



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Guerra Fiscal no ICMS: O Direito ao Crédito Integral nas Operações Interestaduais

Romulo Garcia Barros Silva

Rio de Janeiro
2013

ROMULO GARCIA BARROS SILVA

**Guerra Fiscal no ICMS: O Direito ao Crédito Integral nas Operações
Interestaduais**

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Latu Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Guilherme Sandoval

Mônica Areal

Néli Fetzner

Nelson Tavares

Rafael Iorio

Rio de Janeiro
2013

GUERRA FISCAL NO ICMS: O DIREITO AO CRÉDITO INTEGRAL NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

Romulo Garcia Barros Silva

Graduado pela Universidade Cândido Mendes. Advogado. Pós-graduado em Direito Civil e Processo Civil pela Universidade Cândido Mendes.

Resumo: Os entes federativos no Estado brasileiro são divididos em União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Nesse modelo, é de notório conhecimento a existência de uma grande desigualdade social entre os Estados no modelo federativo. Para conseguir obter maior competitividade e investimentos privados em seus territórios, alguns Estados membros concedem benefícios fiscais ao arrepio do que determina a Constituição Federal.

Os Estados que são afetados por esses favores fiscais, com o intuito de tornar sem efeitos os referidos benefícios, editam normas que limitam a sua utilização. No meio dessa verdadeira “guerra fiscal”, ficam os contribuintes sem possuir segurança jurídica para realizar os seus investimentos.

A essência do presente trabalho consiste em analisar e discutir acerca do direito ao crédito integral de ICMS nas operações interestaduais que possuem benefícios fiscais concedidos pelo Estado de origem.

Para isso será necessário abordar as características básicas desse tributo, dentre elas, em especial o princípio da não-cumulatividade, os requisitos constitucionais e infraconstitucionais para concessão de benefícios no tributo icemista. Após a fixação dessas premissas será analisada a discussão acerca do direito ao crédito integral de ICMS nas operações interestaduais que foram incentivadas na origem.

Palavras-Chave: Direito Tributário. ICMS. Guerra Fiscal.

Sumário: Introdução. 1. Guerra Fiscal 2. Aspectos Gerais do ICMS 2.1. A competência do Senado Federal para fixar alíquotas interestaduais 2.2. O princípio da não-cumulatividade 3. Requisitos para Concessão de benefícios fiscais no ICMS 4. O Direito ao crédito integral de ICMS nas operações interestaduais. Conclusão. Referências

INTRODUÇÃO

O trabalho apresentado aborda a questão da “guerra fiscal” no imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), tratando mais especificamente do direito ao crédito integral nas operações interestaduais que foram objeto de incentivo fiscal no Estado de origem da mercadoria.

A “guerra fiscal”, ou seja, a prática de alguns Estados, menos competitivos, de concederem às empresas que pretendem investir no seu território, diversos incentivos fiscais, é um dos principais entraves da questão tributária brasileira.

Nesse cenário, uma das práticas mais comuns reside na concessão de crédito presumido nas operações interestaduais pelo Estado de origem da mercadoria, o que acarreta um crédito do ICMS para o contribuinte que receber a mercadoria no Estado de destino, a maior do que foi efetivamente recolhido na origem pelo vendedor do produto.

Assim sendo, o que se busca discutir no bojo do presente trabalho é quanto a constitucionalidade da prática dos Estados de destino de criarem Decretos Estaduais, afim de obstar a utilização dos créditos fiscais no destino, uma vez que tornam ilegal a utilização do crédito concedido pelo Estado de origem da mercadoria.

O tema ganha relevância no cenário nacional, pois os investidores levam em conta para realização dos seus investimentos os referidos créditos fiscais decorrentes da operação interestadual confiando na presunção de constitucionalidade das aludidas normas.

Nesse momento, em que o país tornou-se um grande pólo de atração de investimentos estrangeiros graças à consolidação do Estado Democrático de Direito e a solidez da economia pátria, é importante que os governantes criem regras mais claras no

modelo tributário, por ser uma das principais queixas dos empreendedores, de forma que o país não perca a competitividade no cenário internacional.

No desenvolvimento do presente trabalho serão abordadas questões norteadoras que, através de sua análise, definiram o que é a chamada “guerra fiscal”, seus efeitos e consequências; Se há a possibilidade dos Estados de destino de obstem a utilização dos créditos de ICMS por meio de criação de Decreto Estadual; Se essa conduta viola o princípio da não cumulatividade e a competência do Senado Federal para fixação de alíquota do aludido tributo.

Por conseguinte, o escopo do presente trabalho é demonstrar, com base no estudo da doutrina e da jurisprudência, que o contribuinte que recebeu a mercadoria com incentivo fiscal possui direito ao creditamento integral do ICMS nas operações interestaduais.

1. GUERRA FISCAL

A palavra guerra, via de regra, se relaciona automaticamente com a ideia de combate, batalha, luta ou confronto. Na história da humanidade não são poucos os casos em que povos entram em guerra, a fim de dirimir um conflito de interesses.

Com o avançar da sociedade foram surgindo novas formas de confronto que não as tradicionais. É comum ouvirmos notícias de que os Estados estão em constante conflito sem que haja necessariamente pessoas deglandiando-se como em outros tempos.

A República Federativa do Brasil, de longa data, observa uma verdadeira batalha entre os Estados membros da Federação, a fim de atrair investimentos privados para os seus territórios utilizando ao invés das tradicionais armas, benefícios fiscais

concedidos de forma dissonante do previsto no texto constitucional, o que vem sendo intitulado popularmente como “guerra fiscal”.

Com efeito, Ricardo Pires Calciolari¹ conceitua “guerra fiscal” como a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados.

De forma mais precisa Társis Nametala Sarlo Jorge² define a situação como “a competição entre os Estados-membros da Federação, utilizando-se de uma série de incentivos fiscais, com o fito de atrair os investimentos da iniciativa privada.”

