

# *Superior Tribunal de Justiça*

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 38.041 - MG (2012/0105358-8)

RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON  
R.P/ACÓRDÃO : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO  
RECORRENTE : COMINAS COMERCIAL MINAS DE BATERIAS LTDA  
ADVOGADO : CELSO LUIZ DE OLIVEIRA  
RECORRIDO : ESTADO DE MINAS GERAIS  
PROCURADOR : CARLOS VICTOR MUZZI FILHO E OUTRO(S)

## EMENTA

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. GUERRA FISCAL. TENSÃO CRIADA ENTRE OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS DOS ESTADOS FEDERADOS DO BRASIL. CONFAZ. NECESSIDADE DE SOLUÇÃO PELA VIA JURISDICIONAL, COM AFASTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. RECURSO PROVIDO.

1. A impropriamente denominada guerra fiscal é um mecanismo legítimo dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro, para tornar atraentes as operações econômicas com as empresas situadas em seus territórios; a exigência de serem as Resoluções do CONFAZ aprovadas por unanimidade dá aos Estados centrais o poder de veto naquelas deliberações, assim criando a tensão entre os sistemas tributários dos Estados Federados do Brasil.

2. Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis.

3. Recurso provido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, vencida a Sra. Ministra Relatora, dar provimento ao recurso ordinário em mandado de segurança, nos termos do voto do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que lavrará o acórdão.

Votaram com o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Ari Pargendler e Humberto Martins.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Arnaldo Esteves Lima.  
Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.  
Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.

Brasília/DF, 28 de agosto de 2013 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO  
MINISTRO RELATOR

**RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 38.041 - MG (2012/0105358-8)**

**RELATORA** : **MINISTRA ELIANA CALMON**  
**RECORRENTE** : **COMINAS COMERCIAL MINAS DE BATERIAS LTDA**  
**ADVOGADO** : **CELSO LUIZ DE OLIVEIRA**  
**RECORRIDO** : **ESTADO DE MINAS GERAIS**  
**PROCURADOR** : **CARLOS VICTOR MUZZI FILHO E OUTRO(S)**

**RELATÓRIO**

**A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (Relator):** Cuida-se de recurso ordinário em mandado de segurança interposto contra acórdão assim ementado:

MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - BENEFÍCIO FISCAL - COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS - RESOLUÇÃO 3.166/2001 - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – INOCORRÊNCIA - ORDEM DENEGADA.

Conforme a iterativa e atual jurisprudência, inclusive do STF, a Resolução nº 3.166/2001, redação da Resolução 3.209/2001, do Estado de Minas Gerais, não ofende o princípio da não-cumulatividade do ICMS, não havendo que se falar em contrariedade ao disposto no art. 23, II, e art. 155 §2º, da Constituição Federal. Precedentes do STF, STJ, deste 1º Grupo de Câmaras e das 1ª e 2ª Câmaras Isoladas do TJMG, que o compõem.

Na origem, o ora recorrente impetrou mandado de segurança questionando a aplicação da Resolução nº 3.166/2001, editada pelo Secretário da Fazenda de Minas Gerais, com vista a combater a guerra fiscal com outras unidades da federação, precisamente quanto à concessão de incentivos fiscais sem a necessária aprovação no Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária. Segundo a resolução mineira, os adquirentes de mercadorias e serviços no Estado de Minas Gerais, ficariam impedidos de aproveitar crédito tributário de ICMS nas operações interestaduais concernentes às transações que envolvem empresas supostamente beneficiárias de incentivos fiscais em outros Estados, o que permite a Minas apropriar-se da totalidade do incentivo fiscal concedido pelo Estado de origem. Desta forma locupleta-se o Estado de Minas Gerais de receita adicional.

Pontuou que o combate à guerra fiscal não poderia se dar por meio de resolução, cumprindo ao Estado questionar, em ação direta de inconstitucionalidade, as normas de outros Estados, as quais concedem benefício fiscal.

Para o recorrente, a Constituição Federal determina ter o contribuinte direito ao crédito de ICMS incidente em operações relativas à circulação de mercadorias ou serviços prestados no exato montante cobrado na operação anterior. Sendo esta a essência do princípio da não cumulatividade do ICMS. Lembrou que a Constituição Federal estabelece exceções ao

# *Superior Tribunal de Justiça*

direito de crédito e aduziu que apenas isenções e não incidências expressas no texto constitucional vedariam a compensação com o montante devido nas operações subsequentes. Esclareceu que, em sua atividade empresarial, adquire baterias produzidas no Estado de Pernambuco e em razão do procedimento determinado pela resolução questionada teve contra si lavrados vários autos de infração, o que frustra a sua atividade laborativa.

Visa o mandamus impedir a constituição de novos créditos.

No recurso, além de repetir os argumentos da petição inicial, o recorrente afirma não caber ao Estado de Minas Gerais equiparar a concessão de benefício fiscal à hipótese de isenção fiscal, penalizando o contribuinte adquirente de mercadoria cujo vendedor usufrua de benefício fiscal. Sustenta que as hipóteses de vedação e anulação do crédito de ICMS não podem ser criadas por normas infraconstitucionais, sendo a matéria regida pela Lei Maior, dividindo o legislador constitucional o ICMS entre os Estados (art. 155, § 2º, IV), não sendo legítimo seja a situação tributária solucionada por norma de um dos Estados, precisamente a Resolução nº 3.166/2001 de Minas Gerais.

Em contrarrazões (fls. 415 – 421), o Estado de Minas Gerais pontua, inicialmente, ser incontroverso nos autos que os créditos escriturais estornados são decorrentes de operações praticadas com benefícios inconstitucionais, vez que não aprovados pelo Confaz – Conselho de Política Fazendária. Argumenta que a resolução impugnada apenas dá cumprimento a normas da Constituição Federal, na medida em que se estabelece mecanismo extrajudicial de controle da regularidade dos benefícios concedidos (CF, art. 155, § 2º, XII, letra g, em razão do que teria sido editado o art. 8º da Lei Complementar nº 24/75, que estabelece a ineficácia do crédito fiscal atribuído em desacordo com a legislação). Não se faz necessário, portanto, ajuizar ação direta de inconstitucionalidade.

O parecer do Ministério Público foi pelo não provimento do recurso (fls. 432/435).

É o relatório.

**RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 38.041 - MG (2012/0105358-8)**

**RELATORA** : **MINISTRA ELIANA CALMON**  
**RECORRENTE** : **COMINAS COMERCIAL MINAS DE BATERIAS LTDA**  
**ADVOGADO** : **CELSO LUIZ DE OLIVEIRA**  
**RECORRIDO** : **ESTADO DE MINAS GERAIS**  
**PROCURADOR** : **CARLOS VICTOR MUZZI FILHO E OUTRO(S)**

**VOTO**

**A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (Relator):** O recurso não merece provimento.

A questão objeto da irresignação é a possibilidade de creditamento integral por contribuinte sediado no Estado mineiro quando celebre transação mercantil com fornecedor ou distribuidor de outro Estado cuja legislação conceda benefício fiscal não chancelado pelo Confaz, nos termos da Lei Complementar 24/75.

De início, importa considerar ser incontroversa a irregularidade dos benefícios fiscais concedidos sem a prévia aprovação do Confaz. Nesse sentido:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Leis nº 13.212/2001 e 13.214/2001, do Estado do Paraná, que concederam benefícios fiscais de ICMS de várias espécies (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento), sem a observância de lei complementar federal e sem a existência de convênio entre os Estados e o Distrito Federal. 3. Violação ao art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Inconstitucionalidade. Precedentes. 4. Ação direta julgada procedente. (ADI 2548, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 10/11/2006, DJe-037 DIVULG 14-06-2007 PUBLIC 15-06-2007 DJ 15-06-2007 PP-00020 EMENT VOL-02280-01 PP-00190 RTJ VOL-00201-01 PP-00075 RDDT n. 146, 2007, p. 218-219). Grifos nossos.

Já tive oportunidade de me pronunciar sobre questão análoga à presente em duas oportunidades (REsp 925.794/MG e AgRg no Ag 1.243.662/MG), mantendo-se inalterado meu convencimento, porque só há crédito de ICMS se o imposto foi efetivamente cobrado nas operações anteriores, não se podendo ter por “cobrado” o tributo que, embora lançado em nota, não foi efetivamente arrecadado pelo Estado de origem. Tributo fictício não é, pois, tributo cobrado.

Assim, considero inexistente qualquer violação ao art. 19 da Lei Complementar 87/96 que dispõe:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido

# Superior Tribunal de Justiça

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 pelo mesmo ou por outro Estado.

A não-cumulatividade é princípio e regra. É princípio quando visa concretizar o valor *justiça tributária*, através do respeito à capacidade contributiva para evitar a incidência em cascata de tributos incidentes sobre uma cadeia produtiva e de circulação de bens e serviços.

A não-cumulatividade aparelha-se pelas normas infraconstitucionais, seguindo o regime do crédito físico, pelo qual se exige só haja o creditamento quando houver cobrança efetiva do tributo na etapa anterior à saída das mercadorias ou serviços, no caso do ICMS. E não só. Exige-se que o crédito de ICMS incidente na operação anterior tributada seja idôneo e legítimo, ou seja, esteja expresso em documento fiscal idôneo ou atenda às normas da legislação tributária aplicáveis.

Neste contexto, é válido citar os arts. 23 da Lei Complementar 87/96 e o art. 8º, I, da Lei Complementar 24/75:

Lei Complementar 87/96:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Lei Complementar 24/75:

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

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

Da transcrição percebe-se que a norma mineira aqui impugnada encontra-se em consonância com a norma complementar e com a Constituição Federal, na medida em que esta exige a celebração de convênio para a instituição de isenção ou qualquer outra medida de incentivo fiscal de ICMS, com vistas a afastar a chamada *guerra fiscal*.

