeno pois a política tributária dos Estados, mediante concessão de incentivos de ICMS, passou a fazer às vezes de uma política industrial, alterando alíquotas efetivas de impostos, muitas vezes ao arrepio da lei.

Tal prática levou a uma competição desordenada promovendo o aumento da concentração industrial em vez de minorá-la, posto que os pequenos Estados, já combalidos em suas finanças, tiveram que conceder, proporcionalmente, mais incentivos para a atração de investimentos, sendo seguidos na mesma linha de atuação política pelos Municípios, que travam na atualidade, verdadeiras batalhas jurídico-economicas para atrair o investimento privado.[[7]](#footnote-7)

Um segundo ponto diz respeito as repartições de competência dispostas pela própria Constituicao Federal de 1988, ampliando assim a autonomia dos Estados-membros, criando o denominado federalismo cooperativo, que muito embora se tenha projetado no texto constitucional a idéia de que os Estados devessem trabalhar harmonicamente em conjunto com o governo central para resolver os assuntos do País, como é o caso dos repasses obrigatórios de receitas tributárias, concessão de incentivos fiscais a regiões menos desenvolvidas, entre outros, verificou-se na pratica, que acabou se transferindo à União muito mais competências que aos entes periféricos e também foram concedidos a mesma muito mais poderes tributários.

Diante disso, a idealizada cooperação entre os entes federativos foi substituída pela ´dependência jurídica´, pois ao dispor a Constituição Federal, em seu artigo 146, que cabe a lei complementar a regulação das matérias relativas ao sistema tributário e a suas normas gerais, ficaram os Estados-membros vinculados a esta iniciativa federal, muito embora disponham de autonomia financeira e competência tributaria igualmente resguardada pela Carta Magna.

O constituinte houve por bem especificar essa função no que diz respeito ao ICMS, estabelecendo, no art. 155, § 2º, XII, alínea g) caber a esse veículo normativo dispor sobre diversos aspectos do imposto estadual, dentre eles, regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.[[8]](#footnote-8)

Em vista da inércia do Congresso Nacional em proceder a regulamentação do assunto, vem sendo aplicada a Lei Complementar nº 24/75, que foi recepcionada pela Carta Magna de 1988, embora editada sob a vigência da Constituição anterior, mas de duvidosa constitucionalidade.[[9]](#footnote-9)

A referida legislação veda qualquer espécie de isenção ou outra forma de incentivo relacionados ao ICMS, a não ser que estes sejam resultado de ratificação de convênios celebrados pelos entes da federação sob a coordenação do CONFAZ – Conselho Nacional de Politica Fazendaria.[[10]](#footnote-10)

Se por um lado o art. 1º da LC 24/75enumera os pressupostos para a caracterização dos benefícios indevidos, o seu art. 8ºprescreve reações para afastar seus efeitos, quais sejam a nulidade do ato e ineficácia do crédito fiscal (art. 8º, I, LC 24/75) e a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido bem como “ineficácia da lei ou ato que concedeu remissão do débito correspondente” (Art. 8º, II, LC 24/75).[[11]](#footnote-11)

Em virtude da adoção de medidas que reduzem alíquotas ou bases de calculo sem a necessária deliberação de outros Estados, por meio de atos jurídicos unilaterais, conforme prevê a Constituição, alguns Estados têm imposto óbice à utilização de créditos obtidos em operações de circulação de mercadoria nos Estados que descumprem a norma constitucional.

Exemplo disso está, no plano estadual, nas exigências contidas na lei ordinária paulista de n. 6.374/89-SP, sobretudo em seu art. 36, § 3º, quando observa-se o intento do Fisco paulista de evitar efeitos da concessão indevida de incentivos fiscais mediante a glosa de créditosde ICMS, fazendo com que contribuintes de São Paulo arquem com o tributo em sua integralidade caso a mercadoria tenha sido adquirida de fornecedor situado em Estado diverso e que pratique os benefícios mencionados. [[12]](#footnote-12)

De igual teor, vale registrar as disposições contidas no ato normativo CAT de n. 36/2004 que relaciona, em dois anexos, benefícios que sob sua perspectiva são considerados inconstitucionais. [[13]](#footnote-13)

No Anexo I estão dispostos os incentivos contestados por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade. O Anexo II elenca 61 outros benefícios, classificados por Estado de origem, de cada um deles, com a observação de que a enumeração é meramente exemplificativa.

Vale registrar, a titulo exemplificativo, que a Fazenda do Estado de São Paulo, com o mesmo intuito, editou ainda, as seguintes disposições normativas: a) Comunicado CAT nº. 14, de 24.03.09 que esclarece sobre o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a operações ou prestações amparadas pelo programa de incentivo fiscal denominado “Pró-Emprego”, concedido pelo Estado de Santa Catarina; b) lei estadual n. 13.918/09 que dispõe sobre a comunicação eletrônica entre a Secretaria da Fazenda e o sujeito passivo dos tributos estaduais, alterando a Lei nº. 6.374/89 e dando outras providências; c) comunicado CAT n. 23 de 18.06.2009, que esclarece sobre cálculo e recolhimento do ICMS devido em decorrência de operações que destinem bens a consumidor final localizado em outro Estado, alertando aos contribuintes localizados no Estado de São Paulo que eventual edição de ato normativo por outro Estado que tenha por objeto estabelecer forma diversa da anteriormente descrita para o cálculo do ICMS incidente em operação que destine bens a consumidor final, não contribuinte, localizado em seu território, não é válida, por estar em desacordo com as regras previstas na Constituição.

E ainda, a fim de solucionar as complexas questões derivadas do aproveitamento de credito de ICMS vinculado as operações de importação por conta e ordem de terceiros, ou por encomenda, através do Estado do Espírito Santo, firmou em conjunto a referida unidade federada o Protocolo ICMS - CONFAZ nº. 23, de 03.06.09.

Observe-se que a dinâmica e a dialética da guerra fiscal mostram-se presentes: a adoção de medidas abusivas por algumas unidades federadas justifica a edição por parte de outros Estados de medidas igualmente abusivas em teor e forma.

As concessões de créditos presumidos e o alongamento do prazo de recolhimento desse tributo através de financiamento estadual trazem segundo as legislações supra mencionadas franco prejuízo ao Estado de destino, que acaba se armando de todos meios possíveis para defender sua economia local.

Assim sendo, toda a atuação fiscal das unidades federadas convergem ao objetivo punir contribuintes com a impossibilidade de compensação de créditos pelos mesmos, produzindo inevitável choque sistemático frente as disposições constitucionais que dispõe acerca da aplicação do principio da não-cumulatividade.