Esse confronto entre os Estados não nasceu com a criação do antigo ICM como pode parecer para muitos, na verdade, a situação é totalmente inversa, pois o aludido tributo estadual nasceu como uma tentativa de encerrar com as divergências no âmbito do Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

Contudo, com o passar dos anos, o que se vê na prática é que a solução adotada no modelo brasileiro não deu certo. Atualmente, vemos uma concorrência fiscal predatória entre os entes da federação na busca por incentivos privados para seu território.

Nesse sentido, valiosa a observação de Ricardo Varsano³ ao deixar claro que não existem vencedores nessa problemática. Isso porque, os Estados que concedem os benefícios, ainda que possuam algum ganho, impõem uma perda a outro Estado-membro.

A questão é tão cotidiana que ganhou os noticiários brasileiros no caso da batalha travada entre o Estado do Rio Grande do Sul e da Bahia pela instalação da fábrica da FORD no Brasil, sendo sagrada “vitoriosa” a proposta baiana que culminou

¹ CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. *Caderno de Finanças Públicas*, Brasília, nº. 7, p. 5-30, dez. 2006.

² JORGE. Társis Nametala Sarlo. *Manual do ICMS*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 183.

³ VARSANO *apud* BUENO DE CAMARGO, p.83.

com a unidade da empresa automobilística em Camaçari/BA, ao invés de Guaíba/RS, conforme previsto originalmente.

Vale observar que essa prática voraz não ocorre apenas no âmbito dos Estados na incidência do ICMS, mas também no plano municipal no caso do Imposto sobre Serviços (ISS), quando Prefeituras concedem alíquotas menores e outras benesses para que empresas prestadoras de serviços instalem suas sedes naquela zona de abrangência.

No caso específico do tributo estadual, os favores fiscais, em sua maioria, são concedidos sem respeitar os ditames legais e constitucionais sobre a matéria, conforme será exposto de forma mais detida no avançar do presente trabalho.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, de forma reiterada, tem declarado a inconstitucionalidade dessas práticas, conforme pode-se verificar pelos precedentes colacionados abaixo. A propósito:

INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 11.393/2000, do Estado de Santa Catarina. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Benefícios fiscais. Cancelamento de notificações fiscais e devolução dos correspondentes valores recolhidos ao erário. Concessão. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada "guerra fiscal". Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra "g", da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.⁴

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PREFERENCIAL – AUSÊNCIA DE CONSENSO DAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO – ADEQUAÇÃO. Mostra-se adequada a ação direta de inconstitucionalidade quando há tratamento tributário diferenciado em lei da unidade da Federação, sem remissão a consenso entre os demais Estados. TRIBUTO – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – DELEGAÇÃO AO PODER EXECUTIVO – ALÍQUOTA – IMPROPRIEDADE. Surge discrepante da Constituição Federal lei por meio da qual se delega ao Poder Executivo fixação de alíquota de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, pouco importando a previsão, na norma, de teto relativo à redução. PROCESSO OBJETIVO – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – ATUAÇÃO DO ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO. Consoante dispõe a norma imperativa do § 3º do artigo 103 da Constituição Federal, incumbe ao Advogado-Geral

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Cezar Peluso. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 04 ago. 2011. ADI n. 2345/SC.

da União a defesa do ato ou texto impugnado na ação direta de inconstitucionalidade, não lhe cabendo emissão de simples parecer, a ponto de vir a concluir pela pecha de inconstitucionalidade. TRIBUTO – “GUERRA FISCAL”. Consubstancia “guerra fiscal” o fato de a unidade da Federação reduzir a alíquota do ICMS sem a existência de consenso, mediante convênio, entre os demais Estados.⁵

Conforme visto pela jurisprudência citada acima, no mês de junho de 2011, a Suprema Corte Brasileira, dedicou uma sessão plenária inteira para julgar ações diretas de inconstitucionalidade que versavam sobre incentivos fiscais concedidos ao largo do texto constitucional.

Nesse mesmo dia 23 (vinte e três) formas de favores fiscais que envolvem redução do ICMS para atrair empresas foram rechaçadas por ofensa aos artigos 150, §6º, 152 e 155, §2º, VII, alínea “g”, todos da Constituição Federal.

Diante desse cenário de inconstitucionalidades reiteradas, o Ministro Gilmar Ferreira Mendes sugeriu a edição de uma Súmula Vinculante para tentar encerrar essa prática nefasta, com a seguinte redação: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.”

Pela leitura da referida proposta de Súmula Vinculante é possível depreender que o Ministro Gilmar Mendes preocupou-se apenas em resolver a problemática dos benefícios fiscais concedidos sem a observância do previsto na Constituição Federal.

Entretanto, a questão deve também ser permeada sobre a ótica dos contribuintes que foram beneficiados com os referidos incentivos confiando na presunção de legalidade e constitucionalidade das normas até então em pleno vigor.

Diante dessa questão sensível, essa foi à proposta de Súmula Vinculante que recebeu o maior número de manifestações da sociedade desde a entrada em vigor do

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Marco Aurélio. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 01 jun. 2011. ADI 3674/RJ.

aludido instituto. Com efeito, as razões evocadas no procedimento de edição dessa Súmula foram contrárias a sua ratificação, sendo claro o temor dos contribuintes com a possibilidade dos Estados serem obrigados a cobrar o referido imposto que deixou de ser recolhido em razão dos aludidos benefícios fiscais.

Nesse contexto, muitas das manifestações pugnaram pela modulação dos efeitos da aplicação da Súmula Vinculante, de forma que não tenham eficácia *ex tunc*, ou seja, que seus efeitos não retroajam de forma a atingir os fatos pretéritos, o que é permitido pelo disposto na Lei 9868/99 e já utilizado pelo Supremo Tribunal Federal em outras oportunidades.