São portanto nulos os créditos oriundos de operações interestaduais com mercadorias ou serviços objeto de incentivo fiscal concedido em desacordo com o Sistema Constitucional Tributário, não havendo direito ao creditamento. Tal restrição de modo algum ofende a regra e o princípio da não-cumulatividade, pois de uma ilegalidade não se podem derivar direitos.

A norma em debate (Resolução nº 3.166/2001) já foi declarada constitucional em

# Superior Tribunal de Justiça

decisão monocrática desta Corte. Vejamos:

RECURSO ORDINÁRIO DA FAZENDA PÚBLICA – TRIBUTÁRIO – ICMS – APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DE ICMS, NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM INCENTIVOS FISCAIS – RESOLUÇÃO N. 3.166/2001 DE MINAS GERAIS – CONSTITUCIONALIDADE – MATÉRIA PACÍFICA NO ÂMBITO DO STF – RECURSO ORDINÁRIO PROVIDO.

RECURSO ORDINÁRIO DA CONTRIBUINTE PREJUDICADO, ANTE A INEXISTÊNCIA DE VALORES A SEREM REPETIDOS. (RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 24.593 – MG, MINISTRO HUMBERTO MARTINS, decisão lavrada em 30 de junho de 2009). Grifos nossos.

É preciso pontuar que, sob pena de desrespeito à lógica mais básica, não se poderia aceitar o creditamento de ICMS no percentual de 12% (Resolução 22/89 do Senado Federal), não tendo este sido efetivamente pago, sem declaração de inconstitucionalidade do art. 8º, I, da LC 24/75, o que demandaria remessa do feito ao Pleno desta Corte, sob pena de mácula à Súmula Vinculante nº 10 do Supremo Tribunal Federal.

Cumpre consignar, entretanto, que o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre a vigência e recepção de referido artigo que condiciona o creditamento do ICMS à validade do benefício fiscal concedido pelo ente tributário, ou seja, se houve a precedência de acordo dos titulares do CONFAZ sobre a legitimidade daquele benefício, como se revela na seguinte ementa:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N.º 1.798/97; E ART. 8.º DO DECRETO N.º 9.115/98, DO ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL. ALEGADA CONTRARIEDADE AOS ARTS. 150, § 6.º; E 155, § 2.º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. O primeiro ato normativo estadual, instituindo benefícios relativos ao ICMS sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, contraria os dispositivos constitucionais sob enfoque. Alegação de inconstitucionalidade igualmente plausível no tocante ao art. 8.º do Decreto n.º 9.115/98, que, extrapolando a regulamentação da mencionada lei, fixa, de forma autônoma, incentivos fiscais sem observância das mencionadas normas da Carta da República. Ação julgada procedente, para declarar a inconstitucionalidade das normas em questão. (ADI 2439, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2002, DJ 21-02-2003 PP-00027 EMENT VOL-02099-01 PP-00192)

Na ADI 3.312/MT, a Suprema Corte (embora tenha declarado a inconstitucionalidade formal de dispositivo da legislação mato-grossense que fixou a alíquota de operação interestadual em 7%, quando as mercadorias transacionadas fossem provenientes do Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás e Pernambuco, por ofender o art. 155, IV da CF/88) ratificou seu entendimento pela impossibilidade de creditamento superior ao valor do tributo efetivamente recolhido na operação de aquisição de mercadorias, sendo ilegítimo o benefício

# Superior Tribunal de Justiça

fiscal concedido unilateralmente por um Estado-Membro, sem submissão do tema ao órgão competente: o CONFAZ.

A Resolução nº 3.661/2001 não cuidou de fixar alíquota em operação interestadual (daí a diferença da presente questão jurídica com relação ao que restou decidido na ADin 3.312/MT), mas de prever a situação concreta para deferir o creditamento do imposto nas operações internas de saída até o montante do tributo recolhido na operação de aquisição de mercadoria.

Não desconheço que, em decisão monocrática, a Ministra Ellen Gracie concedeu liminar em ação cautelar AC 2611/MG, versando sobre a mesma norma aqui impugnada (Resolução nº 3.166/2001). Mas a decisão é isolada, porque o STF tem hoje jurisprudência sedimentada no sentido de considerar inconstitucionais os benefícios fiscais de ICMS concedidos sem convênio interestadual e a invalidade do creditamento fictício. Nesse sentido:

Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade. Caráter normativo autônomo e abstrato dos dispositivos impugnados. Possibilidade de sua submissão ao controle abstrato de constitucionalidade. Precedentes. ICMS. Guerra fiscal. Art. 2º da Lei 10.689/1993 do Estado do Paraná. Dispositivo que traduz permissão legal para que o Estado do Paraná, por meio de seu Poder Executivo, desencadeie a denominada 'guerra fiscal', repelida por larga jurisprudência deste Tribunal. Precedentes. Art. 50, XXXII e XXXIII, e § 36, § 37 e § 38 do Decreto estadual 5.141/2001. Ausência de convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais. Violação ao art. 155, § 2º, XII, g, da CF/1988. A ausência de convênio interestadual viola o art. 155, § 2º, IV, V e VI, da CF. A Constituição é clara ao vedar aos Estados e ao Distrito Federal a fixação de alíquotas internas em patamares inferiores àquele instituído pelo Senado para a alíquota interestadual. Violação ao art. 152 da CF/1988, que constitui o princípio da não diferenciação ou da uniformidade tributária, que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Medida cautelar deferida.” (ADI 3.936-MC, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 19-9-2007, Plenário, DJ de 9-11-2007. Grifos nossos.

Ademais, a ação cautelar AC 2.611/MG foi baixada ao Tribunal de origem tendo em vista o reconhecimento de repercussão geral no RE 628.075 que já conta com parecer do Ministério Público acatando a tese aqui sustentada.

Também não desconheço que esta 2ª Turma manifestou-se, por maioria, de modo diverso ao entendimento deste voto no RMS 31.714 cuja ementa é a que segue:

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



**AUTORIZAÇÃO. AUSÊNCIA.**

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

2. Admite-se o mandado de segurança quando a impugnação não se dirige contra a lei em tese, mas contra os efeitos concretos derivados do ato normativo, o qual restringe o direito do contribuinte de efetuar o creditamento do ICMS.

3. Na hipótese, o Secretário de Estado da Fazenda possui legitimidade para figurar no feito, porquanto, nos termos do art. 22 da Lei Complementar Estadual nº 14/92, compete-lhe proceder à arrecadação e à fiscalização da receita tributária, atribuições que se relacionam diretamente com a finalidade buscada na ação mandamental.

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

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

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

7. Recurso ordinário em mandado de segurança provido em parte.

(RMS 31714/MT, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/05/2011, DJe 19/09/2011)

Com essas considerações, nego provimento ao recurso ordinário.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2012/0105358-8      **PROCESSO ELETRÔNICO RMS 38.041 / MG**

Número Origem: 10000100462621002

PAUTA: 08/05/2013

JULGADO: 08/05/2013

**Relatora**

Exma. Sra. Ministra **ELIANA CALMON**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **WALLACE DE OLIVEIRA BASTOS**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : COMINAS COMERCIAL MINAS DE BATERIAS LTDA

ADVOGADO : CELSO LUIZ DE OLIVEIRA

RECORRIDO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : CARLOS VICTOR MUZZI FILHO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Sustentaram, oralmente, os Drs. **ALDEMIR FERREIRA DE PAULA AUGUSTO**, pela recorrente e **ESTER VIRGÍNIA SANTOS**, pelo recorrida.

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia **PRIMEIRA SEÇÃO**, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto da Sra. Ministra Relatora negando provimento ao recurso ordinário em mandado de segurança, e o voto do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho dando provimento ao recurso, pediu vista antecipada o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques. Aguardam os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Ari Pargendler."

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Arnaldo Esteves Lima.

**RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 38.041 - MG (2012/0105358-8)**

**EMENTA**

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. RESOLUÇÃO 3.166/2001 (DA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS). MECANISMO DE REAÇÃO À "GUERRA FISCAL". ILEGALIDADE. PRECEDENTES. INCOMPATIBILIDADE DO ART. 8º, I, DA LC 24/75 COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E COM A LC 87/96. OCORRÊNCIA DE REVOGAÇÃO. RECURSO ORDINÁRIO PROVIDO, ACOMPANHANDO A DIVERGÊNCIA (COM A VENIA DA MINISTRA RELATORA).**

**VOTO-VISTA**

**O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES:**

Trata-se de recurso ordinário em mandado de segurança interposto com fundamento no art. 105, II, *b*, da Constituição Federal, em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais cuja ementa é a seguinte:

MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - BENEFÍCIO FISCAL - COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS - RESOLUÇÃO 3.166/2001 - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - INOCORRÊNCIA - ORDEM DENEGADA.

Conforme a iterativa e atual jurisprudência, inclusive do STF, a Resolução n. 3.166/2001, redação da Resolução n. 3.209/2001, do Estado de Minas Gerais, não ofende o princípio da não-cumulatividade do ICMS, não havendo que se falar em contrariedade ao disposto no art. 23, II, e art. 155, § 2º, da Constituição Federal. Precedentes do STF, STJ, deste 1º Grupo de Câmaras e das 1ª e 2ª Câmaras Isoladas do TJMG, que o compõem.