A não-cumulatividade é prescrita constitucionalmente no art. 155, § 2º, inciso I, possibilitando a compensação do que foi devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. [[14]](#footnote-14)

A única exceção constitucional feita a esse princípio é a isenção ou não-incidência do tributo, que afasta a possibilidade de utilização do crédito para a compensação e a anulação dos créditos relativos às operações anteriores.

O princípio da não-cumulatividade consiste em, para efeito de apuração do tributo devido, deduzir-se do imposto incidente sobre a saída de mercadorias o imposto já cobrado nas operações anteriores relativamente à circulação daquelas mesmas mercadorias ou às matérias-primas necessárias à sua industrialização, ou, nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira, "a técnica da não-cumulatividade tem por fim evitar a superposição de incidências sobre uma série de operações que visam completar um único ciclo econômico de produção. Esta superposição é evitada através do mecanismo de crédito e débito de imposto pago e a pagar quando feito generalizadamente."[[15]](#footnote-15)

O primado da não-cumulatividade, concretizado, em relação ao ICMS, na confrontação de débitos e créditos fiscais, visa a evitar a tributação "em cascata", vale dizer, que as incidências integrais e sucessivas, nas entradas e saídas, se agreguem ao preço significando imposto sobre imposto.

Tem em conta o ciclo econômico de produção e circulação como um todo e visa distribuir, igualitariamente, a carga tributária, de modo que cada contribuinte suporte apenas o quantum do tributo correspondente ao valor que agregou à mercadoria.

A não-cumulatividade do ICMS faz nascer para os contribuintes, quando da entrada de mercadorias em seu estabelecimento ou da aquisição de serviços tributados pelo imposto, um crédito contra o sujeito ativo - Estados e Distrito Federal.

De fato, a dicção do inciso I do § 2º do artigo 155 da Carta Magna - "... compensando-se o que for devido ..." - confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS o direito de abatimento, oponível ao Poder Público, que não o pode tolher, subvertendo o mandamento constitucional, seja quando da elaboração de leis (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo.

**3.Observações e questionamentos acerca da atuação dos entes federados no resguardo de seus direitos de exigibilidade do ICMS frente a benefícios fiscais concedidos unilateralmente por outros Estados – recentes posições jurisprudenciais dos Tribunais Superiores e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**

Conforme já foi salientado, o ICMS está adstrito ao princípio constitucional da não-cumulatividade, nos exatos termos da Constituição Federal, não podendo o legislador infraconstitucional ou o Administrador Público pretender-lhe novos contornos, aumentando ou diminuindo a sua eficácia.

O único ensinamento que se pode tirar desta afirmativa constitucional é a de que toda vez que o contribuinte, ao adquirir uma mercadoria ou um serviço, havendo a incidência do ICMS, passa a ter em seu favor um crédito fiscal, constituindo um direito-dever de compensar este crédito com o débito do imposto nas operações mercantis posteriores.

Há uma razão lógica à manutenção do crédito. A lógica está que o valor do ICMS encontra-se embutido no preço de venda da mercadoria e o destaque do imposto no campo ICMS da nota fiscal é meramente um indicativo de seu valor.

Logo, quando o adquirente compra a mercadoria ele, implicitamente, compra o ICMS, isto é, ele paga pelo ICMS. Esta metodologia jamais pode ser afetada pelo fato de o Estado de origem da mercadoria conceder ao fornecedor da mercadoria um crédito presumido, pois, esse crédito presumido não afeta em nada a apuração e cálculo do ICMS lançado na nota fiscal de venda da mercadoria.

Portanto, qualquer norma que venha de encontro a esse principio constitucional deve ser declarada inconstitucional, não produzindo qualquer efeito no mundo jurídico.

Negar ao contribuinte o crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada, seja qual for a sua procedência ou destinação, é antes um retrocesso, uma involução, contrariando toda a ciência tributária, consubstanciando em uma afronta a Constituição da Republica.

Não permite a Carta Magna que simples lei estadual impeça a utilização dos créditos de ICMS, regularmente destacados nas notas fiscais de entrada.

Inadmissível, igualmente, a criação de normas de restrição ao creditamento do ICMS, em desacordo com o art. 155, §2º, II, da CF. [[16]](#footnote-16)

Não se admite assim, que qualquer Estado da Federação, ´declare a inconstitucionalidade´ de leis concessivas de benefícios fiscais, de outros Estados Federados ou pelo Distrito Federal, por suposta violação a artigo da Constituição Federal ou até mesmo da citada LC 24/75.

Se houver a tão propalada violação, deve o Estado que se sentir ofendido, socorrer-se do Poder Judiciário, ajuizando ação declaratória de inconstitucionalidade, conforme previsto na própria Constituição Federal.[[17]](#footnote-17)

É inadmissível a alegação para se autuar de que o Estado em que situado o fornecedor da mercadoria supostamente teria concedido incentivo fiscal ao mesmo. O que o contribuinte que recebe a mercadoria tem a ver com isso? Nada! O contribuinte que recebe a mercadoria em nada se beneficia da alegada benesse supostamente concedida ao seu fornecedor! O mesmo pagou o preço que lhe foi cobrado, estando destacado em nota fiscal o valor do ICMS. Mesmo que tal fato ocorresse, não se admite restrição ao princípio da não-cumulatividade, obstaculando o creditamento do ICMS.

É intangível a pretensão de alguns Estados, de que o contribuinte adquirente da mercadoria fiscalize os seus fornecedores, para saber se algum deles está sendo beneficiado de algum beneficio fiscal não previsto em Convênio de ICMS-CONFAZ.

Acrescente-se a estes argumentos o fato de que a legislação editada na unidade federada de origem, desde a sua publicação, goza de presunção de validade, que se exprime na presunção de constitucionalidade da lei e na presunção de validade dos atos administrativos com base nela emitidos.

Atos administrativos que ao meu ver configuram atos jurídicos perfeitos e que estão diretamente ligados a clausula constitucional da segurança jurídica, resguardada pelo artigo 5º, inciso XXXVI da Carta Magna.[[18]](#footnote-18)

Retirar-lhes a presunção de legitimidade, configura no mínimo usurpar competência que somente e exercitável ao Poder Judiciario e ao máximo nítida violação ao princípio da separação dos Poderes, porquanto não cabe ao Executivo invadir competência privativa da Suprema Corte, para dirimir conflitos entre Estados (art. 102, I, *f*, da Constituição Federal).