De maneira geral, não há dúvidas de que a prática da “guerra fiscal” é inconstitucional, e que é extremamente nefasta aos Estados gerando graves abalos ao pacto federativo. Entretanto, a questão também deve ser pensada sob o prisma do contribuinte que pode ser onerado de forma abrupta.

2. ASPECTOS GERAIS DO ICMS

O ICMS possui inegável importância para os Estados membros e Distrito Federal, já que é reconhecidamente a principal fonte de arrecadação dos referidos entes tributários, tendo sido exaustivamente tratado no âmbito da Carta Maior, o que, por via de consequência, gera a necessidade de Emenda a Constituição para quaisquer alterações relativas ao aludido imposto.

A regra matriz de incidência tributária do ICMS está esculpida no artigo 155, III da Constituição Federal de 1988, ao estabelecer que competem aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias

e sobre as prestações dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de telecomunicações, ainda que as operações e serviços se iniciem no exterior.

Pela leitura do dispositivo constitucional é possível depreender que o tributo incide sobre a circulação de mercadorias e no transporte interestadual e intermunicipal, bem como no serviço de telecomunicações.

Para o escopo do presente trabalho ganha relevância apenas a vertente direcionada a realização de operações relativas a circulação de mercadorias, visto que são tais produtos que geram créditos nas operações interestaduais e que são glosados pelo Estado de destino.

Com efeito, é importante ressaltar que a circulação de mercadorias, para fins de incidência do referido tributo pressupõe que haja uma transferência de propriedade do bem jurídico com fins de mercancia⁶.

Seguindo as linhas gerais da referida exação é de relevo mencionar que a regulamentação acerca da incidência do ICMS impõe a necessidade de Lei Complementar em atendimento ao disposto no artigo 155, §2, VII da Constituição Federal.

Atualmente, a matéria é tratada pela Lei Complementar 87/96, onde estão presentes os ditames gerais do aludido tributo, em matéria infraconstitucional. Para os fins do presente trabalho merece relevo também as disposições da Lei Complementar 24/75, pois estabelece as regras relativas à concessão pelos Estados e Distrito Federal de benefícios fiscais no âmbito do ICMS.

Essa Lei Complementar Federal foi criada com o fito de uniformizar as regras para concessão dos favores fiscais em um tributo de competência estadual, ou seja, o legislador buscou retirar das mãos de cada um dos Estados federados a possibilidade de

⁶ Nesse sentido segue a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça.

conceder benefícios fiscais a sua própria vontade, a fim de manter o equilíbrio do pacto federativo.

2.1. A COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL PARA FIXAR ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS

Vale destacar que é da competência do Senado Federal a fixação das alíquotas aplicáveis às operações e às prestações interestaduais e de exportação incidentes sobre o ICMS, por disposição expressa do artigo 155, §2, IV e V, da Constituição Federal.

Com relação ao assunto, é fundamental lembrar que a questão do percentual da alíquota do ICMS está tratada pela Resolução 22, de 19 de maio de 1989, editada pelo Senado Federal, que dispõe em seu artigo 1º, ser o percentual de 12% (doze por cento) nas operações interestaduais do aludido imposto para os Estados do Sul e Sudeste e 7% (sete por cento) para os Estados da Região Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Espírito Santo.

Com efeito, não há dúvidas de que compete somente ao Senado Federal fixar às alíquotas aplicáveis as operações e prestações interestaduais e de exportação, por meio de resolução, conforme determinado pela Constituição Federal.

Vale lembrar que essa competência já foi centralizada nas mãos do Senado Feral, a fim de evitar a prática de alíquotas diferenciadas por Estados membros ao seu livre arbítrio, o que tornaria o ICMS ainda mais complexo.

A despeito do preceito constitucional e da Resolução editada pelo Senado Federal, os Estados de destino das mercadorias editam decretos estaduais almejando vedar a utilização de crédito de ICMS, correspondente a entrada das mercadorias

remetidas aos estabelecimentos localizados em seu território, por estabelecimento que na origem se beneficie com incentivos fiscais admitindo tais créditos apenas na mesma proporção que o imposto venha sendo efetivamente pago a unidade federada de origem.

Os Estados de destino possuem entendimento de que somente os créditos podem ser escriturados no percentual que foram recolhidos na origem. Contudo, tal posicionamento, não encontra respaldo nos preceitos constitucionais ou legais.

Pelo contrário, esses Decretos estão em conflito com a Constituição Federal, visto que esta determina que compete ao Senado Federal, mediante Resolução, estabelecer as alíquotas aplicáveis as operações interestaduais.

Segundo Ives Gandra da Silva Martins⁷ coube ao Senado Federal tal atribuição em virtude da necessidade de eliminar os riscos de que incentivos outorgados por um Estado tivessem um impacto de descompetitividade em relação aos demais que deles recebessem mercadorias com ICMS estimulado, bem como a fim de tornar obrigatória a exigência de Estados e Distrito Federal negociarem a aprovação de tratamento tributário mais favorável.

Assim, ao restringir o crédito tributário ao efetivamente recolhido está o ente federado do destino da mercadoria, na verdade, fixando alíquota do ICMS nas operações interestaduais, em relação ao produto adquirido pelos empresários, em flagrante usurpação de competência constitucionalmente atribuída ao Senado Federal no artigo 155, §2, IV e V da Constituição Federal.

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Eventuais Efeitos Prospectivos de Proposta de Súmula Vinculante 69 do STF e Inteligência da Unanimidade Exigida para Estados e Distrito Federal concederem Estímulos Fiscais como Cláusula Pétrea Constitucional. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: 16. V, p. 89-105, jan. 2012.

José Eduardo Soares de Mello⁸ exemplifica a matéria com uma prática perpetrada pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo que editou uma Resolução para restringir o direito de crédito decorrente das operações interestaduais incentivadas.

O Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de refutar tal prática, a limitação de crédito do ICMS, usurpando-se competência constitucional conferida ao Senado Federal, ao julgar Ação Direta de Inconstitucionalidade, como se pode verificar no julgado abaixo, da lavra do Exmo. Ministro Eros Roberto Grau:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECRETO N. 989/03, EDITADO PELO GOVERNADOR DO ESTADO DO MATO GROSSO. USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL PARA FIXAR A ALÍQUOTA DO ICMS, NOS TERMOS DO PRECEITO DO ARTIGO 155, § 2º, INCISOS IV E V, DA CB/88. ICMS. IMPOSTO NÃO-CUMULATIVO. A CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS, SEM A PRÉVIA CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL, AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O decreto n. 989/03, do Estado do Mato Grosso, considera como não tendo sido cobrado o ICMS nas hipóteses em que a mercadoria for adquirida nos Estados do Espírito Santo, de Goiás, de Pernambuco e no Distrito Federal 2. O contribuinte é titular de direito ao crédito do imposto pago na operação precedente. O crédito há de ser calculado à alíquota de 7% se a ela efetivamente corresponder o percentual de tributo incidente sobre essa operação. Ocorre que, no caso, a incidência dá-se pela alíquota de 12%, não pela de 7% autorizada ao contribuinte mato-grossense. 3. Pacífico o entendimento jurisprudencial no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/75, afronta ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal". Precedentes. 4. Ação direta julgada procedente para declarar inconstitucional o decreto n. 989/2003, do Estado do Mato Grosso.⁹

Como se vê, o caso julgado pelo Supremo Tribunal Federal não deixa margem para dúvidas quanto à impossibilidade de usurpação de competência do Senado Federal para fixação de alíquota do ICMS, em operações interestaduais, conforme inúmeras tentativas da Administração Pública Estadual.

⁸ MELLO. José Eduardo Soares de. ICMS - Guerra Fiscal - Operação Interestadual e Direito a Crédito. Importações por Conta e Ordem. Resolução nº 31/2012 do Senado. Comércio Eletrônico. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: 16. V. p. 142-158, jan. 2012.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Eros Roberto Grau. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 09 mar. 2007. ADI 3312/MT.

No caso apreciado pelo Pleno do Pretório Excelsior, a pretensão de fixar alíquota máxima para o creditamento do ICMS coube ao Estado do Mato Grosso que teve a intenção de limitá-lo em 7% (sete por cento) por meio do Decreto 989/03. Entretanto, a referida norma foi declarada inconstitucional pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Sendo assim, é indiscutível que os Estados de destino ao pretenderem limitar o direito ao creditamento do ICMS decorrente das operações interestaduais estão violando a Constituição Federal que declarou ser de competência do Senado Federal, através de Resolução, fixar alíquotas das operações interestaduais no ICMS.

2.2. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

De início, é importante destacar que o princípio da não-cumulatividade possui expressa previsão constitucional no artigo 155, §2, inciso I. Verbis: “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;”

Como se vê, a não-cumulatividade é característica essencial do ICMS, pois evita que o imposto seja cobrado “em cascata”, justamente por conta da previsão de compensação do que for devido “em cada operação relativa de circulação de mercadorias ou prestação de serviço com o montante cobrado nas anteriores”, seja pelo próprio Estado-membro, seja por Estado-membro diverso ou Distrito Federal.

Entretanto, cabe ressaltar que não se trata essa da compensação jurídica prescrita no artigo 156, inciso II, do Código Tributário Nacional, pois não se extingue o

crédito tributário, mas sim de compensação financeira, simples operação matemática, por meio de sistema escritural de débito e crédito.

De qualquer forma, o princípio da não-cumulatividade é muito mais que um fenômeno financeiro ou econômico, sendo, na verdade, jurídico, pois é a própria Constituição Federal que o prescreve como característica essencial do ICMS.

Assim, por expressa previsão constitucional, o valor do ICMS, que tiver sido suportado na entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte, deve ser deduzido do montante a ser pago no instante da saída, evitando-se a mencionada incidência “em cascata”, o que evita que haja pagamento do tributo em duplicidade.

Por outro lado, se coube à Constituição da República definir a regra, ou seja, a não-cumulatividade, somente a própria pode prever “exceções”. E, no que se refere ao creditamento do ICMS recolhido nas operações anteriores, sendo que tais exceções já foram devidamente prescritas pelo artigo 155, §2, II, “a”, da CF 88.

Com efeito, pela leitura do referido dispositivo legal resta claro que apenas as operações ou prestações que estejam abarcadas pela não incidência ou pela isenção do ICMS poderão suprimir o direito ao crédito do contribuinte, sendo permitida a legislação infraconstitucional somente ampliar o direito ao creditamento, mas jamais restringi-lo, sob pena de afronta ao texto constitucional.

No mesmo sentido seguem as lições de Aires Barreto¹⁰. Veja-se:

Em resumo, podemos concluir afirmando que:

- a) A Constituição só prevê duas exceções ao direito de crédito, no caso do ICMS: as versadas no artigo 155, 2, II;
- b) Nenhuma lei pode condicionar, reduzir ou eliminar o direito de creditar-se pelo ICMS relativo as operações anteriores;
- c) A formulação constitucional é ampla e irrestrita: toda operação tributável gera crédito. Logo normas que estabeleçam restrições de qualquer espécie ao direito de crédito põem-se em flagrante descompasso com a Constituição Federal.

¹⁰ BARRETO, Aires Fernandino. O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais. São Paulo: Dialética, 1997, p. 16.

Outrossim, fundamentais também as lições de Roque Antônio Carrazza¹¹: “O ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao princípio da não-cumulatividade, que, tendo sido considerado pela Constituição, um dos traços característicos desse tributo, não pode ter seu alcance diminuído, nem muito menos anulado por normas infraconstitucionais.”

Assim sendo, é evidente que a legislação infraconstitucional não tem poder para restringir o direito ao creditamento do ICMS referente a operação anterior da cadeia de circulação da mercadoria, por ser esse direito garantido pela Constituição Federal, não estando a mercê da competência legislativa da União, dos Estados ou Distrito Federal e dos Municípios.