A recorrente menciona que:

- 1) É distribuidora de bateria automotiva, sendo que tais mercadorias são adquiridas junto à empresa sediada em Pernambuco, para comercialização no Estado de Minas Gerais.
- 2) "Nesta transação interestadual, paga normalmente, no preço do produto adquirido, o ICMS calculado e destacado no documento fiscal, que lhe seria crédito para redução do ICMS a recolher no Estado Mineiro" (fl. 376).
- 3) A Fazenda do Estado de Minas Gerais, "com o intuito de combater a guerra fiscal e se firmar contra outras Unidades da Federação que concedem incentivos fiscais sem a necessária aprovação do CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária - editou a Resolução n. 3.166/01, que visa proibir que os adquirentes de mercadorias e serviços no Estado Mineiro aproveitem o crédito tributário de ICMS nas operações interestaduais concernentes às transações que envolvem empresas supostamente beneficiárias de incentivos fiscais concedidos por outros Estados da Federação, além de também cobrar, antecipadamente, nas barreiras

# Superior Tribunal de Justiça

estaduais, o ICMS que entende devido" (fls. 376/377).

4) "Com a aplicação de tal Resolução, o Estado de Minas Gerais está gozando do direito de apropriar-se da totalidade do provável incentivo fiscal concedido pelo Estado de origem, tornando-o sem efeito naquela localidade, mas gerando uma receita adicional e ilegal para o Estado Mineiro" (fl. 377)

Diante de tais fatos, sustenta que:

1) "É de fundamental importância salientar que o STF em vários julgados permitiu o estorno parcial no caso de operação posterior amparada por redução de base de cálculo, pacificando entendimento que a redução de base de cálculo equipara-se a isenção parcial. Entretanto, em que pese este entendimento ser acolhido por alguns entes federativos para negar direito ao crédito em operações interestaduais albergadas por benefício, a situação aqui é distinta, pois ao Estado de Minas Gerais não cabe equiparar a concessão do benefício fiscal à hipóteses de isenção fiscal, penalizando o contribuinte adquirente de mercadoria cujo vendedor usufrua de benefício fiscal" (fl. 381).

2) A Primeira Turma/STJ, "em situação idêntica, reconheceu o direito ao crédito integral do ICMS ao contribuinte recorrente" — REsp 1.125.188/MT, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 28.5.2010 (fl. 381). Em seu voto, o Ministro Relator "reconhece o direito ao crédito integral com base na regra do § 5º, II, do art. 8º da Lei Complementar 87/96, no sentido de que o recolhimento é ato vinculado ao remetente, não podendo produzir consequências para o adquirente" (fl. 382). No mesmo sentido do acórdão proferido no RMS 31.714/MT (2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 19.9.2011).

3) "Estando o Recorrido discordando do benefício concedido pelo Estado de Pernambuco, o mecanismo jurídico adequado na Constituição Federal de 1988 (art. 102, I, 'a') é ingressar-se com ação declaratória de inconstitucionalidade da norma de benefício, a qual certamente será acolhida pelo Supremo., Tribunal Federal, como há inúmeros, centenas de casos julgados naquela Corte Excelsa. Corroborando com o entendimento deste Remédio Jurídico, o Supremo Tribunal Federal também entende em sentido favorável á Recorrente" (fl. 384).

4) O ato impugnado no *mandamus* ofende: (a) a regra de repartição das receitas tributárias; (b) aos princípios da supremacia da Constituição e da não cumulatividade.

5) O Fisco do Estado de Minas Gerais "aplica de forma absolutista a Resolução n. 3.166/01 e ainda esclarece que tal norma, além de tudo, é meramente informativa, em outras palavras, o poder de exigir o tributo que não lhe pertence é ilimitado, estando ou não especificado na norma estadual, o tributo será exigido por Minas Gerais da forma como lhe aprouver e sempre mantendo como embasamento legal a malfadada Resolução n. 3.166/01" (fl. 402).

Em suas contrarrazões, o Estado de Minas Gerais alega que:

1) É incontroverso, "no caso dos autos, que os créditos escriturais estornados são decorrentes de operações praticadas com benefícios inconstitucionais, uma vez que não aprovados, por unanimidade, pelo CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária" (fl. 416).

2) "Não há necessidade de se comprovar prejuízo, vale dizer, o crédito escritural de ICMS, se decorrente de benefícios inconstitucionais, é ineficaz, não sendo necessário discutir sobre a existência, ou não, de prejuízos para o Estado de destino. Ademais, no caso dos autos, tratando-se de mandado de segurança, não

# Superior Tribunal de Justiça

há prova de eventual ausência de prejuízo para o Erário mineiro, muito embora, insista-se, a existência, ou não, deste prejuízo é juridicamente irrelevante" (fl. 417).

3) A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhece a contitucionalidade da LC 24/75.

4) "Não é necessária a prévia declaração de inconstitucionalidade da legislação pernambucana para que o Estado de Minas Gerais, no termos da Constituição Federal e da LC n. 24, de 1975, não reconheça eficácia ao crédito escritural, por ser esta prerrogativa admitida pela Constituição e pela lei complementar, sem que se possa apontar antinomia entre esta prerrogativa e o sistema concentrado de controle judicial da constitucionalidade de leis e atos normativos" (fl. 418).

5) "Acrescente-se que, se o colendo STF se encontra assoberbado, inviável se tornaria seu funcionamento se a cada inconstitucional concessão de crédito escritural necessário fosse o ajuizamento de uma ação direta de inconstitucionalidade. A aplicação da Constituição Federal não é monopólio do colendo STF, nem mesmo do Poder Judiciário. Por essa razão, quando a própria Constituição Federal e o sistema tributário permitem, nada impede que o Executivo reconheça a ineficácia do crédito escritural" (fl. 418).

O Ministério Público Federal, por meio do parecer de fls. 432/435, opina pelo não provimento do recurso, pois:

O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que não ofende o princípio da não-cumulatividade a exigência de estorno proporcional de crédito de ICMS relativo à entrada de mercadorias que, posteriormente, tem sua saída tributada com base de cálculo reduzida.

A Ministra Relatora, em 8 de maio de 2013, apresentou voto no sentido de negar provimento ao recurso ordinário, entendendo que "ato de Governo local restringindo o creditamento de ICMS em operações interestaduais de bens ou serviços, objeto de incentivo fiscal concedido em violação às disposições da Lei Complementar 24/75, não ofende o art. 19 da Lei Complementar 87/96", sendo que "a tese recursal foi rechaçada pelo STF em inúmeros precedentes".

O Ministro Napoleão Nunes Maia Filho inaugurou a divergência, votando no sentido de prover o recurso ordinário.

## **Para melhor exame, pedi vista dos autos.**

Como é de conhecimento de todos, a matéria não é nova nesta Corte. Trata-se de tema de extrema relevância e, muitas das vezes, deixamos de enfrentá-lo em razão das balizas do recurso especial. Contudo, em se tratando de recurso ordinário, resta a oportunidade desta Corte enfrentar a "guerra fiscal" (e os efeitos dela decorrentes) em sua plenitude.

**1. Noção de "guerra fiscal".**

Em voto proferido na MC na ADI 2.021/SP (Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 18.5.2001), o Ministro Nelson Jobim fez as seguintes considerações sobre o conceito de guerra fiscal:

Vejamos a questão da guerra fiscal federativa.  
Vou me utilizar de trabalho do Prof. RICARDO VARSANO.  
Leio.

"O produto da arrecadação de um tributo nada mais é que uma transferência monetária do setor privado para o setor público.  
... [essa transferência se justifica] "... na medida em que o benefício gerado pelo uso público de recursos da sociedade, possibilitado pela arrecadação, seja maior que seu custo de oportunidade - medido pelo benefício social do melhor uso privado dos recursos -, acrescido do custo criado pela tributação..."

Com estas premissas conclui:

"... o incentivo fiscal [no sentido lato, abrangendo isenções e benefícios de qualquer natureza], pode ser concebido como uma eliminação marginal de tributo em virtude do surgimento de uma nova oportunidade de uso privado de recursos da sociedade cujos benefícios sejam superiores aos do uso público a que se destinavam".

Digo eu.

A Guerra Fiscal situa-se exatamente aí.

O que define guerra fiscal é a concessão de incentivos com o objetivo de atrair empreendimentos para o território do Estado Federado.

A atração de empresas pode não gerar, como no mais das vezes não gera, diretamente, receita ao Estado.

Cria, no entanto, empregos.

Alavanca a economia regional.

Gera "... renda adicional para os residentes do Estado, o que, do ponto de vista econômico, é ... bom ... para a unidade ..." federada.

Em certas condições, pode gerar receita para a fazenda estadual, tendo em conta "o impacto indireto do empreendimento".

Os incentivos utilizáveis na guerra fiscal do ICMS são "... em geral de natureza financeiro-fiscal, que resultam da redução ou devolução parcial do imposto a recolher".

O que sublinho é a característica fundamental da guerra fiscal: atração de investimento.

Fora disso, não estaremos perante uma guerra fiscal.

O caso concreto, no entanto, não trata propriamente da guerra fiscal. O que se discute é a legalidade do **mecanismo utilizado pelo Estado de Minas Gerais para reagir à guerra fiscal supostamente desencadeada pelos Estados-membros arrolados no Anexo Único**

da **Resolução 3.166/2001** (da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais), quais sejam: Espírito Santo, Mato Grosso, Bahia, Goiás, Distrito Federal, Tocantins, Rio de Janeiro, São Paulo, Mato Grosso do Sul, Pernambuco, Paraná, Ceará, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Rondônia, Rio Grande do Norte, Sergipe, Paraíba, Alagoas, Pará e Amazonas.

Em suma, o objeto do presente recurso (e do *mandamus*) não é a legislação das unidades da Federação mencionadas — que supostamente concedem favor fiscal relativo ao ICMS em desacordo com a LC 24/75 —, mas a legalidade da Resolução 3.166/2001.

