

A GLOSA DE CRÉDITOS DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS) NO CONTEXTO DA GUERRA FISCAL

The disallowance of Brazilian Tax on the Circulation of Goods and Services of Interstate and Intermunicipal Transportation and Communication credits in the context of war tax

João Guilherme Simões Herrera¹

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Guerra fiscal. 3. Exemplos de situações típicas de guerra fiscal. 4. O papel do Supremo Tribunal Federal e a reforma tributária. 5. Direito à glosa de créditos fictícios. 5.1. Argumentos envolvidos no debate. 5.2. Posicionamento dos tribunais sobre a glosa de créditos. 6. Conclusão. 7. Referências bibliográficas.

RESUMO

No presente estudo, prima-se pela breve análise da sistemática do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, da forma e requisitos para a concessão dos incentivos fiscais a ele relacionados, das competências tributárias e do Federalismo brasileiro, a fim de verificar os instrumentos de defesa dos entes lesados quando da instituição de benefícios ilegais e inconstitucionais por outras unidades da Federação, bem como estudar soluções para colocar fim à guerra fiscal que traz insegurança jurídica e forte redução da arrecadação, tratando especificamente da glosa de créditos pelo ente lesado.

ABSTRACT

In this study, a brief analysis of the Brazilian Tax on the Circulation of Goods and Services of Interstate and Intermunicipal Transportation and Communication will be made. Will be analyzed the form and conditions for the granting of tax incentives related to it, the competences about tax and Brazilian Federalism, in order to verify the instruments of defense to be used by the injured entities when the institution of illegal and unconstitutional benefits by other units of the Federation. Will explore solutions to end the tax war that brings legal uncertainty and strong reduction of the collection, specifically addressing the disallowance of credits by injured one.

Palavras-chave: ICMS. Incentivos. Guerra Fiscal. Glosa de créditos. Federalismo.

Keywords: ICMS. Incentives. Tax War. Disallowance of credits. Federalism.

1. INTRODUÇÃO

Respeitar a distribuição constitucional das competências material, legislativa e tributária, associada à distribuição constitucional de receitas, é primordial para a sustentação do federalismo cooperativo brasileiro, em especial para garantir a auto-

¹ Procurador do Estado de São Paulo, especialista em Direito do Estado pela Universidade Estadual de Londrina e em Direito Tributário e Financeiro pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo.

nomia dos entes federados. O delineamento constitucional dessas competências foi elaborado com o objetivo de equalizar as receitas de cada ente em face das despesas que deve suportar, garantindo-lhe a autonomia financeira para o exercício de seu mister.

Com relação aos Estados da Federação, o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é, sem dúvida, o principal meio de receita e o responsável pela autonomia financeira. Incidindo sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços relevantes (transporte e comunicação), ou seja, tendo por base o consumo de bens e alguns dos serviços mais impactantes na vida em uma sociedade globalizada, é certo dizer que o ICMS envolve grandes montantes, captando parte da riqueza em circulação.

Em decorrência do desenho da hipótese de incidência do ICMS, a concentração da receita do imposto se dá em determinados polos mais desenvolvidos, enquanto os menos desenvolvidos arrecadam quantia menor, tornando-se mais dependentes das transferências de receitas da União. No entanto, a disciplina constitucional do ICMS é clara em tentar dar-lhe uniformidade no território nacional, não fazendo dele um meio de combate às desigualdades regionais. Desde sua instituição, o desequilíbrio na arrecadação já era previsível. E também por isso outros meios são previstos pela Constituição para sanar os problemas advindos das desigualdades regionais na Federação.

A fim de evitar a concorrência entre os entes federados, o Constituinte impediu a concessão de benefícios fiscais de ICMS como forma de captação de investimentos no território do Estado concedente. A Constituição Federal brasileira exige a celebração de convênio, com a assinatura de todos os Estados Federados, para que benefícios fiscais de ICMS possam ser concedidos, conforme previsão do art. 155, § 2º, XII, “g”. Essa preocupação com a concorrência entre Estados advém desde a ordem jurídica anterior, quando foi editada a Lei Complementar nº 24/1975, que condicionou a concessão de benefícios fiscais do ICMS à prévia celebração de convênios pelos Secretários da Fazenda dos Estados Federados.

Apesar das previsões legais e constitucionais, inúmeros Estados, em geral os menos favorecidos na arrecadação do ICMS, buscam competir com os demais e, para tanto, concedem benefícios fiscais unilaterais, atraindo para seus territórios grandes empresas que circulem mercadorias.

Essa concorrência entre os Estados da Federação, através de benefícios fiscais de ICMS, é chamada de guerra fiscal, pois estrutura-se em um verdadeiro conflito fiscal entre os entes, no qual todos saem perdendo. Esse cenário de guerra fiscal não só gera perda considerável de receita para os entes públicos, como também gera a concorrência desleal entre particulares, haja vista que certas empresas beneficiárias de incentivos fiscais atuam em vantagem no mercado, com redução de sua carga tributária, em detrimento das demais.