3. REQUISITOS PARA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS NO ICMS

Como dito acima no presente trabalho, as matérias atinentes ao ICMS foram tratadas de forma exaustiva na Constituição Federal de 1988, a título de exemplo basta citar que foram 41 (quarenta e um) dispositivos dedicados a este tributo, enquanto o Imposto de Renda, tributo também de grande importância, conta com apenas 4 (quatro) menções no texto constitucional. Esse fenômeno pode ser explicado, em parte, por ser o aludido tributo estadual uma tentativa de encerrar a guerra fiscal existente à época do IVA.

Nesse sentido, a questão da concessão de benefícios fiscais no âmbito do tributo icemista também veio regida na Carta Magna. Com efeito, o artigo 155, §2, XII, alínea g, estabeleceu que cabe a lei complementar regular a forma como, mediante

¹¹ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

deliberação dos Estados e do Distrito Federal, poderão ser concedidos ou revogadas as isenções, incentivos e demais favores fiscais.

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, jamais foi editada qualquer lei complementar para regulamentar a matéria. Entretanto, a Lei Complementar 24/75 foi considerada recepcionada na ordem constitucional inaugurada em 1988 pelo Supremo Tribunal Federal¹², para tratar da concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS.

Ao analisarmos o aludido diploma legal é possível depreender que os Convênios são os instrumentos hábeis para a concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS¹³, tais acordos devem ser aprovados por unanimidade de todos os Estados da Federação e Distrito Federal e revogados por aprovação de pelo menos quatro quintos dos representantes presentes¹⁴.

Importante ainda explicitar que tais Convênios são elaborados e celebrados em um colegiado denominado Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), sendo chamado por José Eduardo Soares de Melo como órgão de “geração espontânea”, visto que foi criado sem qualquer ato normativo ou lei. Vale lembrar que todos os Estados e o Distrito Federal possuem assento no referido órgão, sendo, via de regra, representados por seus Secretários de Fazenda, mediante indicação do Chefe do Poder Executivo.

Os Convênios, segundo Roque Antonio Carraza¹⁵, não possuem natureza jurídica de lei, mas trata-se de atos normativos *sui generis*. Verbis:

Detalhando o assunto, os Estados e o Distrito Federal devem, para conceder isenções de ICMS, firmar entre si convênios. Não são estes, porém, que as fazem nascer. Apenas integram o processo legislativo necessário à concessão

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Sydney Sanches. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 01 jun. 2001. ADI 2.155-MC/PR.

¹³ BRASIL. Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975. Artigo 1. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 28 set. 2013.

¹⁴ BRASIL. Lei Complementar n. 24 de 07 de janeiro de 1975. Artigo 2º, §2. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 28 set. 2013.

¹⁵ CARRAZA. op. cit., p. 164

destas desonerações tributárias. Elas surgem – ou deveriam surgir – do decreto legislativo ratificador do convênio interestadual.

Por outro lado, Jorge Alcides da Costa¹⁶ pondera que se trata na verdade de uma fase peculiar do processo legislativo, em matéria de incentivos de ICMS, pois limita a competência das Assembleias Legislativas, mas que não pode eliminá-la.

Roque Antonio Carraza¹⁷ e Geraldo Ataliba¹⁸ entendem que não cabe ao Governador do Estado ratificar os Convênios Interestaduais celebrados no âmbito do CONFAZ, consoante o disposto no artigo 4º da Lei Complementar 24/75. O processo de ratificação segundo os consagrados tributaristas deveria ser aprovado pelas Casas Legislativas, em respeito ao princípio da legalidade, pois apenas lei em sentido estrito seria capaz de conceder isenções de ICMS.

No que tange a necessidade de unanimidade para aprovação de benefício fiscal no CONFAZ, vale lembrar que alguns Estados questionaram essa exigência, sob o argumento de que isso violaria a autonomia dos entes federativos.

O Supremo Tribunal Federal enfrentou essa discussão no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade 3246/PA, de relatoria do Ministro Carlos Ayres Britto, tendo o referido julgador assentado que:

as regras constitucionais que impõem um tratamento federativamente uniforme em matéria de ICMS não representam desrespeito a autonomia dos Estados membros e Distrito Federal. Isto porque o próprio artigo 18, que veicula o princípio da autonomia dos entes da federação, de logo aclara que esse princípio da autonomia já nasce balizada por ela própria, Constituição.

Ives Gandra da Silva Martins¹⁹ assevera que o preceito fundamental da necessidade aprovação por unanimidade dos Estados da Federação não pode ser quebrado, visto que foi ele que permitiu a regionalização de um tributo com vocação

¹⁶ COSTA, Jorge Alcides da. *ICMS na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1999, p. 130.

¹⁷ CARRAZA, op. cit. p. 458

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. Convênios Interestaduais. *Revista de Direito Público*, Rio de Janeiro, n. 67/5, p. 2-4, 1997.

¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noesses, 2012.

nacional e que em tese seria capaz de evitar concorrência predatória, em virtude de incentivos concedidos unilateralmente por outras unidades da Federação.

Essa posição de tão respeitado doutrinador ganha relevo, pois tramita no Senado Federal projeto de lei²⁰ do Senador Wellington Dias, pelo qual se pretende reduzir o quórum para aprovação de benefícios fiscais no CONFAZ para três quintos das unidades federadas e um terço dos estados integrantes de cada uma das cinco regiões.

O referido autor sustenta sua posição, pois entende que a necessidade de aprovação por unanimidade decorre do próprio texto constitucional²¹ e não da Lei Complementar 24/75. Sendo assim, conclui seu estudo sobre o assunto entendendo que se trata de uma cláusula pétrea, esculpida no artigo 60, §4, I, CF 88, ou seja, que o sistema federativo restaria abalado se emendas constitucionais ou leis infraconstitucionais reduzissem esse quorum.