## **2. A incidência do ICMS em operações interestaduais relativas à comercialização de mercadorias.**

No que se refere à comercialização de mercadorias efetuada entre estabelecimentos localizados em Estados diversos, pode-se apontar a existência de três hipóteses:

a) Mercadoria destinada a consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado no Estado de destino: adota-se a alíquota interna do Estado de origem, que é o credor do imposto.

É a regra prevista no art. 155, § 2º, VII, "b", da Constituição Federal.

b) Mercadoria destinada a consumidor final, contribuinte do imposto, situado no Estado de destino: adota-se a alíquota interestadual e o Estado de origem é o credor dessa parcela do imposto, cabendo ao Estado de destino o imposto correspondente à diferença entre a respectiva alíquota interna e a interestadual.

É a regra prevista no art. 155, § 2º, VII, "a", e VIII, da Constituição Federal.

c) Mercadoria destinada a comerciante (contribuinte do ICMS), situado no Estado de destino — para revenda: nesta hipótese, a Constituição Federal não tem regra específica, o que impõe a aplicação da regra geral da não cumulatividade, com as seguintes peculiaridades.

A operação é tributada no Estado de origem, ao qual cabe o valor integral do ICMS. Após a internalização da mercadoria no Estado de destino, o imposto incidente sobre as operações subsequentes é a ele devido. Nessas operações subsequentes, a alíquota aplicável é a interna (do Estado de destino).

No que se refere à alíquota que deve ser aplicada pelo Estado de origem (na operação anterior) — que permitirá o abatimento do imposto na operação subsequente, ocorrida no Estado de destino —, a questão é resolvida pelo art. 155, § 2º, IV, da Constituição que estabelece a competência do Senado Federal para fixar as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação. Por sua vez, o art. 1º da Resolução 22/89 do Senado Federal dispõe que:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será

de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Assim, em se tratando de operação interestadual envolvendo mercadoria destinada à revenda, a regra, em síntese, é a seguinte:

1) A operação é tributada pelo Estado de origem, aplicando-se a alíquota interestadual.

2) A operação subsequente (revenda) é tributada no Estado de destino, utilizando-se a respectiva alíquota interna, abatendo-se o imposto incidente na operação anterior (interestadual).

O **caso concreto** enquadra-se na terceira hipótese — a impetrante é empresa situada no Estado de Minas Gerais que adquire mercadoria de estabelecimento localizado no Estado de Pernambuco, para fins de revenda.

**3. Análise do caso concreto com base nos acórdãos proferidos no REsp 1.125.188/MT (1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 28.5.2010) e no RMS 31.714/MT (2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 19.9.2011).**

Inicialmente, entendo oportuna a transcrição do inteiro teor do ato impugnado (disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais):

RESOLUÇÃO Nº 3.166, DE 11 DE JULHO DE 2001(MG de 12/07/2001 e retificada no MG de 13/07/2001)

Veda a apropriação de crédito do ICMS nas entradas, decorrentes de operações interestaduais, de mercadorias cujos remetentes estejam beneficiados com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação de regência do Imposto.

O SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no artigo 225 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, e

considerando que, nos termos do inciso I do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, o ICMS "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviço com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal";

considerando que, consoante preceitos estabelecidos pela alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, é obrigatória a celebração e ratificação de convênios para a concessão ou revogação de isenções, incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do



# Superior Tribunal de Justiça

ônus do ICMS;

considerando que os atos unilaterais concessivos de incentivos, em desacordo com a referida Lei Complementar, são passíveis de nulidade e acarretam a ineficácia do crédito atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria (Art. 8º, I, da LC 24/75);

considerando que alguns Estados têm concedido estímulos fiscais que frustram a aplicação do preceito constitucional da não-cumulatividade, pois permitem o abatimento de imposto que não foi cobrado nas operações ou prestações anteriores;

considerando que o parágrafo único do artigo 62 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 38.104, de 28 de junho de 1996, preceitua: "Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução de base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal";

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

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

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

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

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

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

**Art. 3º** - Quando da verificação fiscal de mercadorias objeto dos benefícios fiscais citados nos artigos anteriores, a fiscalização aporá, no documento acobertador, a título de esclarecimento ao destinatário, a informação, conforme o caso, da vedação ao creditamento do Imposto relativo à operação e/ou da parcela

# Superior Tribunal de Justiça

que este está autorizado a se creditar ou a deduzir para os efeitos do Micro Geraes.

Parágrafo único - A falta no documento acobertador da informação prevista neste artigo não autoriza o destinatário a se creditar ou se deduzir do ICMS destacado em desacordo com os preceitos desta Resolução.

Art. 4º - Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 5º - Revogam-se as disposições em contrário.

Esclareço que o art. 2º da resolução em comento foi expressamente revogado pelo art. 3º da Resolução 3.607/2004.

Examinando-se os documentos de fls. 136 e seguintes, verifica-se que as autuações efetuadas baseiam-se no art. 1º, *caput*, da resolução em comento. No auto de infração consta que:

(...) No momento da ação fiscal foi apresentada a nota fiscal supracitada e a guia nacional de recolhimento de tributos estaduais - GNRE. Ao analisar estes documentos, verificou-se que o autuado recolheu a menor o ICMS/ST em função de ter excluído o valor integral do ICMS operação própria, destacado na nota fiscal do remetente das mercadorias, sem considerar o benefício do incentivo fiscal concedido no Estado de origem (Pernambuco). Tal procedimento contraria a Resolução 3.166/01, que em seu artigo primeiro e item 10.1, com as alterações introduzidas pela Resolução 3.282/02, em suas notas 26, 27 e 28 item 3, determina que quando do cálculo do ICMS/ST deve-se excluir do ICMS operação própria o benefício a título de crédito presumido.

Assim sendo, lavrou-se este auto de infração para exigir a diferença do ICMS e a multa cabível, conforme demonstrativo de cálculo em anexo.

Não obstante o mandado de segurança seja preventivo, fica caracterizado o *justo receio*, tendo em vista que demonstrada a ameaça a suposto direito líquido e certo. Entendo oportuna essa observação, em razão da manifesta natureza abstrata do *ato infralegal* objeto da impetração.

A análise da controvérsia tem, como essência, o *caput* do art. 1º da Resolução 3.166/2001, que estabelece que o crédito do ICMS correspondente à entrada de mercadoria remetida a estabelecimento localizado em território mineiro, a qualquer título, por estabelecimento que se beneficie de incentivos fiscais concedidos no Estado de origem, será admitido na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à respectiva unidade da Federação, devendo-se observar o estabelecido no anexo único da resolução mencionada.

No que pertine ao Estado de Pernambuco, o exame do citado Anexo Único revela que é concedido "*crédito presumido de 75% a 85%*", sendo que tal benefício consta do art. 5º da Lei

# Superior Tribunal de Justiça

Estadual 11.675/99 e art. 5º do Decreto Estadual 21.959/99 (ambos do Estado de Pernambuco).

Cumpra esclarecer que o incentivo fiscal é concedido pelo Estado de Pernambuco à empresa que é lá situada e comercializa mercadorias para a impetrante (ora recorrente), a qual é localizada no Estado de Minas Gerais. Embora conste do documento fiscal que o ICMS foi recolhido no Estado de origem, pela empresa alienante das mercadorias, o Fisco do Estado de Minas nega-se a reconhecer o crédito correspondente, exigindo da impetrante — adquirente das mercadorias — o valor do ICMS que corresponde ao benefício fiscal concedido pelo Estado de Pernambuco.

A Constituição Federal estabelece que cabe à lei complementar "*regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*" (art. 155, § 2º, X II, "g").

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica no sentido de que o tema encontra-se regulamentado pela LC 24/75, que foi recepcionada pela CF/88 (MC na ADI 1.179/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 12.4.96).

A lei referida dispõe que *favores fiscais* referentes ao ICMS — isenção, redução de base de cálculo, devolução, crédito presumido e outros incentivos fiscais — serão concedidos mediante convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. Os convênios serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal, sendo que "*a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes*" (art. 2º, § 2º).

O art. 8º, I, da LC 24/75 (que, entre outros, fundamenta o ato impugnado) dispõe que a inobservância das disposições contidas em tal lei acarretará a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

Não obstante tal previsão, este Tribunal, em caso similar, já se pronunciou no sentido de que:

Pois bem, em face do princípio da legalidade estrita, que é norteador à interpretação das normas de direito tributário, mostra-se imprescindível interpretar

# Superior Tribunal de Justiça

a expressão "**valor do imposto devido** pela operação ou prestação própria do substituto", contida no § 5º do art. 8º da LC 87/96.

Pois bem, no caso em comento, tenho 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.

Assim, tenho que a expressão "imposto devido" não deve ser confundida com "imposto efetivamente recolhido".

Vale destacar, por oportuno, que a hipótese de creditamento difere substancialmente dos casos de isenção ou não-incidência, pois nessas situações não há, de fato, "imposto devido".

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, deve ser descontado o percentual de 12% do ICMS/ST devido ao estado destinatário.

Lado outro, pensar diferente resultaria, no caso concreto, na possibilidade de o Estado de destino, em prejuízo ao contribuinte, apropriar-se da totalidade do incentivo fiscal concedido pelo estado de origem, tornando-o sem efeito, situação essa que conspira contra a autonomia fiscal dos entes federados, que só pode ser regulada por norma de caráter nacional.

(REsp 1.125.188/MT, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 28.5.2010)

Alinho-me ao entendimento adotado pelo Ministro Benedito Gonçalves.