O princípio da segurança jurídica está implícito em todos os princípios e garantias constitucionais tanto os que regem a tributação quanto os que resguardam os cidadãos e os contribuintes, sendo que, desse modo, não podem as unidades federadas utilizarem sua competência para legislar sobre o ICMS e desrespeitar os direitos e garantias do contribuinte anulando ao seu talante os créditos advindos de mercadorias adquiridas de outra Unidade da Federação.

Quando um contribuinte adere, por exemplo, a um Termo de Acordo de Regime Especial (TARE) concedido por um Estado-membro da Federação, através de lei existente, vigente e eficaz, toma como verdadeira a competência da referida unidade federada para editar tal norma, e vez que quando editada, a mesma passa a gozar de presunção de legitimidade.

“Negar o direito de crédito ao contribuinte implica também em enriquecimento sem causa do Estado de destino, que, estará indevidamente expandindo os lindes de sua competência tributária, já que, por vias transversas, cobrará o tributo, por operações realizadas fora de seu território e; imputação, ao contribuinte, do ônus de suportar os efeitos emergentes de perlenga jurídica a ele de todo estranha, já que da exclusiva alçada dos Estados envolvidos em episódio da denominada “guerra fiscal”, bem como, derrubada da presunção de legitimidade de que gozam as normas instituidoras de benefícios fiscais ou financeiros, em matéria de ICMS, que só pode ser afastada pelo Poder Judiciário, observados os mecanismos consagrados pelo sistema jurídico”.[[19]](#footnote-19)

Contribuintes de boa-fé devem ter a seu favor a ´certeza do passado´ ![[20]](#footnote-20)

Vale a pena observar que os contribuintes, em verdade, são apenas vitimas de uma guerra que não é deles e, por isso têm bons argumentos de defesa em caso de autuações pelas autoridades fiscais estaduais, pois a concessão de benefícios fiscais não pode representar empecilho ao pleno exercício do direito de abatimento assegurado pelo principio constitucional da não-cumulatividade.

No sentido dos entendimentos acima expostos, recentemente o Supremo Tribunal Federal, por intermédio de despacho prolatado pela Ministra Ellen Gracie nos autos da Ação Cautelar n. 2611-MG, conferindo efeito suspensivo a Recurso Extraordinário interposto e conseqüente suspensão da exigibilidade do credito tributário exigido pela Fazenda do Estado de Minas Gerais em sede de execução fiscal, assim se manifestou:

**“1. Ajuizada Ação Cautelar para agregar efeito suspensivo a Recurso Extraordinário interposto nos autos dos Embargos à Execução Fiscal nº 007904143541-7 contra o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, foi negado seguimento à ação e considerado prejudicado o pedido de liminar, sob o entendimento de que se cuida de matéria a ser resolvida pela ótica infraconstitucional.**

**2. A Requerente interpõe Agravo Regimental destacando que a Ação Cautelar que ajuizou perante o Superior Tribunal de Justiça foi julgada extinta em razão do caráter constitucional da matéria. A par disso, ressalta que esta Corte vem enfrentando as questões relacionadas à guerra fiscal e que foram apontadas em seu recurso extraordinário ofensas aos arts. 97, 102, I, *a*, 150, I, 155, II, § 2º, I e IV, da Constituição. Afirma que a demanda deve ser solucionada com base em argumentos de índole constitucional. Diz que o benefício do crédito de 2% outorgado pelo Estado de Goiás em nada interfere na base de cálculo utilizada para cobrança do ICMS a ele devido e que tal benefício só terá efeito prático para fins de recolhimento do tributo, não interferindo no montante do crédito a ser utilizado na operação subseqüente. Haveria, pois, na glosa realizada pelo Estado de Minas Gerais, ofensa ao princípio da não-cumulatividade. Ademais, ato unilateral de um Estado estaria implicando redução da alíquota interestadual fixada pelo Senado. Diz da competência desta Corte para julgar ofensas de lei local contestada em face de lei federal. Pede reconsideração da decisão.**

**3. Revendo os autos à luz do agravo regimental interposto pela empresa Requerente, verifico que, embora a questão pudesse desafiar solução infraconstitucional, também apresenta consistente fundamentação constitucional, amparada em precedentes desta Corte. É que o Estado de Minas Gerais, inconformado com a inconstitucionalidade de crédito de ICMS concedido pelo Estado de Goiás, teria glosado parcialmente a apropriação de créditos nas operações interestaduais, com isso ofendendo a sistemática da não-cumulatividade desse imposto e a alíquota interestadual fixada pelo Senado, ambas com assento constitucional. Entendo, pois, que há relevante discussão de índole constitucional, de modo que é caso de reconsiderar a decisão recorrida e de conhecer do pedido de liminar.**

**4. A pretensão de suspensão da exigibilidade do crédito, com a conseqüente suspensão da execução fiscal, merece acolhida. Há forte fundamento de direito na alegação de que o Estado de destino da mercadoria não pode restringir ou glosar a apropriação de créditos de ICMS quando destacados os 12% na operação interestadual, ainda que o Estado de origem tenha concedido crédito presumido ao estabelecimento lá situado, reduzindo, assim, na prática, o impacto da tributação. Note-se que o crédito outorgado pelo Estado de Goiás reduziu o montante que a empresa teria a pagar, mas não implicou o afastamento da incidência do tributo, tampouco o destaque, na nota, da alíquota própria das operações interestaduais. 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:**

**“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.”**

**O risco de dano está presente no fato de que a sede administrativa da Requerente está na iminência de ser leiloada.**

**5. A pretensão manifestada pela Requerente não equivale, propriamente, à simples atribuição de efeito suspensivo ao recurso extraordinário. Para que seja obstado o curso da Execução Fiscal, faz-se necessária a concessão de tutela com tal efeito, conforme já destacado por este Tribunal por ocasião do julgamento da AC 2.051 MC-QO, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJe 9.10.2008. A pretensão, pois, em verdade, exige a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.**

**6. Ante o exposto, reconsidero a decisão anterior, conheço da ação cautelar e concedo medida liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário em cobrança, nos termos do art. 151, V, do CTN, sustando, com isso, a execução e os respectivos atos expropriatórios.**

**Publique-se, intimem-se e cite-se o Estado requerido.**

**Brasília, 21 de junho de 2010.**

***Ministra Ellen Gracie -* Relatora**

Observe-se que a decisão prolatada trabalha com os argumentos de ofensa ao principio da não-cumulatividade e de que a Fazenda Estadual de Minas Gerais tem a seu dispor Açao Direta de Inconstitucionalidade a ser proposta perante o STF em face da legislação goiana, não podendo pura e simplesmente glosar os créditos de ICMS do contribuinte sob o pretexto de uma compensação de inconstitucionalidades, tema já apreciado e vedado pelo Pretório Excelso conforme julgado citado no contexto da decisão liminar prolatada (ADI 2.377-MC, DJ 7.11.2003, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence).