Dessa forma, não resta dúvidas que sob a ótica de Ives Gandra da Silva Martins, o projeto de lei apresentado pelo Senador Wellington Dias é manifestamente inconstitucional por atentar contra cláusula pétrea.

Aliomar Baleeiro²² explica que os convênios interestaduais nascem como consequência do princípio da não-cumulatividade e da necessidade, em um Estado Federal, de se evitar regras díspares e unilateralmente adotadas para a concessão de benefícios, o que poderia gerar problemas concorrenciais e violação ao pacto federativo.

Infelizmente, conforme se extrai do presente trabalho, o procedimento previsto acima, na maioria das vezes, não é respeitado pelos Estados da Federação ao

²⁰BRASIL. Projeto de Lei n. 238, de 03 de janeiro de 2013. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=564525>>. Acesso em: 28 set. 2013.

²¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Artigo 155, §2, VI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 28 set. 2013.

²² BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

concederem benefícios fiscais para atrair investimentos para seu território, sem a prévia observância de aprovação pelo CONFAZ.

Entretanto, é bem verdade que o Supremo Tribunal Federal reiteradamente vem rechaçando a concessão de incentivos fiscais que são concedidos pelos Estados membros ao arrepio do procedimento previsto no presente capítulo.

4. O DIREITO AO CRÉDITO INTEGRAL DE ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

Diante de todas as premissas estabelecidas durante o presente trabalho é necessário enfrentar a questão do direito ao crédito integral do ICMS nas operações interestaduais que na origem foram objeto de incentivo fiscal concedido ao arrepio dos ditames da Constituição Federal e da legislação ordinária.

A situação ora em análise se refere à aquisição de mercadorias interestadual, cuja operação na origem é incentivada pela concessão de crédito presumido do imposto, sem aprovação prévia pelo CONFAZ. Os agentes fiscais alegam que por ser o incentivo inconstitucional e como não houve o efetivo recolhimento da integralidade do tributo creditado, não existiria o direito ao crédito não recolhido na origem por parte do adquirente da mercadoria.

Ademais, embasam sua argumentação no artigo 8º da LC 24/75 para aduzir as consequências para a inobservância dos ditames do correto procedimento para aprovação do favor fiscal, são as seguintes: (i) a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; (ii) a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do

débito correspondente; (iii) a presunção de irregularidade das contas do Governador e a suspensão do pagamento do repasse de verbas públicas.

Em síntese, além de punir o Chefe do Poder Executivo que descumpriu os ditames da Constituição Federal, a referida Lei Complementar pretende punir também o contribuinte que adquiriu mercadorias provenientes de fornecedores situados nesses Estados.

Contudo, vale rememorar que a Constituição Federal em seu artigo 155, §2, XII, alínea g, estabeleceu que cabe a lei complementar regular a forma como os incentivos fiscais poderão ser concedidos ou revogados.

Dessa forma, não pode o ato normativo estadual vedar o direito ao crédito do contribuinte, sob pena de exceder a competência que lhe foi conferida, bem como violar o princípio da não-cumulatividade.

A isenção e a não incidência são as exceções ao crédito de ICMS previstas no texto constitucional²³. Logo, não cabe a Lei complementar e aos Decretos Estaduais criarem novas hipóteses de restrição ao creditamento do referido tributo.

Sob o tema vale transcrever as lições de Roque Antonio Carraza²⁴:

[...] o direito de compensação (em favor do contribuinte) só depende, para nascer, da ocorrência, no mundo fenomênico, de um dos fatos impositivos do ICMS. Aceitar que a lei ou o Fisco é que vão disciplinar o gozo desse direito implica reconhecer, equivocadamente, que o Legislativo ou a Administração Pública podem, a seu critério, estreitar ou, mesmo, esvaziar o princípio da não cumulatividade do ICMS, que os Estados e o Distrito Federal são obrigados pela Constituição, a obedecer. Ora parece-nos evidente que um direito concedido de maneira tão irrestrita pela Carta Constitucional não pode navegar ao grado da vontade do legislador ou do Fisco.

No mesmo diapasão segue a lição de Aires Fernandino Barreto²⁵ que ao interpretar o inciso II, do §2, do artigo 155 dispôs que: (i) a Constituição somente previu duas exceções ao direito de crédito (isenção e não incidência); (ii) nenhuma lei pode

²³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Artigo 155, §2. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 28 set. 2013.

²⁴ CARRAZA. op cit. p. 456.

²⁵ BARRETO. Aires Fernandino. Créditos de ICMS – Limites da Lei Complementar. In: *O ICMS, a LC 87 96 e Questões Jurídicas Atuais*. São Paulo : Dialética, 1997, p. 16.

condicionar, reduzir ou eliminar direito ao crédito de ICMS relativo as operações anteriores; (iii) as normas que estabelecem restrições ao direito de crédito estão em descompasso com a Constituição.

Sendo assim, qualquer forma de restrição ou vedação ao direito de crédito do ICMS nas operações interestaduais pelos Estados Federados é manifestamente inconstitucional por afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Outrossim, as Fazendas Públicas entendem que os Tribunais ao declararem inconstitucionais os incentivos fiscais concedidos no âmbito da guerra fiscal estariam legitimados para validar as suas normas restritivas de crédito.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal²⁶ ao apreciar a matéria reconheceu a inconstitucionalidade dos diplomas legais que objetivavam restringir ao direito de crédito dos contribuintes destinatários das mercadorias nas operações interestaduais.

Elucidativas as palavras da Ministra Ellen Gracie²⁷ ao prelecionar que as inconstitucionalidades não se compensam, cabendo aos Estados Federados que se entendem prejudicados ajuizarem Ações Diretas de Inconstitucionalidade em face das legislações que não respeitarem os preceitos constitucionais.