A guerra fiscal se desenvolve em várias vertentes e espécies, assim como os benefícios fiscais são manifestados de diversas maneiras, fruto da criatividade dos entes que buscam ampliar suas receitas a qualquer custo.

Não é de hoje que se busca uma solução para acabar com a guerra fiscal. Todavia, há décadas, os Estados assistem à crescente implementação de benefícios fiscais à revelia do Conselho de Política Fazendária (CONFAZ), mas, ao mesmo tempo, não veem a tomada de medidas eficazes para colocar fim à guerra fiscal. Aqueles que poderiam e deveriam agir não dão respostas ágeis e eficazes para determinar o fim da guerra fiscal, nem para combater a origem do problema, que é a existência de desigualdades regionais na federação brasileira.

Nesse panorama, o presente trabalho propõe-se a analisar o cenário de guerra fiscal que se mostra em evidência em nosso país há décadas, bem como as maneiras de combatê-lo, especialmente diante da inércia daqueles que têm o dever de agir e pouco fazem, tornando necessária a atuação mais ativa e combativa dos entes lesados pela perenidade da concorrência entre Estados Federados através do ICMS.

Os Estados lesados, além da tentativa de solução política dos conflitos, que tem se mostrado inócua, também têm agido de outras formas. Há anos se fala em reforma tributária, mas apenas pequenos passos são dados nesse sentido. Verifica-se que o papel do Congresso Nacional não tem sido exercido a contento nesse campo, assim como o tímido progresso legislativo em busca do fim da guerra fiscal não tem despertado otimismo nos entes públicos que sofrem com a falta de solução definitiva para o problema.

O ajuizamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade em face da lei que concede benefício fiscal unilateral e, portanto, inconstitucional é outra forma também utilizada no combate à guerra fiscal. No entanto, o Supremo Tribunal Federal (STF), guardião da Constituição, não tem decidido de forma célere e também não tem chamado para si a responsabilidade de colocar fim à guerra fiscal, demandando a busca por medidas mais enérgicas e eficazes por parte dos entes mais lesados.

Há, ainda, a possibilidade da glosa de crédito imputado ao Estado destinatário quando o de origem oferece benefício fiscal unilateral.

Referidos benefícios são concedidos de tal maneira que o valor do ICMS destacado na nota fiscal com destino a outra unidade da federação não corresponde efetivamente à grandeza potencial tributada. Isto é, em virtude de benefício fiscal concedido à revelia dos demais entes, em confronto com o texto da Constituição Federal, o valor destacado no documento fiscal da operação interestadual não foi efetivamente cobrado pela unidade federada de origem, gerando a possibilidade de o ente onde está estabelecido o destinatário efetuar a glosa do montante de crédito correspondente ao benefício fiscal inconstitucional, em obediência ao princípio da não cumulatividade e da neutralidade da tributação.

Será abordado adiante, portanto, além dos assuntos precedentes, o direito à glosa de crédito no contexto da guerra fiscal, assim como seus desdobramentos e

complicações, havendo ou não a declaração formal de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, independentemente também da concessão de medida cautelar na ADI para suspender a legislação reputada inconstitucional, tendo em vista o teor da Lei Complementar nº 24/1975 e do artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

2. GUERRA FISCAL

Vê-se na Constituição de 1988 o aumento das competências materiais dos entes subnacionais, com a crescente necessidade de implementação dos direitos nela previstos, bem como se vê, de outra banda, a concentração de competências tributárias nas mãos da União, tornando a maioria dos Estados e Municípios dependentes de repasses do ente central, por não terem receita própria de monta relevante para fazer frente às suas necessidades e à manutenção da máquina estatal.

Além dos repasses obrigatórios, faz parte do jogo político a briga por repasses voluntários e por investimentos da União nos territórios dos entes subnacionais, fomentada pela carência de receitas destes.

A União, de outro turno, pressionada pelos organismos financeiros internacionais (como, por exemplo, o Fundo Monetário Internacional – FMI) e pela necessidade de demonstrar austeridade, partiu para a agressiva criação e fortalecimento de tributos que não são necessariamente repassados aos entes subnacionais, como as contribuições, “*deixando de incrementar, assim, os tributos cujo produto é de obrigatoria divisão*”².

Assim, “*houve um fortalecimento da União, enquanto Estados e Municípios deixaram de assimilar valores que seriam oriundos de tributos cuja arrecadação é de repartição obrigatória, mas que não foram incrementados pela União*”³. Em consequência, Estados e Municípios dependentes de transferências acabaram ficando cada vez mais enfraquecidos.

A União, como grande responsável por gerir a política nacional de desenvolvimento regional (artigo 21, inciso IX, da Constituição), mostrou-se inoperante. As medidas implantadas não representaram nenhum avanço efetivo (SUDECO, SUDAM e SUDENE).⁴ Os Estados passaram, então, a agir por meios próprios, com o poder de barganha de incentivos fiscais para atrair investimentos, em especial quanto ao ICMS, seja pelo vultoso valor que envolve, seja pela liberdade de alíquotas permitida pelo

² MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito*. São Paulo: MP Editora, 2010, p. 127.