Também em recente decisão, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial n. 1.125.188-MT, apreciou as questões supra debatidas assim se pronunciando:

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.125.188 - MT (2009/0034293-3)**

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

**1. Recurso especial no qual se discute o percentual a ser deduzido do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços em Regime de Substituição Tributária - ICMS/ST devido ao estado de destino (Mato Grosso), na medida em que o estado de origem (Mato Grosso do Sul) concede benefício fiscal na forma de crédito presumido de 60% do valor do imposto apurado na operação de saída.**

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

**3. As instâncias ordinárias reconheceram a ilegitimidade do mencionado decreto para conceder parcialmente a segurança, permitindo à impetrante que ela descontasse da operação de entrada no Estado de Mato Grosso o percentual de 4,8%, ao fundamento de que, em razão de benefício fiscal concedido pelo estado de Mato Grosso do Sul, essa é a fração efetivamente recolhida na origem.**

**4. Dispõe o § 5º do art. 8º da LC 87/96: "O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto".**

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

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

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

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

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

**10. Recurso especial provido.**

**ACÓRDÃO - Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Hamilton Carvalhido, Luiz Fux e Teori Albino Zavascki votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília (DF), 18 de maio de 2010 (Data do Julgamento) MINISTRO BENEDITO GONÇALVES Relator**

Analisando-se o julgado, verifica-se que para o Tribunal de Justiça do Mato Grosso, a empresa só poderia descontar da entrada (Mato Grosso) o percentual de 4,8%, fração efetivamente recolhida na origem, em razão do beneficio fiscal concedido pelo Mato Grosso do Sul.

Esse Estado concede beneficio fiscal, na forma de crédito presumido, de 60% do valor do imposto apurado na operação de saída; somente o desconto desse percentual poderia ser aplicado ao entrar em Mato Grosso.

De acordo com a decisão prolatada, o Ilustre Ministro Benedito Gonçalves, relator do acórdão, entendeu que o conceito de imposto devido é imposto efetivamente recolhido, e o benefício concedido pelo Mato Grosso do Sul não altera ao cálculo do imposto devido, porém, resulta em recolhimento a menor em conseqüência da concessão de crédito. Por fim a hipótese de creditamento difere dos casos de isenção ou não incidência, pois nessas situações não há imposto devido.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, por sua 7ª Câmara de Direito Publico, nos autos da Apelação Cível n. 746.158-5/9-00, da Comarca de SANTOS, relator o Desembargador Moacir Peres, assim se pronunciou: “Quanto à existência de eventual benefício financeiro concedido pelo Estado de Alagoas, sujeito ativo do tributo, em nada altera o local da operação, para fins de recolhimento do ICMS. Tal questão também já foi objeto de apreciação por esta Egrégia Câmara, que entendeu que os supostos benefícios fiscais, concedidos pelos Estados-membros, devem ser impugnados pela via própria.” (Ap. Cível n° 518.847.5/5-00, rei. Des. Nogueira Diefentháler, j . em 23.07.07)[[21]](#footnote-21)

Na esteira dos julgados supra citados dos Tribunais Superiores, recentemente a 10ª Câmara de Direito Publico do mesmo Tribunal de Justiça Paulista, em sede de Agravo de Instrumento extraído dos autos de Mandado de Segurança impetrado por contribuinte paulista no sentido de obter a suspensão da exigibilidade do credito tributário ante as discussões travadas acerca da constitucionalidade de direitos de créditos de ICMS advindos de operações realizadas com base em incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Paraná, proveu o referido recurso, outorgando a suspensão requerida, em votação unanime, nos termos do voto da relatora Desembargadora Teresa Ramos Marques.[[22]](#footnote-22)

A questão e muito complexa e objeto de diversas discussões.

Na esfera administrativa, apesar de os contribuintes conquistarem algumas vitorias isoladas junto a algumas das Câmaras de Julgamento, a Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT/SP, `a exceção de circunstancias processuais extraordinárias que acabaram ensejaram a manutenção das decisões inferiores que cancelaram as exações fiscais, tem mantido a posição de negar o direito ao credito do imposto quando o mesmo esta vinculado a operações tributarias em que tenha sido obtido pelo contribuinte algum beneficio fiscal que deixe de observar as disposições contidas na LC 24/75, in verbis:

**RECURSO CONHECIDO. NEGADO PROVIMENTO. DECISÃO NÃO UNÂNIME. Recurso Especial do Contribuinte - Processo DRTC-II-480522/2006 - Câmara Superior 06/04/2010 - Relator: Gianpaulo Camilo Dringoli - Decisão publicada no Diário Oficial de 17 de Abril de 2010 - ICMS. CRÉDITO INDEVIDO DE IMPOSTO NÃO COBRADO EM OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS RESULTANTES DO ABATE DE ESTABELECIMENTO SITUADO NO PARANÁ, DECORRENTE DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADO PELO CONFAZ.**

**Não assiste razão à recorrente, porquanto há fundamento legal para a glosa do crédito no inciso I do artigo 8º da Lei Complementar 24, de 1975, no § 3º do artigo 36 da Lei 6.374, de 1989, e no § 2º do artigo 59 do Regulamento do ICMS, de 2000. Não há competência para este E. Tribunal negar vigência a dispositivo de Lei Complementar. Não se trata de cobrança de imposto que caberia a outro Estado, mas de imposto decorrente de operações promovidas neste território paulista, pelo estabelecimento deste Estado da recorrente, que foi indebitamente compensado pelo crédito glosado neste lançamento de ofício.**

São diversos os julgados que igualmente assim se manifestaram, bastando observar-se as ementas abaixo colacionadas:[[23]](#footnote-23)