Assim, a base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária, será, em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida através do somatório das parcelas previstas nas alíneas do inciso II do art. 8º da LC 87/96, sendo que o imposto a ser pago, nessa hipótese, *"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"*, não se podendo equiparar a expressão *"imposto devido"* com *imposto efetivamente recolhido, abatido o favor fiscal*, como bem observou o Ministro Benedito Gonçalves. O voto ampara-se em consistente entendimento doutrinário, o qual peço permissão para transcrever:

(...) A esse respeito, à luz do princípio insculpido no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, ao qual deve se harmonizar a interpretação do artigo de lei em comento, ensina Roque Antonio Carrazza:

3.1 A desnecessidade da "efetiva cobrança" nas anteriores operações ou prestações

*I* - Interpretação cuidadosa do Texto Constitucional revela-nos que o *direito de crédito* em tela independe, para surgir, da efetiva cobrança do ICMS nas

# Superior Tribunal de Justiça

*anteriores* operações ou prestações.

Deveras, a Magna Carta nada exige neste sentido, não podendo nenhuma norma infraconstitucional criar restrições a respeito.

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

Em suma, a expressão "montante cobrado", contida na segunda parte do art. 155, § 2º, I, da CF, deve ser juridicamente entendida como "montante devido" e, não, como "montante efetivamente exigido".

Lamentavelmente, porém, empresas estão sendo "punidas" com a perda de créditos de ICMS, apenas por haverem adquirido, em outras unidades federadas, mercadorias comercializadas sob a égide de incentivos fiscais, que entrariam em testilhas com o disposto no art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal. E, tudo, nada obstante as operações interestaduais estarem documentadas em notas fiscais formalmente em ordem.

[...]

Nada disso se sustenta, ao lume de nosso direito positivo.

*II* - Com efeito, os adquirentes de mercadorias (ou fruidores de serviços de transporte transmunicipal ou de comunicação) têm de aproveitar por inteiro créditos de ICMS advindos de operações (ou prestações) interestaduais, independentemente de os fornecedores estarem, ou não, sendo alvo de incentivos fiscais concedidos em consonância com o disposto no art. 155, § 2º, XII, "g", da Carta Suprema.

[...] é certo que benefícios fiscais (isenções, remissões, anistias, reduções de bases de cálculo ou de alíquotas, concessão de créditos presumidos, concessão de parcelamentos etc.) e financeiros (subvenções, financiamentos para aquisição de bens a serem incorporados ao ativo permanente, empréstimos, "a fundo perdido", para o recolhimento do próprio tributo etc) só podem advir de convênios, celebrados e ratificados por todos os Estados-membros e pelo Distrito Federal, como, de resto, determina o art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal.

Todavia, é igualmente certo que, tendo amparo em documentos formalmente em ordem, quem adquire mercadorias (ou contrata serviços de transporte transmunicipal ou de comunicação) em outras unidades federadas, não pode ter negado o direito ao crédito de ICMS, pela pessoa política que se julgue prejudicada. Esta, ao invés de transformar seu contribuinte em controlador da regularidade do crédito de ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria adquirida em outra unidade federada (ou fruição de serviço de transporte transmunicipal ou de comunicação, contratado em outra unidade federada), deve recorrer, nos termos do art. 102, I, "a", da Lei Maior, ao Supremo Tribunal Federal, para, mediante ação direta de inconstitucionalidade, anular tais benefícios, que estimulam a indesejável "guerra fiscal".

A mesma orientação foi adotada pela Segunda Turma/STJ no julgamento do RMS 31.714/MT (2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 19.9.2011).

Destaco, por oportuno, o seguinte excerto extraído do julgado:

(...) Assim, basta que o imposto tenha incidido na etapa anterior, ainda que não

tenha sido efetivamente recolhido, para que surja o direito ao crédito na etapa seguinte, que somente não será creditado, ou será estornado, se houver isenção ou não-incidência na entrada ou na saída da mercadoria do estabelecimento comercial.

No caso, houve a incidência do imposto na etapa anterior, que não foi integralmente recolhido por força de um crédito presumido concedido pelo Estado de origem ao vendedor situado em seu território.

A hipótese de crédito presumido difere substancialmente dos casos de isenção ou não-incidência, pois nessas situações não há, de fato, "imposto devido", já que não há incidência tributária.

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 autorizado o creditamento do percentual de 12% do ICMS devido ao Estado destinatário.

Do contrário, haveria a possibilidade de o Estado de destino, em prejuízo do contribuinte, apropriar-se da totalidade do incentivo fiscal concedido pelo Estado de origem, tornando-o sem efeito, situação que conspira contra a autonomia fiscal dos entes federados e que só pode ser regulada por norma de caráter nacional.

Outrossim, ainda que isenção existisse, ou qualquer outro caso de não-incidência, é fato que, por determinação da legislação de regência e da própria Resolução do Senado n.º 22/89, deve-se observar a alíquota destacada na nota fiscal. Assim, como é a nota fiscal que instrumentaliza a relação tributária, ela não poderia ser desconsiderada sob o argumento de que o imposto destacado não foi recolhido integralmente na origem.

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 do Estado de onde se originam as mercadorias – 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.

(...) Assim, se o imposto incidiu na operação anterior, ainda que não tenha sido efetivamente recolhido, deve ser autorizado o creditamento na etapa subsequente. Se o Estado de destino da mercadoria entende que o Fisco da origem concedeu um benefício indevido, deve procurar a via judicial, por meio de ação direta, para obter declaração de inconstitucionalidade do preceito legal que entende violador do pacto federativo, e não adotar o caminho "mais fácil", que é o de autuar o contribuinte situado em seu território, que não mantém relação tributária com o Estado de origem nem se beneficia do crédito lá concedido.

#### **4. Incompatibilidade do art. 8º, I, da LC 24/75 com a Constituição Federal e com a LC 87/96.**

A Constituição Federal prevê três hipóteses distintas de incidência do ICMS: 1) circulação de mercadorias; 2) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; 3) prestação de serviços de comunicação.

É o que dispõe o art. 155, *caput* e II, da CF/88, *in verbis*: "*Compete aos Estados e ao*

# Superior Tribunal de Justiça

*Distrito Federal instituir impostos 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".*

Nesse contexto, em se tratando de operação relativa à circulação de mercadorias ocorrida em um Estado para comerciante (varejista) localizado em outra unidade da Federação, temos os seguintes sujeitos envolvidos na operação:

- 1) Alienante da mercadoria: vende a mercadoria e recolhe o tributo ao Estado de origem.
- 2) Estado de origem: credor do ICMS incidente na operação.
- 3) Adquirente da mercadoria: paga o preço constante do respectivo documento fiscal, no qual é destacado o valor correspondente ao ICMS (que é recolhido pelo alienante).

Com o documento fiscal comprovando o recolhimento do tributo na operação, o adquirente pode ingressar com a mercadoria no Estado de destino, no qual é situado e exerce o comércio varejista.

Contudo, os Estados-membros que se consideram prejudicados pela concessão de incentivo fiscal em desconformidade com a LC 24/75, valem-se do disposto no art. 8º, I, da lei referida para:

- 1) impedir, nas operações posteriores, o creditamento integral do ICMS incidente na operação anterior, impondo o abatimento do valor correspondente ao respectivo favor fiscal;
- 2) exigir, em face do adquirente, o montante do imposto correspondente ao benefício fiscal concedido pelo Estado de origem ao alienante da mercadoria (é o que ocorreu na autuação fiscal de fl. 136 e está bem estampado na inicial do *mandamus*, *in verbis*: "*E este procedimento procedimento de se arvorar de receita tributária alheia tem se dado ainda no trânsito de mercadorias, nos postos fiscais de fronteira, quando os agentes fiscais são orientados, pela ilegal Resolução, a desconsiderarem o imposto destacado nas notas fiscais originárias de Estados que concedem incentivo fiscal, e recalcularem o ICMS do trânsito, ou em fiscalizações diretas em estabelecimentos mineiros, glosando créditos legitimamente tomados, quando relativos a notas fiscais originárias destes mesmos Estados.*" - fl. 3).

O art. 8º, I, da LC 24/75 tem 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;

Em relação à primeira hipótese, o art. 155, § 2º, I, da CF/88 impõe que o ICMS — tanto

# Superior Tribunal de Justiça

no regime normal de tributação quanto no regime de substituição tributária — *"será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal"*.

A LC 87/96, que trata do ICMS, em seu art. 19, estabelece que *"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 pelo mesmo ou por outro Estado"*.

A cobrança de tributo sujeita-se à observância dos princípios previstos na Constituição Federal, entre os quais, o princípio da legalidade.

A interpretação da expressão *"montante cobrado"* não pode ser ampliada para abranger elementos extrínsecos à operação anterior, como é o caso da concessão de favor fiscal ao alienante da mercadoria.

**Essa orientação coaduna-se com o já mencionado acórdão proferido no REsp 1.125.188/MT (Rel. Min. Benedito Gonçalves).**

Além disso, no âmbito do direito privado, o Código Civil atual impõe que *"os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração"* (art. 113).

Como bem observado por Nestor Duarte, *"trata-se de regra de interpretação que milita a favor da segurança das relações jurídicas"* (Código Civil comentado. Coordenador Cezar Peluso. 4ª ed., Barueri: Manole, 2010, pág. 103).

É certo que a aplicação do princípio da boa fé objetiva **não** pode resultar na dispensa do pagamento de tributo devido, como ocorre com a equidade. Contudo, como regra geral de Direito, pode ser utilizado para a interpretação dos negócios jurídicos, inclusive quando em discussão a cobrança de tributo.

Conforme já decidiu a Primeira Seção desta Corte, *"a responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico,*



# Superior Tribunal de Justiça

da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual 'salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato' (norma aplicável, in casu, ao alienante)". Por tal razão, "a boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS" (REsp 1.148.444/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 27.4.2010 — recurso submetido ao regime do art. 543-C do CPC).