A questão deve ser analisada sob o prisma do contribuinte que está tendo limitado seu direito ao crédito decorrente da mercadoria que adquiriu de terceiros na operação interestadual, sendo certo que o tributo estava devidamente destacado na nota fiscal.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a discussão foi travada pela primeira vez no julgamento do Recurso Especial 773.675/RS pela Primeira Turma, tendo como relator o Ministro Luiz Fux.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Gilmar Mendes. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 15 jun. 2007. ADI 2548/PR.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ellen Gracie. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 13 mai. 2010. AC 2611/MG.

A Corte naquela oportunidade estendeu legítimo o direito ao crédito do contribuinte, sob pena de restar afrontado o princípio da não-cumulatividade. Ademais, acrescentou que o referido direito nada tem a ver com o pagamento do tributo devido na operação anterior.

Sobre o tema vale transcrever trecho do acórdão de relatoria do eminente Ministro Luiz Fux²⁸. Veja-se:

O termo “cobrado” deve ser, então, entendido como “apurado”, que não se traduz em valor em dinheiro, porquanto a compensação se dá entre operações de débito (obrigação tributária) e crédito (direito ao crédito). Por essa razão, o direito de crédito é uma moeda escritural, cuja função precípua é servir como moeda de pagamento parcial de impostos indiretos, orientados pelo princípio da não-cumulatividade. Destarte, o direito à compensação consubstancia um direito subjetivo do contribuinte, que não pode ser sequer restringido, senão pela própria Constituição Federal. Evidenciado resulta que a norma constitucional definiu integralmente a forma pela qual se daria a não-cumulatividade do ICMS, deixando patente que somente nos casos de isenção e não-incidência não haveria crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes ou exsurgiria a anulação do crédito relativo às operações anteriores (art. 155, § 2º, II). Ressoa inequívoco, portanto, que o direito de abatimento, quando presentes os requisitos constitucionais, é norma cogente, oponível ao Estado ou ao Distrito Federal. A seu turno, os sucessivos contribuintes devem, para efeito de calcular o imposto devido pela operação de saída da mercadoria do seu estabelecimento, abater o que antes e, a título idêntico, dever-se-ia ter pago, a fim de evitar a oneração em cascata do objeto tributado, dando, assim, plena eficácia à norma constitucional veiculadora do princípio da não-cumulatividade. Percebe-se, assim, que o creditamento não é mera faculdade do contribuinte, mas dever para com o ordenamento jurídico objetivo, não lhe sendo possível renunciar ao lançamento do crédito do imposto, mesmo que tal prática lhe fosse conveniente. Sequer a própria lei poderia autorizá-lo a tanto, sob pena de patente inconstitucionalidade. Nesse diapasão, não se afigura legítima a exigência de estorno dos créditos de ICMS, porquanto a empresa agiu no estrito cumprimento da regra-matriz de direito ao crédito, uma vez ter-lhe sido regularmente repassado o tributo pela empresa fornecedora quando da aquisição das embalagens personalizadas, consoante destacado nas notas fiscais - documentos idôneos para tanto - , gerando a presunção de incidência da exação na operação anterior.

Pela leitura do trecho acima é possível depreender que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça admite o creditamento decorrente da aquisição da mercadoria interestadual, independentemente do tributo ter sido incentivado indevidamente na origem, visto que a nota fiscal do produto consignava o destaque do

²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Luiz Fux. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 28 set. 2067..Recurso Especial nº. 738254/RS.

referido tributo.

No mesmo sentido seguem as lições de Roque Antônio Carraza²⁹:

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". (...) 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".

Entretanto, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça inaugurou divergência quanto ao tema ao julgar o Agravo Regimental no Agravo 1.243.662/MG de relatoria da Ministra Eliana Calmon.

No referido julgamento, a Segunda Turma entendeu que não assiste ao contribuinte o direito aos créditos presumidos ou fictícios por serem considerados nulos, consoante o disposto no artigo 8º, da LC 24 75.

Os defensores dessa tese são os Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin e Eliana Calmon. Além do argumento jurídico citado acima, eles citam o fato de que os contribuintes reconhecem a inconstitucionalidade dos incentivos, mas que agem como se não tivessem nada com isso até o julgamento de eventual ADI.

Herman Benjamin³⁰ chegou a sustentar em seu voto que “caso o Judiciário ratifique esse entendimento, não há reforma tributária que resolva a "guerra fiscal", pois

²⁹ CARRAZA. op. cit., p. 358-361

a demora na tramitação das Adins validará, na prática, os benefícios fiscais concedidos ao arrepio da Constituição.”

Contudo, posteriormente, a própria Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça mudou seu entendimento e passou a decidir pela possibilidade do direito de crédito ao contribuinte nas operações em que haja concessão de crédito presumido, mesmo sem observância ao disposto na LC 24/75.

Os julgadores entenderam que ao venderem às mercadorias as empresas fornecedoras calculam o imposto relativo às operações respectivas pela alíquota cheia (12% ou 7%), como manda a legislação de regência, inclusive a Resolução do Senado n.º 22/89, destacando a totalidade do imposto nas notas fiscais de venda.

Assim, entendeu-se que no preço cobrado está embutido o imposto em sua integralidade, tendo sido repassado todo ônus fiscal para a adquirente dos produtos. Dessa forma, tendo o valor do imposto sido destacado na nota fiscal, pode e deve ser creditado, já que foi suportado na cadeia de circulação da mercadoria, ainda que a totalidade do imposto não tenha sido recolhida na etapa anterior por força de um crédito presumido concedido ao fornecedor pelo Estado de origem.

Nesse sentido, o Ministro Castro Meira asseverou que “É absurdo admitir que o Estado destinatário da mercadoria restrinja o aproveitamento do crédito ao comprador por força de um benefício fiscal concedido ao vendedor pelo Estado de origem, se o imposto incidiu em sua integralidade e assim foi destacado na nota fiscal que instrumentaliza a operação.”