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  | **ICMS. GUERRA FISCAL. Adoto as mesmas razões de decidir do acórdão recorrido: "Crédito indevido do ICMS destacado em documentos fiscais, correspondente à diferença entre o apropriado e o efetivamente pago ao Estado remetente concedente de incentivos fiscais sem a aprovação do CONFAZ, decorrente de operações de transferência do Estado de Santa Catarina e do Estado do Paraná, deixando de comprovar que não tenha usufruído do benefício. Defesa contraditório entre preliminares e mérito. Matéria de prova não elidida pela recorrente." RECURSO CONHECIDO. NEGADO PROVIMENTO. DECISÃO NÃO UNÂNIME. Vencido o voto do relator, que dava provimento ao recurso.**   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | 02- 62154/2007 – Recurso Especial - publicado em 13.11.2010  **ICMS. GUERRA FISCAL. OPERAÇÕES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE DIFERENTES TITULARIDADES - A glosa de crédito no destinatário - pessoa jurídica de direito privado localizada no Estado de São Paulo - não tem qualquer relação com declaração de inconstitucionalidade de norma editada por pessoa jurídica de direito público - Estados remetentes. Inexistência de tal declaração. - A glosa do crédito indevido tem natureza e caráter objetivos. Assim, se o valor apropriado como crédito, no estabelecimento destinatário, não representa imposto anteriormente cobrado do estabelecimento emitente do documento fiscal, esse crédito é carecedor de lastro e, em razão disso, não pode ser apropriado pelo destinatário. - Para que se possa impor uma penalidade ao sujeito passivo de obrigação tributária, o fisco precisa (I) demonstrar a existência de uma obrigação tributária a ser cumprida pelo contribuinte, (II) comprovar o não-cumprimento dessa obrigação, (III) identificar a tipificação tributária penal para a conduta infracional adotada e (IV) identificar, na legislação, a penalidade cominada para essa conduta infracional tipificada. A decisão recorrida, porém, no penúltimo parágrafo de fls. 607, faz referência ao fato de que os estabelecimentos remetentes das mercadorias enviadas à autuada pertenciam ao mesmo grupo dela e essa matéria ficou assente na decisão recorrida. Presentes, portanto, no presente processo, todos os pressupostos necessários para a glosa do crédito indevido e para a imposição da sanção cabível. RECURSO CONHECIDO. NEGADO PROVIMENTO. DECISÃO NÃO UNÂNIME.** |  |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | 1B- 602799/2006 | - Recurso Especial publicado em | 26/10/2010 |  |  | |

**ICMS. CRÉDITO INDEVIDO REFERENTE RECEBIMENTO DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ORIUNDOS DE ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE SITUADO EM SANTA CATARINA, QUE RECEBEU VANTAGEM ECÔNOMICA DECORRENTE DE BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO SEM AUTORIZAÇÃO DO CONFAZ E, PORTANTO, SEM RESPALDO NAS REGRAS CONSTITUCIONAIS. - Quanto à arguição de decadência entendo que os paradigmas juntados não se prestam ao confronto, pois aqui se trata de glosa de crédito de guerra fiscal, enquanto que os arestos paradigmais tratam de operações de importação de mercadorias e de crédito com base em documentos sem destaque do ICMS. - A glosa de crédito de parcela do imposto destacado em documento fiscal oriundo de outra unidade federativa, relativo a benefício fiscal concedido à revelia do Confaz tem respaldo na Lei Paulista e no artigo 8º da LC 24/75, combinado com o artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g" da Constituição Federal. Apesar de os dois paradigmas terem sido reformados por Câmaras Reunidas vejo condições de conhecimento para a devida pacificação jurisprudencial a cargo desta Câmara Superior. Conheço e nego provimento quanto ao mérito. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO, E NESTA PARTE NEGADO PROVIMENTO. DECISÃO NÃO UNÂNIME**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 07- 818363/2008 – Recurso Especial publicado em 03.07.2010 |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

**ICMS. "GUERRA FISCAL". CRÉDITO INDEVIDO CORRESPONDENTE A INCENTIVOS FISCAIS NÃO HOMOLOGADOS PELO CONFAZ, DECORRENTE DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS DE FILIAIS ESTABELECIDAS EM GOIÁS E NO DF. Ofensa ao disposto no art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal. Paradigma trazido a colação mostra-se apto ao confronto de teses. O Estado de São Paulo detém legitimidade para efetuar a glosa de crédito referente à parcela do imposto não cobrado em operação anterior decorrente de incentivo fiscal ilegal. (Art. 36, § 3º, da lei 6374/89). Recurso conhecido e desprovido. RECURSO CONHECIDO. NEGADO PROVIMENTO. DECISÃO NÃO UNÂNIME.**

02- 350173/2005 – Recurso Especial publicado em 10.04.2010

Porem, no que diz respeito as hipóteses onde a glosa de efetivou por decisão administrativa alcançado tributos exigidos já atingidos pela decadência, mesmo quando igualmente derivados de operações onde ficou vinculado algum beneficio fiscal, a Egregia Camara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT-SP tem afastado a exigibilidade tributaria, reconhecendo a imposição do art. 150, parágrafo 4º do CTN e cancelando, nestes pontos a exação tributaria:

**ICMS. GUERRA FISCAL/DECADÊNCIA. O prazo para o Fisco lançar é de 5 anos a partir do fato gerador, assim considerando, inclusive, a glosa de crédito. Conheço do recurso para declarar alcançado pela decadência o lançamento sob análise. RECURSO CONHECIDO. PROVIDO. DECISÃO NÃO UNÂNIME**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 07- 821735/2009 | - Recurso Especial publicado em 04/12/2010 |  |  |  |

**ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO - DIFERENÇA ENTRE O IMPOSTO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS NO ESTABELECIMENTO E O EFETIVAMENTE PAGO NA UF DE ORIGEM - TRANSFERÊNCIA ENTRE MATRIZ E FILIAL - BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELO ESTADO DE GOIÁS, A MARGEM DE CONVÊNIO AUTORIZADO PELO CONFAZ. "GUERRA FISCAL". A decisão recorrida decretou a decadência nos termos do artigo 150, § 4°, do CTN, relativo aos créditos tributários dos períodos anteriores a 19/12/2003, e, no mérito, proveu integralmente o Recurso Ordinário. Recurso Especial tirado pela Fazenda Pública Estadual objetivando o restabelecimento integral do AIIM, sustentado em decisões que devidamente cotejadas com a atacada, demonstram divergência no critério de julgamento. Recurso Especial de que se conhece e se lhe dá parcial provimento para mantida a decisão sob combate no que se refere à declaração da decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário relativo a períodos anteriores a 19/12/2003, decretada nos termos do artigo 150, § 4°, do CTN, nos termos do entendimento pacificado nesta Câmara Superior, no mais, restabelecer a acusação fiscal contida no AIIM inaugural. RECURSO CONHECIDO. PROVIDO PARCIALMENTE. DECISÃO NÃO UNÂNIME.**

06-880626/2008 – Recurso Especial publicado em 27.11.2010

Observe-se das ementas colacionadas que todas as decisões são não unanimes, sendo a matéria objeto de constante debate no plenário do Tribunal administrativo-tributário paulista.