A mesma orientação é aplicável, *mutatis mutandis*, ao caso em exame.

Isso porque a concessão de favor fiscal por ato normativo (lei ou decreto) do Estado de origem, é elemento estranho ao negócio jurídico formado entre alienante e adquirente. **O fato do alienante ser beneficiado com favor fiscal, por si só, não implica situação de irregularidade, especialmente no âmbito do próprio Estado que lhe concedeu o benefício.**

Não se mostra razoável que se possa exigir do **adquirente**, no momento da celebração do negócio, a previsão de que a obtenção de favor fiscal, por parte do alienante, possa implicar *situação de irregularidade* — cuja consequência é o abatimento do valor correspondente ao respectivo favor fiscal, no que se refere ao ICMS incidente na operação anterior. Isso porque tal exigência implica inversão da presunção de constitucionalidade dos *atos normativos* do Poder Público, o que é inadmissível (EDcl na ADI 1.040/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 1º.9.2006).

Em relação à segunda hipótese — exigir, em face do adquirente, o montante do imposto correspondente ao benefício fiscal concedido pelo Estado de origem ao alienante da mercadoria — os mesmos fundamentos demonstram a ilegalidade do procedimento.

No entanto, acrescento que, neste caso, a ilegalidade é ainda mais gritante. Isso porque a exigência não se refere ao creditamento nas operações subsequentes, mas à cobrança do imposto na própria operação. Assim, o Estado de destino autua e cobra do contribuinte (adquirente) a parcela do imposto que supostamente deveria ter sido cobrada pelo Estado de

origem, a qual equivale ao montante do respectivo favor fiscal.

No entanto, é evidente que a operação — que constitui fato gerador do ICMS — ocorreu em Estado-membro diverso (que é o credor do imposto). A circunstância de não ter havido o recolhimento integral do imposto constante do documento fiscal, em razão da existência de favor fiscal concedido pelo Estado de origem ao alienante, não torna o Estado de destino credor da parcela do imposto correspondente ao benefício fiscal.

Por tais razões, entendo que o art. 8º, I, da LC 24/75, na parte em que desconsidera o imposto incidente na operação anterior, em manifesta afronta ao princípio da não cumulatividade, e na parte em que permite cobrança do ICMS em desacordo com o princípio da legalidade tributária, não foi recepcionado pela Constituição Federal.

Ressalte-se que, no caso, não existe declaração de inconstitucionalidade, "*dado que as normas anteriores à Constituição e com esta incompatíveis são consideradas não recebidas, assim revogadas pela Constituição nova*" (AgR no RE 402.287/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 26.3.2004).

Ainda que se admita que o art. 8º da LC 24/75 não foi revogado pela Constituição Federal, é evidente que as regras previstas nesse dispositivo não se compatibilizam com a LC 87/96, podendo-se afirmar que houve revogação, na forma prevista no art. 2º, § 1º, do Decreto-Lei 4.657/42 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro).

Em se tratando de revogação (não recepção), o afastamento da norma não enseja ofensa ao disposto na Súmula Vinculante 10/STF.

##### **5. A manifesta ilegalidade do ato impugnado — criação de um ilegítimo "sistema de proteção ao crédito fiscal".**

Os fundamentos supramencionados são suficientes para demonstrar a **ilegalidade** do ato impugnado no *mandamus*. Contudo, especialmente a título de *obiter dictum*, faço, ainda, as seguintes considerações.

Como já mencionado, a Resolução 3.166/2001 constitui mecanismo utilizado pelo Estado de Minas Gerais para reagir à "guerra fiscal" supostamente desencadeada pelos seguintes

# Superior Tribunal de Justiça

Estados: Espírito Santo, Mato Grosso, Bahia, Goiás, Distrito Federal, Tocantins, Rio de Janeiro, São Paulo, Mato Grosso do Sul, Pernambuco, Paraná, Ceará, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Rondônia, Rio Grande do Norte, Sergipe, Paraíba, Alagoas, Pará e Amazonas.

Em relação a cada Estado-membro (e ao Distrito Federal), é informado o benefício concedido, com a legislação pertinente. Além disso, em relação a cada suposto favor fiscal, são listadas as empresas beneficiadas, situadas nas unidades da federação acima arroladas.

Havendo a remessa de mercadoria "a estabelecimento mineiro", por qualquer das empresas arroladas, no Anexo Único da resolução em comento, o crédito relativo ao ICMS é admitido com o abatimento do valor correspondente ao favor fiscal concedido pelo Estado de origem à empresa que alienou a mercadoria.

Através dessa prática, a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais criou, na verdade, um "*sistema de proteção*" no qual são "*negativados*" contribuintes beneficiados por favor fiscal concedido por outra unidade federada, objetivando, desse modo, que empresas situadas no Estado de Minas Gerais deixem de adquirir mercadorias desses contribuintes.

Isso ocorre ao arrepio do art. 152 da Constituição Federal, que veda aos entes políticos estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Por outro lado, cumpre mencionar, novamente, que a questão tratada nestes autos não é a legalidade da legislação das unidades federadas (Estados-membros e Distrito Federal) arroladas no Anexo Único da Resolução 3.166/2001.

É certo que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica no sentido de que a concessão de favor fiscal em desacordo com a LC 24/75 ofende a Constituição Federal — nesse aspecto, não merece reparo o entendimento da Ministra Relatora.

Contudo, a verificação de uma norma indicativa de "guerra fiscal" não autoriza ao Estado-membro tido por prejudicado utilizar-se de mecanismo que flagrantemente viola os princípios da legalidade tributária e da não cumulatividade, entre outros.

## **6. Controvérsia sobre a constitucionalidade da Resolução 3.166/2001.**

# Superior Tribunal de Justiça

Com a devida venia da Ministra Relatora (e do Ministro Humberto Martins), entendo que a decisão monocrática proferida no RMS 24.593/MG (Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 7.8.2009) — reconhecendo a constitucionalidade da Resolução 3.166/2001 — não impede a reapreciação do tema.

A decisão referida baseia-se em precedentes do Supremo Tribunal Federal que afirmam que não afronta o princípio da não cumulatividade a exigência do estorno proporcional de crédito de ICMS relativo à entrada de mercadoria que, posteriormente, tem sua **saída com base de cálculo reduzida**.

Contudo, evidentemente, esta não é a questão discutida nestes autos.

Além disso, o próprio Ministro Humberto Martins, em julgado mais recente, na condição de Relator, adotou entendimento no sentido de que

Esta Corte reconhece que o benefício fiscal concedido pelo Estado de origem não altera o cálculo do imposto devido, apenas resulta em recolhimento a menor em razão da concessão de crédito presumido; assim, deveria ser autorizado o creditamento devido ao estado destinatário.

Diferentemente do entendimento esposado pelo Tribunal de origem, o STJ já asseverou que, segundo orientação do STF, a ADI é o único meio judicial de que deve valer-se o estado lesado para obter a declaração de inconstitucionalidade da lei de outro estado que concede benefício fiscal do ICMS sem autorização do Confaz, e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território. (AgRg no REsp 1.312.486/MG, 2ª Turma, DJe de 17.12.2012)

No mesmo sentido deste julgado e dos precedentes já mencionados, cito ainda: RMS 26.334/MT, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 24.5.2012; RMS 32.937/MT, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 13.12.2011.

Além desses, peço permissão para citar um caso analisado pelo Supremo Tribunal Federal que se identifica com o caso concreto. Refiro-me ao RE 491.653/MG (2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 8.5.2012).

No âmbito do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, o feito possuía o seguinte registro: 1.0000.00.280750-1/000; e o respectivo acórdão foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE ICMS. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÕES REALIZADAS COM OUTROS ESTADOS DA FEDERAÇÃO. RESOLUÇÃO Nº 3.166/01, DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA. RESTRIÇÃO PARA O APROVEITAMENTO. PRINCÍPIO DA

# Superior Tribunal de Justiça

NÃO-CUMULATIVIDADE. LIMITES CONSTITUCIONAIS. PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA. RECURSO PROVIDO.

1- Com origem constitucional, o princípio da não-cumulatividade autoriza o creditamento de todo o montante do ICMS referente à aquisição de produtos para o uso e consumo, não podendo haver qualquer limitação ou restrição, afora os casos previstos na própria Carta Magna (art. 155, § 2º, II, "a"), para tal aproveitamento.

2 - Admitido que a Resolução Estadual nº 3.166/01 viola tal preceito, impõe-se, incidentalmente, a sua inconstitucionalidade, para se conceder, destarte, a segurança à empresa contribuinte do ICMS.

Em razão da relevância dos fundamentos invocados, transcrevo o seguinte excerto extraído do voto condutor (vencedor):

Na realidade, deve-se perquirir, antes de mais nada, se a norma jurídica sobre a qual se funda a restrição hostilizada pelo apelado, poderá, nos limites da Constituição Federal, disciplinar a compensação de ICMS nos termos e no alcance a que fora veiculada.

A não-cumulatividade, como regra, está disposta no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal de 1988, sendo inerente ao ICMS e determinando que ele será compensado pelo que for devido em cada operação envolvendo mercadorias ou específicas prestações de serviço, com o montante cobrado nas etapas anteriores.

Em sendo este o princípio, tem-se, por força do próprio art. 155, XII, inciso 'c', que a técnica, ou o 'modus operandi' do recolhimento do referido imposto estadual, deverá ser instrumentalizado por lei complementar, advindo, portanto, e, primeiramente, a LC nº 87/96 com tal objetivo.