Dessa forma, é inconteste que a concessão de crédito presumido não implica em alteração do tributo incidente e destacada no documento fiscal. Assim, o adquirente

³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Herman Benjamin. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 19 set. 2011. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n.º. 31714/MT.

da mercadoria efetua a apropriação do crédito em conformidade com o valor do tributo destacado na nota fiscal, e não a partir da apuração do imposto realizado pelo seu fornecedor, onde ocorrerá o efeito do benefício fiscal.

CONCLUSÃO

A prática dos Estados-membros de concederem benefícios fiscais à margem do que dispõe a Constituição e a Lei Complementar 24/75 é extremamente nefasta ao modelo federativo brasileiro.

Nessa verdadeira “guerra fiscal” travada entre os Estados-membros não existem vencedores, visto que todos perdem com a constante insegurança jurídica causada por essas condutas, em especial aqueles que pensam em receber investimentos nos seus territórios.

Não é nenhuma novidade que um dos principais entraves para a atração de investimentos no território pátrio decorre da enorme burocracia e insegurança jurídica no modelo tributário brasileiro, dentre eles a “guerra fiscal”.

Para tentar solucionar essa problemática tramitam no Senado Federal propostas do Senador Dulcídio Amaral³¹ e Wellington Dias³², o primeiro busca uniformizar a alíquota interestadual em 4% (quatro por cento) e o segundo apresentou projeto que viabiliza a convalidação dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados sem a aprovação unânime do Conselho de Administração Fazendária (CONFAZ), o que esvaziaria a discussão travada no decorrer do presente trabalho.

³¹ BRASIL. Projeto de Resolução no Senado Federal n. 01, de 27 de dezembro de 2012. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=121933&tp=1>>. Acesso em: 28 set. 2013.

³² BRASIL. Projeto de Lei n. 238, de 03 de janeiro de 2013. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=564525>>. Acesso em: 28 set. 2013.

Contudo, até o presente momento, a discussão quanto à possibilidade da escrituração integral dos créditos de ICMS decorrentes de operações de aquisição de mercadorias que foram incentivadas em sua origem continua em aberto nos Tribunais Superiores.

Apesar de existirem precedentes favoráveis à tese defendida no transcorrer desse artigo no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal não é possível ainda afirmar que a discussão está encerrada.

No Superior Tribunal de Justiça, pende de julgamento pela Primeira Seção, órgão colegiado que pacifica a jurisprudência entre a primeira e segunda turma do Tribunal, as quais possuem competência para julgar as questões atinentes ao Direito Tributário, o Embargo de Divergência no Agravo 1.243.662/MG sob a relatoria do Ministro Sergio Kukina.

Em virtude de a matéria estar estreitamente ligada aos dispositivos constitucionais e ao princípio da não-cumulatividade, não há dúvidas de que a palavra final sobre a matéria caberá ao Supremo Tribunal Federal, já tendo sido reconhecida a repercussão geral sobre o tema no Recurso Extraordinário 628.075 de Relatoria do Ministro Joaquim Barbosa.

Este julgamento será essencial, pois poderá ou não confirmar os entendimentos adotados pelo Superior Tribunal de Justiça, que como visto linhas acima, em sua maioria, tem votado de forma favorável ao entendimento dos contribuintes.

É importante observar que os Ministros Luiz Fux e Teori Albino Zavascki, hoje Ministros do Supremo Tribunal Federal, quando pertencentes a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça sempre votaram de forma a reconhecer o direito ao crédito integral decorrente das operações interestaduais anteriormente incentivadas.

Ambos sempre entenderam que negar o direito ao creditamento seria atentar

contra o princípio da não-cumulatividade, bem como que o direito à compensação é subjetivo do contribuinte, ou seja, que não pode ser restrito senão por norma constitucional.

Ademais, sustentavam que a empresa receptora da mercadoria agiu no estrito cumprimento da regra-matriz de direito ao crédito, uma vez ter-lhe sido regularmente repassado o tributo pela empresa fornecedora quando da aquisição da mercadoria, já que devidamente destacado nos documentos fiscais e embutido no preço do produto.

Contudo, os demais 9 (nove) ministros integrantes do Supremo Tribunal Federal jamais se manifestaram sobre o tema, o que deixa em aberto a posição que será sacramentada pelo órgão de cúpula do Poder Judiciário.

Assim, infelizmente só nos resta esperar por uma decisão da Suprema Corte sobre o tema, confiando que os eminentes membros daquele Tribunal efetivamente reconheçam o direito ao crédito integral decorrente das operações interestaduais incentivadas, a medida que essa posição é a que mais se coaduna com a ordem constitucional vigente, em especial aos artigos 155, §2, I e 155, §2, IV e V, ou seja, o princípio da não-cumulatividade e a competência do Senado Federal para estabelecer as alíquotas interestaduais no âmbito do ICMS.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

BARRETO, Aires Fernandino. *O ICMS e a LC 87/96. Questões Jurídicas Atuais*. São Paulo: Dialética, 1997.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Guerra Fiscal no ICMS. In: *Caderno de Finanças Públicas*, Brasília, n. 7, p.5-30, 2006.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. *A guerra fiscal e seus efeitos: Autonomia X Centralização*. São Paulo: Manole, 2004.

CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Eventuais Efeitos Prospectivos de Proposta de Súmula Vinculante 69 do STF e Inteligência da Unanimidade Exigida para Estados e Distrito Federal concederem Estímulos Fiscais como Cláusula Pétrea Constitucional. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, São Paulo, n. 16, p.89-105, 2012.

_____ e CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 1. ed. São Paulo: Noesses, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS - Guerra Fiscal - Operação Interestadual e Direito a Crédito. Importações por Conta e Ordem. Resolução nº 31/2012 do Senado. Comércio Eletrônico. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, São Paulo, n. 16, p.142-158, 2012.

_____. *ICMS – Teoria e Prática*. 11. ed., São Paulo: Dialética, 2009.