**4. Conclusões**Parte inferior do formulário

A autonomia relativa dos Estados-membros, no tocante à condução de suas políticas de desenvolvimento, a qual compreende também mecanismos fiscais de atração, não pode ser sacrificada em nome de uma “guerra fiscal”.[[24]](#footnote-24)

Ao contrário, em nome dos princípios do federalismo cooperativo, essa autonomia deve ser preservada, e até fortalecida, desde que seja acompanhada de relações horizontais de cooperação, entre as unidades federadas.

E não só isso, mas também, deve ser acompanhada de ações e marcos institucionais introduzidos pelo Governo Federal, visando coordenar as ações dos Estados, bem como, corrigir os desequilíbrios estruturais permitindo um amplo desenvolvimento regional.

No Brasil, verifica-se que as transferências constitucionais, referentes às compensações federais, não são suficientes para a redução das desigualdades regionais, necessitando portanto de um papel mais ativo dos Ministérios ao mesmo tempo em que uma presença mais orgânica do Governo Federal nas regiões que carecem de desenvolvimento, exatamente com a finalidade de buscar a coordenação e a equalização dessas áreas frente ao contexto nacional.

No exercício da autonomia, é fundamental que os Estados brasileiros mantenham uma margem de possibilidade para que continuem a oferecer incentivos fiscais, entretanto, explorada dentro de um ambiente mais cooperativo e complementar, de maneira que a concorrência não elimine a possibilidade da cooperação.

Não basta que as unidades federadas fiquem sujeitas a “códigos de conduta” estabelecidos por eles próprios, pela União ou por instâncias superiores, evitando a “guerra fiscal”, mas é necessário que tomem iniciativas, com o fim de estruturar competências locais que sejam capazes de aprofundar e dominar o conhecimento sobre as vantagens comparativas e competitivas de suas economias.

Em decorrência disso, cada Estado saberá buscar o que é útil e necessário para as necessidades específicas das suas estruturas internas, e assim poder valorizá-las.

Mas enquanto esse momento de amadurecimento político-tributário não chega, não se pode permitir, ao arrepio das garantias constitucionais, sobretudo daquela que diz respeito a segurança jurídica consagrada por atos jurídicos perfeitos firmados pelos contribuintes junto a entes federados, sejam qualificados os mesmos como inválidos, nulos ou inconstitucionais, pois essa e uma conta fiscal, das unidades federadas, dos Estados e do Distrito Federal, sob a batuta da União, e não uma conta dos contribuintes que de boa-fé e na forma da lei têm direito aos créditos derivados das operações fiscais realizadas.

1. Artigo originariamente publicado na obra ´O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, Adolpho Bergamini, Adriana Esteves Guimarães, Marcelo Magalhães Peixoto (organizadores)´, São Paulo: MP Ed., 2011, p. 35-56 [↑](#footnote-ref-1)
2. Advogado em São Paulo, Brasília e Vitória, Mestre e Doutorando em Direito Processual Civil pela PUC/SP, Presidente da Comissão do Contencioso Administrativo Tributário da Seccional da OAB/SP, Conselheiro Jurídico da FIESP, Professor convidado dos Cursos de Pós-Graduação lato sensu da Escola Fazendária da Secretaria da Fazenda do Estado de SP, da Fundação Getúlio Vargas – GVLAw e da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro - EMERJ, Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de SP – TIT/SP [↑](#footnote-ref-2)
3. “Em nosso entender estas iniciativas de política publica tem uma longa história na economia brasileira. De fato, a guerra fiscal tem sido prática constante dos governos estaduais brasileiros pelo menos desde os anos sessenta. Ela tem tido como lugar típico de manifestação os programas estaduais de desenvolvimento, que nunca deixaram de existir em todo esse período. Da mesma forma, a utilização intensa do antigo ICM, atual ICMS, como instrumento preferencial tem sido uma marca constante destas políticas. Podemos até dizer que esse grande ressurgimento da guerra fiscal nos anos noventa, em boa parte, representa a repetição de técnicas e táticas desenvolvidas nas duas décadas anteriores. Por outro lado, essa repetição vem acompanhada por mudanças significativas no teor geral das políticas, resultado necessário das mudanças estruturais ocorridas na economia brasileira e contexto geral da economia mundial.” Nesse sentido v. ALVES, Maria Abadia. *Guerra Fiscal e finanças federativas no Brasil: o caso do setor automotivo.* Campinas, UNICAMP, Departamento de Economia. Dissertação de Mestrado, 2001. Disponível no endereço eletrônico: [www.federativo.bndes.gov.br](http://www.federativo.bndes.gov.br) [↑](#footnote-ref-3)
4. CALCIOLARI, Ricardo Pires. *Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil*, Caderno de Finanças Públicas, nº 7, Ministério da Fazenda, ESAF, Brasília, p. 5-29, dez. 2006. [↑](#footnote-ref-4)
5. LEMGRUBER, Andréa. *A competição tributária em economias federativas: aspectos teóricos, constatações empíricas e uma análise do caso brasileiro*. Dissertação de Mestrado. Departamento de Economia. UNB, 1999. Disponível no endereço eletrônico: www.federativo.bndes.gov.br [↑](#footnote-ref-5)