Sendo, pois, a técnica da não-cumulatividade o modo pelo qual se efetiva o princípio, vê-se que ela foi abordada pela LC nº 87/96, nos seguintes termos:

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

Com efeito, assimilado o princípio constitucional da não-cumulatividade, destaca-se, na devida exegese da referida lei complementar, a possibilidade do creditamento global e irrestrito do imposto, bastando-se a existência de operações posteriores através das quais gerará a ocorrência de débitos.

É que o creditamento, como técnica de recolhimento nos tributos plurifásicos, como é o caso do ICMS, leva em conta, a bem da justiça fiscal, a apuração escritural ou financeira das atividades realizadas pelo contribuinte, na medida em que são compensáveis não somente os créditos efetivamente pagos nas operações anteriores, mas todo o montante nelas cobrado ou cobrável, raciocínios estes que deram ensejo ao denominado crédito financeiro, em contraponto ao antigo e já inexistente crédito físico.

(...) Neste contexto, se o comando constitucional, que garante ao ICMS a inafastável regra da não-cumulatividade, não estabelece restrições ao crédito

# Superior Tribunal de Justiça

compensável - afora os casos de isenção e não incidência (art. 155, §2º, II, *ζ*a') - não caberá ao legislador infraconstitucional fazê-lo sob qualquer pressuposto, pretexto ou limite, temporal ou circunstancial, sobretudo, frise-se, quando não veiculado por lei complementar, como ocorre na espécie dos autos.

À guisa de arremate, destaco que o Excelso Pretório, analisando o caso dos autos, não destoou de tal entendimento. Senão vejamos:

"ICMS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - MERCADORIA USADA - BASE DE INCIDÊNCIA MENOR - PROIBIÇÃO DE CRÉDITO - INCONSTITUCIONALIDADE.

- Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos da alíneas "a" e "b" do inciso II, do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção e não- incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão" (STF - Tribunal Pleno - RE 161031/MG, Min. Marco Aurélio, DJU 6.6.97).

Admitida, pois, a inequívoca inconstitucionalidade que recai sobre a Resolução nº 3.166/01, em que pese a bem fundamentada decisão recorrida, entendo que ela deverá ser reformada, pelas razões ora dispendidas.

Como mencionado, esse acórdão foi objeto de recurso extraordinário perante o Supremo Tribunal Federal, interposto pelo Estado de Minas Gerais.

Em decisão monocrática, o Ministro Ricardo Lewandowski negou seguimento ao recurso. Apresentado agravo regimental, o respectivo acórdão foi assim ementado:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. RESERVA DE PLENÁRIO. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INEXISTÊNCIA. TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. DEVIDO O CREDITAMENTO DO MONTANTE EFETIVAMENTE RECOLHIDO NA OPERAÇÃO ANTERIOR. AGRAVO IMPROVIDO.

I – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver orientação consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

II – A jurisprudência desta Corte possui entendimento firmado no sentido de que, nas operações interestaduais, o creditamento do ICMS na operação subsequente deve corresponder ao montante que foi efetivamente recolhido na operação anterior. Precedentes.

III – Agravo regimental improvido.

A análise do caso só permite uma conclusão: em operações interestaduais, o valor "*efetivamente recolhido na operação anterior*" (acórdão do STF) — correspondente ao "*montante cobrado*" (art. 19 da LC 87/96) ou "*imposto devido*" (REsp 1.125.188/MT) — não pode levar em consideração elementos extrínsecos à operação anterior (como é o caso da concessão de favor fiscal ao alienante da mercadoria), equivalendo este valor ao imposto

# *Superior Tribunal de Justiça*

constante da nota fiscal apresentada pelo adquirente da mercadoria.

## **Conclusão.**

Por tais razões, pedindo venia à Ministra Eliana Calmon, acompanho a divergência inaugurada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, para dar provimento ao recurso ordinário, nos termos da fundamentação.

É o voto.



**RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 38.041 - MG (2012/0105358-8)**

**RELATORA** : **MINISTRA ELIANA CALMON**  
**RECORRENTE** : **COMINAS COMERCIAL MINAS DE BATERIAS LTDA**  
**ADVOGADO** : **CELSO LUIZ DE OLIVEIRA**  
**RECORRIDO** : **ESTADO DE MINAS GERAIS**  
**PROCURADOR** : **CARLOS VICTOR MUZZI FILHO E OUTRO(S)**

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES:** Discute-se neste recurso ordinário se o estado de destino pode, com base em ato normativo por ele expedido (Resolução 3.166/2001 da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais), glosar o crédito de ICMS relativo a entrada de mercadoria vinda de outra Unidade da Federação que deixa de recolher efetivamente o imposto na origem em face da concessão de benefício fiscal instituído por lei estadual e que não fora previamente autorizado Confaz.

Iniciado o julgamento na sessão de 8/5/2013, a eminente relatora, Ministra Eliana Calmon, votou pelo não provimento do recurso, por entender que aludido benefício fiscal, por não estar respaldado por Convênio do Confaz, viola o art. 8º da Lei Complementar 24/75, razão por que "são [...] nulos os créditos oriundos de operações interestaduais com mercadorias ou serviços objeto de incentivo fiscal concedido em desacordo com o Sistema Constitucional Tributário, não havendo direito ao creditamento".

Adiantando seu voto, o eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho inaugurou a divergência, pelo provimento do recurso ordinário.

O julgamento foi suspenso em face de pedido de vista feito pelo eminente Ministro Mauro Campbell Marques.

Pois bem, já tive oportunidade de registrar meu entendimento acerca da matéria ora controvertida, por ocasião dos julgamentos do RMS 32.937/MT e do REsp 1.125.188/MT.

Reza o art. 155, § 2º, I, da Constituição que o ICMS "será não-cumulativo, compensando-se o que for **devido** em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou



# Superior Tribunal de Justiça

prestação de serviços com o **montante cobrado** nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal". Dispõe, ainda, em seu inciso II, que "a isenção ou não-incidência [...] não implicará crédito para compensação com o **montante devido** nas operações ou prestações seguintes".

Em face do princípio da legalidade estrita, que é norteador à interpretação das normas de direito tributário, mostra-se imprescindível interpretar as expressões **imposto devido** e **montante cobrado** contidas no texto constitucional.

No caso em comento, tenho que o imposto devido junto ao estado de origem corresponde à totalidade da alíquota relativa à substituição tributária nas operações interestaduais. Isso porque o benefício concedido pelo estado de origem pressupõe a existência de imposto devido; já que não é possível conceber a idéia de benesse fiscal em face de tributo que não é devido.

Nessa esteira, as expressões "imposto devido" e "montante cobrado" não devem ser confundidas com "imposto efetivamente recolhido".

Vale destacar, por oportuno, que o creditamento está obstado, apenas, às limitações constitucionais referentes aos casos de isenção ou não-incidência, pois nessas situações não há, de fato, "imposto devido".

A esse respeito, à luz do princípio da não-cumulatividade insculpido no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, ensina Roque Antonio Carrazza:

3.1 A desnecessidade da "efetiva cobrança" nas anteriores operações ou prestações

*I* - Interpretação cuidadosa do Texto Constitucional revela-nos que o *direito de crédito* em tela independe, para surgir, da efetiva cobrança do ICMS nas *anteriores* operações ou prestações.

Deveras, a Magna Carta nada exige neste sentido, não podendo nenhuma norma infraconstitucional criar restrições a respeito.

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

Em suma, a expressão "montante cobrado", contida na segunda parte do art. 155, § 2º, I, da CF, deve ser juridicamente entendida como "montante devido" e, não, como "montante efetivamente exigido".

# *Superior Tribunal de Justiça*

Lamentavelmente, porém, empresas estão sendo "punidas" com a perda de créditos de ICMS, apenas por haverem adquirido, em outras unidades federadas, mercadorias comercializadas sob a égide de incentivos fiscais, que entrariam em testilhas com o disposto no art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal. E, tudo, nada obstante as operações interestaduais estarem documentadas em notas fiscais formalmente em ordem.

[...]

Nada disso se sustenta, ao lume de nosso direito positivo.

*II* - Com efeito, os adquirentes de mercadorias (ou fruidores de serviços de transporte transmunicipal ou de comunicação) têm de aproveitar por inteiro créditos de ICMS advindos de operações (ou prestações) interestaduais, independentemente de os fornecedores estarem, ou não, sendo alvo de incentivos fiscais concedidos em consonância com o disposto no art. 155, § 2º, XII, "g", da Carta Suprema.

[...] é certo que benefícios fiscais (isenções, remissões, anistias, reduções de bases de cálculo ou de alíquotas, concessão de créditos presumidos, concessão de parcelamentos etc.) e financeiros (subvenções, financiamentos para aquisição de bens a serem incorporados ao ativo permanente, empréstimos, "a fundo perdido", para o recolhimento do próprio tributo etc) só podem advir de convênios, celebrados e ratificados por todos os Estados-membros e pelo Distrito Federal, como, de resto, determina o art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal.

Todavia, é igualmente certo que, tendo amparo em documentos formalmente em ordem, quem adquire mercadorias (ou contrata serviços de transporte transmunicipal ou de comunicação) em outras unidades federadas, não pode ter negado o direito ao crédito de ICMS, pela pessoa política que se julgue prejudicada. Esta, ao invés de transformar seu contribuinte em controlador da regularidade do crédito de ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria adquirida em outra unidade federada (ou fruição de serviço de transporte transmunicipal ou de comunicação, contratado em outra unidade federada), deve recorrer, nos termos do art. 102, I, "a", da Lei Maior, ao Supremo Tribunal Federal, para, mediante ação direta de inconstitucionalidade, anular tais benefícios, que estimulam a indesejável "guerra fiscal".

Assim, nos casos em que o benefício fiscal concedido não importa isenção ou não-incidência, o contribuinte faz jus o crédito integral do ICMS devido junto ao estado de origem.

Lado outro, pensar diferente resultaria 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.

Não se discute, pois, que o estado de destino possa glosar créditos que foram concedidos pelo estado de origem com base em legislação já declarada inconstitucional. Todavia, enquanto essa referida lei do estado de origem não for expungida do ordenamento jurídico e pela via processual adequada, não pode o estado de destino ignorar os seus efeitos, sob pena de violação ao princípio federativo.

# Superior Tribunal de Justiça

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

A esse respeito, colaciono, a seguir, a pertinente fundamentação consignada pelo voto condutor do acórdão que julgou o RMS 31.714/MT, da lavra do Eminentíssimo Ministro Castro Meira:

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 do Estado de onde de originam as mercadorias - 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.

[...]

Recentemente, a Ministra Ellen Gracie concedeu antecipação de tutela em ação cautelar (AC 2611/MG) para suspender a exigibilidade de tributo cobrado pelo Estado de Minas Gerais decorrente da glosa ao creditamento realizado por contribuinte sediado em seu território que adquiriu mercadorias oriundas do Estado de Goiás.

No decisum, a eminente Relatora deixa claro que o único caminho a ser percorrido pelos Estados que se sintam prejudicados pela chamada "Guerra Fiscal" é a propositura de ação direta de inconstitucionalidade contra as normas locais de outra unidade federada que não respeitem as disposições constitucionais e legais relativas à concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS.

[...]

Em sua decisão, a nobre Ministra assevera que a glosa "pura e simples" dos créditos apropriados pelos contribuintes situados no Estado de Minas Gerais é ilegítima, pois não é aceitável que um erro seja compensado com outro. Em outras palavras, afirmou que "não se compensam as inconstitucionalidades", devendo o "equivoco" cometido pelo Estado de origem - ao conceder benefícios de ICMS ao arrepiamento das normas constitucionais que exigem autorização do CONFAZ - ser solucionado no Judiciário por meio da propositura da ação direta de inconstitucionalidade.

Ante o exposto, **dou provimento ao recurso ordinário para conceder a ordem, acompanhando a divergência inaugurada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.**

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2012/0105358-8      **PROCESSO ELETRÔNICO RMS 38.041 / MG**

Número Origem: 10000100462621002

PAUTA: 14/08/2013

JULGADO: 28/08/2013

**Relatora**

Exma. Sra. Ministra **ELIANA CALMON**

**Relator para Acórdão**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **MOACIR GUIMARÃES MORAES FILHO**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : COMINAS COMERCIAL MINAS DE BATERIAS LTDA  
ADVOGADO : CELSO LUIZ DE OLIVEIRA  
RECORRIDO : ESTADO DE MINAS GERAIS  
PROCURADOR : CARLOS VICTOR MUZZI FILHO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, a Seção, por maioria, vencida a Sra. Ministra Relatora, deu provimento ao recurso ordinário em mandado de segurança, nos termos do voto do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que lavrará o acórdão."

Votaram com o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Ari Pargendler e Humberto Martins.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Arnaldo Esteves Lima.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.

# Superior Tribunal de Justiça

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 38.041 - MG (2012/0105358-8)

RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON  
RECORRENTE : COMINAS COMERCIAL MINAS DE BATERIAS LTDA  
ADVOGADO : CELSO LUIZ DE OLIVEIRA  
RECORRIDO : ESTADO DE MINAS GERAIS  
PROCURADOR : CARLOS VICTOR MUZZI FILHO E OUTRO(S)

## VOTO-VENCEDOR (MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO)

*RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. GUERRA FISCAL. TENSÃO CRIADA ENTRE OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS DOS ESTADOS FEDERADOS DO BRASIL. CONFAZ. NECESSIDADE DE SOLUÇÃO PELA VIA JURISDICIONAL, COM AFASTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. RECURSO PROVIDO.*

1. *A impropriamente denominada guerra fiscal é um mecanismo legítimo dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro, para tornar atraentes as operações econômicas com as empresas situadas em seus territórios; a exigência de serem as Resoluções do CONFAZ aprovadas por unanimidade dá aos Estados centrais o poder de veto naquelas deliberações, assim criando a tensão entre os sistemas tributários dos Estados Federados do Brasil.*

2. *Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis.*

3. *Recurso provido.*

1. Senhor Presidente, falarei com bastante brevidade para explicar o seguinte: na verdade, essa guerra fiscal é apenas uma tensão política natural, normal entre os Estados de uma Federação de território vasto, como é o Brasil. É rigorosamente natural e comum, portanto, que um País de tamanho continental possua diferentes regiões geopolíticas, com diversas potencialidades econômicas, culturais e operacionais.

# *Superior Tribunal de Justiça*

2. Senhor Presidente, na verdade, o que estamos discutindo aqui é um corte nas possibilidades dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro atraírem para os seus territórios investimentos significativos que possam mudar o perfil do seu processo produtivo e de sua estrutura de produção social, tecnológica, etc. Como poderiam Estados como o Ceará, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Alagoas, Sergipe e Bahia - apesar da peculiaridade de ser o país mais rico do Nordeste, a Bahia - atraírem para o seu espaço empresas importantes, se não lhes conceder benefícios fiscais? Como poderia atrair?

3. Esse é um mecanismo, senhor ministro MAURO CAMPBELL, de atrair investimentos para a Região Nordeste, uma região sitiada economicamente pelos Estados poderosos, pelo mecanismo de desenvolvimento social, econômico, tecnológico, etc., desses Estados, a que se tem dado indevidamente, a denominação de guerra fiscal.

4. Veja bem, no caso, aqui, Senhor Presidente, se espera que o CONFAZ aprove ou homologue certa medida de alcance tributário, em prol de todos os Estados, mas a homologação vai demorar dez anos eventualmente, já se viu, hoje. O CONFAZ é um órgão controlado pelos Estados produtores e, mais, as Resoluções do CONFAZ somente são aprovadas por unanimidade. Portanto, Estados como São Paulo, Paraná, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Rio de Janeiro têm o poder de veto. É bastante discordar da Resolução do CONFAZ, e a Resolução não é aprovada ou não é posta em prática.

5. Na verdade, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que essa medida é compatível com a Constituição. Acho que é mesmo compatível com a Constituição, mas se deve evitar que os Estados mais ricos torpedeem os benefícios fiscais do Nordeste e dos Estados periféricos do capitalismo interno brasileiro, para usar novamente a expressão do saudoso Professor CELSO FURTADO, o maior nordestino economista brasileiro e o criador da SUDENE, que baseava seu raciocínio desenvolvimentista exatamente na capacidade de os Estados reprimidos atraírem investimentos. Se eles não podem usar o seu sistema fiscal para atrair investimentos, usarão o quê? Talvez o "pires na mão" em relação ao Governo Federal? Essa é que é a

# Superior Tribunal de Justiça

situação, Senhor Presidente.

6. É isso o que estamos discutindo, Senhor Ministro MAURO CAMPEBELL MARQUES, e considerarei excelente a iniciativa de V. Exa. em pedir vista, porque vai, com toda a certeza, trazer as maiores luzes para este problema, que é o dos Estados periféricos. O CONFAZ só aprova as suas decisões por unanimidade; portanto, os Estados poderosos dentro da Federação tem o poder de veto; e os Estados periféricos farão o quê, se não podem usar o seu mecanismo tributário para atrair investimentos?

7. No caso, Senhor Presidente, essa guerra fiscal é denominação maliciosa utilizada pelos teóricos da economia uspiana, para menosprezar as economias nordestinas. Isso não é guerra fiscal, é simplesmente um embate legítimo, normal, completamente natural entre economias desiguais, sendo que as deprimidas procuram atrair investimentos, utilizando-se de um mecanismo juridicamente correto.

8. A Senhora Ministra ELIANA CALMON mencionou que o Supremo Tribunal Federal disse que as medidas são legítimas, e são mesmo. Por isso, os Estados que se julgam lesados pelos sistemas de atração de investimentos do Nordeste devem valer-se de *medidas judiciais*, e não de medidas administrativas para cortar a eficácia da legislação do Ceará, da Paraíba, do Rio Grande do Norte, de Pernambuco, de Alagoas e de Sergipe. O que está sendo discutido é isso. Vamos impedir que os Estados deprimidos da Federação atraiam para os seus espaços territoriais investimentos produtivos, a não ser que os Estados produtores, poderosos e ricos, concordem? Quando ocorreu tal benesse no capitalismo hegemônico, de a periferia ser atendida pelo centro do sistema produtivo, a não ser mediante a exploração de sua mão de obra e a exploração vertiginosa e desenfreada de seus recursos naturais?

9. Senhor Presidente, o meu voto, antecipando-me ao voto do Senhor Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que tenho certeza trará elementos muito mais valiosos, profundos e reflexivos, é no sentido de concordar com a pretensão da parte, sem prejuízo, evidentemente, de os Estados que se julguem prejudicados pelo sistema de incentivos periféricos recorrerem à via judicial, e não à via administrativa,

# *Superior Tribunal de Justiça*

para cortar a eficácia da legislação em apreço.

10. Se temos uma lei estadual do Ceará, por exemplo, que estabelece esses mecanismos, e uma lei mineira ou um ato administrativo mineiro, com todo o respeito a Minas Gerais - aproveitando, inclusive, a ausência do Senhor Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA - ou uma providência mineira, para cortar a eficácia da nossa lei estadual, em nome de algo que pode ser legítimo, esse corte deve ser feito, como digo, pela via jurisdicional e não pela via meramente administrativa.

11. Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Ordinário em Mandado de Segurança.

12. É como voto.