6. VARSANO, Ricardo; FERREIRA, Sérgio e AFONSO, José Roberto. *Fiscal Competition: a bird’s eye view.* IPEA, Texto para discussão nº 887; 2002. disponível no endereço eletrônico: [www.ipea.gov.br](http://www.ipea.gov.br). V, tb do mesmo autor, Ricardo Varsano, A guerra fiscal do ICMS, quem ganha, quem perde, texto para discussão n. 500, obtido em <http://www.ipea.gov.br/pub/td/td0500.pdf> e, A evolução do sistema tributário Brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reforma, texto para discussão n. 405 obtido em <http://www.ipea.gov.br/pub/td/td0405.pdf> [↑](#footnote-ref-6)
7. MELO, Marcos André. *Crise Federativa, Guerra Fiscal e “ hobbesianismo municipal “: efeitos perversos da descentralização São Paulo em perspectiva*, Fundação SEADE,vol. 10, nº 3, 1996, pág 3. [↑](#footnote-ref-7)
8. 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: XII - cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados [↑](#footnote-ref-8)
9. Paulo de Barros Carvalho, assim se posiciona sobre o tema: “Dão margem a ingentes discussões, entretanto, as mensagens prescritivas introduzidas no ordenamento brasileiro pela Lei Complementar nº 24/75. E, no meu entender, justificadamente. A começar pelo tema da própria recepção na ordem instaurada com a Constituição de 1988, os dispositivos veiculados por aquele Diploma se prestaram a interpretações dissonantes, comprometendo, de certa forma, os objetivos que inspiram sua instituição. O primeiro argumento que torna duvidosa a constitucionalidade da Lei Complementar nº 24/75 decorre do fato de que a Constituição de 1967 determinava, no art. 23, § 6º, que as isenções do então ICM seriam concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar. O legislador complementar, entretanto, extrapolou a competência que lhe foi outorgada pelo constituinte, disciplinando não apenas a concessão e revogação de isenções, mas de toda e qualquer espécie de benefício relacionado ao imposto estadual, estando, por via de conseqüência, maculada em sua origem. Além disso, a Lei Complementar nº 24/75 dispôs, também, sobre sanções aos contribuintes envolvidos nas operações ilegitimamente beneficiadas. Em total agressão ao ordenamento jurídico pátrio, estabeleceu, no art. 8º, ser ineficaz o crédito fiscal relativo às operações beneficiadas, autorizando, simultaneamente a exigência do imposto reduzido em razão do incentivo tributário. A literalidade de tal dispositivo poderia levar ao equivocado entendimento de que, independentemente de julgamento por parte do tribunal competente – o STF –, as normas relativas à concessão de benefícios não teriam presunção de validade e o princípio da não-cumulatividade do ICMS não deveria ser respeitado. Tal conclusão, entretanto, não encontra respaldo no sistema constitucional brasileiro, que reserva ao Judiciário a apreciação de toda e qualquer lesão ou ameaça de lesão a direito, afastando completamente a figura da autotutela. Ademais, cumpre observar que, 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 efeito restabelecer a exigência dos valores dispensados ou devolvidos pela Administração Pública ao contribuinte, e não alternativa ou cumulativamente, como pretendeu o legislador complementar, implicar a anulação do crédito de ICMS e a exigência do imposto dispensado pelo Estado de destino Não podemos esquecer que o Texto Constitucional atribui ao legislador complementar a competência para fixar a forma de concessão das isenções, incentivos e benefícios fiscais, sem, no entanto, permitir a determinação de sanções à sua inobservância, muito menos quando a sanção estabelecida acarreta a anulação de créditos, em manifesta violação ao princípio da não-cumulatividade, e possibilita a exigência do ICMS pelo Estado ou Distrito Federal de destino da mercadoria ou serviço, pessoa política que, nos termos da Constituição da República, não é competente para tanto. Esse o motivo pelo qual entendo que o art. 8º da Lei Complementar nº 24/75 não foi recepcionado pela Carta de 1988. Havendo descumprimento da forma exigida para concessão de isenção, benefício ou incentivo fiscal, incumbe ao Judiciário apreciar sua constitucionalidade, e, caso seja declarada inconstitucional, cabe ao Estado de origem da mercadoria a exigência do tributo que havia sido dispensado, sendo inadmissível a vedação do crédito do contribuinte ou a cobrança do ICMS pelo Estado destinatário do bem.” Texto obtido em <http://www.barroscarvalho.com.br/art_nac/guerra_fiscal.pdf> [↑](#footnote-ref-9)
10. O [Confaz](http://www.fazenda.gov.br/confaz/) tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional - CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais. Entre outras atribuições, compete ao [Confaz](http://www.fazenda.gov.br/confaz/) promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição (ICMS), de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea "g", do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. [↑](#footnote-ref-10)
11. Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

    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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituiçao.htm#art21viii) e [IX do art. 21 da Constituição Federal.](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituiçao.htm#art21ix) [↑](#footnote-ref-11)
12. § 3° - 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. (Redação dada ao parágrafo pela Lei [9.359/96](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/leis/lei9359.htm), de 18-06-1996; DOE 19-06-1996)

    § 3º - Mediante ato da autoridade competente da Secretaria da Fazenda, poderá ser vedado o lançamento do crédito, ainda que destacado em documento fiscal, quando em desacordo com a legislação a que estiverem sujeitos todos os Estados e o Distrito Federal, for concedido por qualquer deles benefício de que resulte exoneração ou devolução do tributo, total ou parcial, direta ou indiretamente, condicionada ou incondicionada. [↑](#footnote-ref-12)
13. O comunicado CAT nº. 36, de 29.07.04 esclarece sobre a impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº. 24/ 75: “O Coordenador da Administração Tributária ... esclarece que: 1 - o crédito do ... ICMS, correspondente à entrada de mercadoria remetida ou de serviço prestado a estabelecimento localizado em território paulista, por estabelecimento localizado em outra unidade federada que se beneficie com incentivos fiscais indicados nos Anexos I e II deste comunicado, somente será admitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem; 2 - o crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria ou recebimento de serviço com origem em outra unidade federada somente será admitido ou deduzido, na conformidade do disposto no item 1, ainda que as operações ou prestações estejam beneficiadas por incentivos decorrentes de atos normativos não listados expressamente nos Anexos I e II” [↑](#footnote-ref-13)
14. "Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I – (omissis); 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; III – (omissis); (...) §2º **O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte**: I – **será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal**; 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 anulação do crédito relativo às operações anteriores." (Grifamos) [↑](#footnote-ref-14)
15. O mecanismo da não-cumulatividade há que ser sempre observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do Imposto, um crédito fiscal. Esse crédito, de acordo com o professor Sacha Calmon é "um crédito misto (quase financeiro), abarcando o crédito do ativo imobilizado, dos bens de uso e consumo e de todos os insumos diretos e indiretos utilizados na produção e circulação de mercadorias e serviços" v. COELHO, Sacha Calmon Navarro, in Curso de Direito Tributário Brasileiro. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 332. V. tb. por todos CARRAZZA, Roque Antonio. O princípio da não-cumulatividade no ICMS. In: ICMS. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 319-398. [↑](#footnote-ref-15)
16. Souto Maior Borges, in: O ICMS e os benefícios fiscais concedidos unilateralmente por Estado- Membro, in “Grandes questões atuais do direito tributário”, 4º vol., São Paulo: Dialética, 2000, p. 124, sustenta que “não pode entretanto um Estado-membro da Federação impugnar, glosando, o crédito de ICMS destacado em documento fiscal, sob o pretexto de violação ao art. 155, § 2º, ‘g’, da CF. (...) Não será correto reconhecer ao Estado-membro competência para, independentemente de um posicionamento jurisdicional, sobretudo em ação declaratória de inconstitucionalidade da lei ou dos atos infralegais impugnáveis, glosar o crédito havido como indevido. Ser ou não devido o creditamento do ICMS, nas relações interestaduais, é algo que somente pode ser indicado, em nosso regime federativo, pelo Supremo Tribunal Federal. O contrário importaria admitir pudesse um Estado-membro desconstituir por portas travessas a legalidade editada por outro, com comportamento ofensivo à federação, naquilo que é atributo essencial do pacto federativo nacional, a harmonia interestadual. E portanto instaurar-seia o império da desarmonia, contra a arquitetônica constitucional do federalismo brasileiro”. [↑](#footnote-ref-16)
17. Vale transcrever a manifestação de Paulo de Barros Carvalho sobre o tema: “Teci essas considerações para demonstrar a impossibilidade de uma regra legal e, muito menos, infralegal, desconsiderar o atributo da validade que atinge as normas pertencentes ao sistema jurídico. Esse é o motivo pelo qual não pode um Estado ou o Distrito Federal, com fundamento no art. 8º da Lei Complementar nº 24/75, pretender afastar os efeitos da concessão unilateral de benefícios fiscais mediante vedação ao aproveitamento dos créditos que, conquanto tenham sido destacados em notas fiscais, sejam oriundos de unidades federadas concedentes de incentivos sem suporte em convênio. Tal determinação não pode prosperar, pois além de abalar o princípio da não-cumulatividade, é, formalmente, medida inapropriada, visto que o sistema jurídico brasileiro prescreve o recurso ao Poder Judiciário como forma de impedir lesão a direito.”, ob.cit., <http://www.barroscarvalho.com.br/art_nac/guerra_fiscal.pdf> [↑](#footnote-ref-17)
18. Dispõe o art. 5º, inc. XXXVI, da CF/88 que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. [↑](#footnote-ref-18)
19. Questionamentos levantados por Roque Carrazza ao prefaciar a obra de Marques, Klaus Eduardo Rodrigues A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito - São Paulo :MP Ed., 2010. [↑](#footnote-ref-19)
20. Idem, ob. cit., utilizando-me da expressão tirada por Roque Carrazza para lançar questionamentos acerca da ´glosa´ de créditos e sua projeção frente ao principio constitucional da segurança jurídica, analisando que caso “os benefícios fiscais ou financeiros, outorgados pelo Estado de origem, infrinjam maus-tratos ao art. 155, § 2º, XII, *g*, da Constituição da República, não é dado, ao Estado de destino, impor, a seus contribuintes, o ônus de controlar a constitucionalidade e a legalidade de tais favores. Em suma, problemas emergentes da chamada “*guerra fiscal*” entre as unidades federadas não podem ser resolvidos a expensas de contribuintes que adquiriram alhures mercadorias, e têm em mãos, documentando as operações realizadas, notas fiscais formalmente em ordem. Por fim, se o Supremo Tribunal Federal, em controle abstrato, vier a declarar inconstitucionais esses benefícios fiscais ou financeiros, caberá aos Estados de origem cobrar, de seus contribuintes, que usufruíram as aludidas benesses, as “*diferenças*” de *ICMS*. Estou convencido, no entanto, que tal diretriz não se aplica quando patenteada a boa-fé desses mesmos contribuintes, mormente se cumpriram *condições*, para poderem gozar das aludidas vantagens tributárias, que tinham por válidas.” [↑](#footnote-ref-20)
21. v. <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=3572646> [↑](#footnote-ref-21)
22. Agravo de Instrumento em Mandado de Segurança n. 990.10.374749-6, da Comarca de Campinas. Decisão obtida em <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=4832060> [↑](#footnote-ref-22)
23. Decisões obtidas em [www.fazenda.sp.gov.br](http://www.fazenda.sp.gov.br) [↑](#footnote-ref-23)
24. A Constituição de 1988 assegura às pessoas políticas o direito de proporem ações diretas de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal visando a extirpar do ordenamento jurídico as normas que ilegitimamente tenham por objeto a concessão de benefícios fiscais unilaterais. Inconcebível, portanto, que qualquer das unidades federadas pretenda afastar os efeitos da concessão de benefícios fiscais que considera indevidos, fazendo-o mediante simples glosa de créditos, elegendo o contribuinte como “inimigo” nessa “guerra fiscal”, e não o Estado que teria editado norma violadora do

    Texto Maior. Até mesmo porque o adquirente das mercadorias e serviços, tendo amparo documental que contenha todos os elementos do negócio mercantil, não tem a obrigação nem as condições necessárias para pesquisar eventual existência de incentivo fiscal concedido ao fornecedor. Sobre mais, além de faltar competência ao contribuinte para controlar a constitucionalidade de qualquer benefício fiscal concedido, caso este venha a ser declarado inconstitucional pelo órgão competente – o excelso STF –, a conseqüência advinda será a imediata exigibilidade do crédito tributário relativo ao tributo não recolhido ao Estado de origem, que o havia dispensado ou reduzido de forma considerada indevida pelo Judiciário. Contrariamente, a aplicar-se o preceito do art. 8º da Lei Complementar nº 24/75, estaria o Estado de destino das mercadorias e serviços habilitado a, ele próprio, fazer julgamentos acerca da legalidade e constitucionalidade dos incentivos fiscais, e, considerando-os indevidos, exigir o imposto não cobrado pela unidade federada de origem. Tal atitude, além de suprimir a apreciação judicial, representa manifesta ameaça ao pacto federativo, uma vez que acarreta a exigência do imposto estadual pela pessoa política destinatária da mercadoria ou serviço, desprezando a repartição constitucional das competências tributárias e o caráter nacional do ICMS. Caracteriza, também, nítida ofensa ao princípio da não-cumulatividade, preceito constitucional que não comporta restrição de espécie alguma, salvo aquelas que o próprio constituinte relacionou: isenção e nãoincidência. A Constituição só proíbe o crédito do imposto nessas duas hipóteses, motivo pelo qual os incentivos concedidos mediante a adoção de técnicas diversas, como redução do imposto devido, da base de cálculo, diferimento ou até mesmo escrituração de crédito presumido, não possibilitam seja o creditamento obstado. Em casos como esses, tendo o benefício fiscal sido concedido sem autorização em convênio, cabe ao Poder Judiciário declará-lo inconstitucional, determinando que o ICMS seja exigido em consonância com o arcabouço constitucional do tributo, isto é, pelo Estado de origem das mercadorias e serviços. ob.cit., <http://www.barroscarvalho.com.br/art_nac/guerra_fiscal.pdf> [↑](#footnote-ref-24)