³ Ibidem, p. 128.

⁴ VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. *Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 114.

Senado Federal quanto a este tributo.⁵ Vale lembrar que o ICMS “*representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados*”⁶.

Em virtude da possibilidade de rápida movimentação de pessoas e empresas no território nacional, os benefícios são concedidos a fim de atrair empresas e investidores que se instalariam ou já se instalaram em outro Estado, mas tendem a migrar ou estabelecer-se no território do ente que oferece as melhores condições, ou seja, o menor custo tributário e financeiro. Revela-se presente na Federação brasileira, então, uma crescente corrida pela atração de investimentos privados, concretizada através de benefícios fiscais concedidos à margem da lei e da Constituição.

Aqui não se discutem as vantagens ou desvantagens do sistema de competição entre os entes públicos, pois o sistema constitucional e legal brasileiro foi estabelecido de forma a vedar a guerra fiscal entre os Estados, como decisão política inafastável e como meio de sustentabilidade do federalismo cooperativo. Nesse ambiente, onde é considerada ilícita a disputa por investimentos através de benefícios fiscais de ICMS e onde a repartição de receitas e competências é feita considerando esta vedação de incentivos de ICMS, é certo que todos os entes envolvidos na contenda sairão perdedores, uns mais, outros menos.

É comum ver na doutrina internacional a expressão “*race to the bottom*”, traduzida como “*corrida ao fundo do poço / ao fundo do tacho*”, conforme aponta Castilho, referindo-se à “*derrocada financeira dos governos subnacionais em razão da competição*”⁷, onde todos saem perdendo.

Além da perda óbvia do ente atacado pelos golpes baixos na guerra fiscal, também perde aquele que desfere os golpes, estando sujeito ao cansaço institucional. A concessão de benefícios fiscais por um longo período faz com que o Estado enfraqueça sua arrecadação e comprometa a prestação de serviços à população e a capacidade de investimento público estrutural. Com a atração de investimentos inconstitucional e desordenada, a crescente demanda por serviços públicos de qualidade e de investimentos em estrutura acaba por não ser atendida.⁸

A situação se revela ainda mais preocupante nos casos em que o ente atingido contra-ataca e também institui benefícios fiscais ilegais e inconstitucionais em reação às benesses concedidas pelo outro Estado, pois ambos barganham com sua principal fonte de receita, destinada pela Constituição aos Estados como forma de garantir autonomia.

⁵ MARQUES, op. cit., p. 129.

⁶ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1005.

⁷ CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. *Alterações constitucionais do ICMS, guerra fiscal, competição tributária e melhoria do ambiente de negócios no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 33.

⁸ Ibidem, p. 39.

Em consequência, com a concessão de benefícios fiscais unilaterais, estar-se-á a ferir o princípio federativo, tido pela própria Constituição como cláusula pétrea (artigo 60, § 4º), e a própria autonomia dos entes, em decorrência da perda de recursos próprios.

Não se está a dizer que qualquer concorrência, por si só, é danosa, mas apenas a concorrência fiscal desleal, proibida pela Constituição. A concorrência por desenvolvimento é insita na forma federativa de Estado, dotada de entes autônomos, buscando uniformizar o nível de bem-estar da população nas diferentes regiões do país, mas deve operar de forma leal e dentro dos parâmetros cooperativos instituídos pela Lei Maior.

Nota-se, outrossim, que os benefícios fiscais têm perdido o caráter temporário. Pode ser citado como exemplo o FUNDAPE (instituído pela Lei Estadual nº 2.508/1970), que será visto adiante, em vigor desde 1970 no Estado do Espírito Santo. Embora se transmudem de lei em lei, os mesmos tipos de benefícios são reeditados e passam a vigor definitivamente, sem que tenham por fim somente a missão de reerguer a economia do ente em determinado período.⁹

Vale lembrar que não são somente os entes públicos os lesados nessa guerra institucional com armas tributárias. Os benefícios fiscais afetam fortemente o mercado, influenciando também na concorrência entre particulares. Uma empresa beneficiada por incentivo fiscal certamente atuará em vantagem frente às demais que arcam com o custo da carga tributária total, já que o ICMS integra o próprio preço da mercadoria.

Nessa toada, é evidente que os benefícios unilaterais de ICMS também ofendem o artigo 170 da Constituição Federal, em especial a “livre concorrência” prevista no inciso IV, além de ofender também a livre iniciativa e os direitos do consumidor, que, a longo prazo, ficam prejudicados pela ausência de concorrência.

O ICMS deveria atuar de forma neutra na economia, sob pena de interferir indevidamente nas relações de mercado e no consumo. A neutralidade tributária é definida por Carvalho como “*característica de determinados tributos, notadamente nos incidentes sobre o consumo, [...] como impeditivo ao tributo exercer outras finalidades diversas das simplesmente arrecadatórias*”. Prossegue dizendo que há um “*dever dirigido ao Estado de dotar o ICMS de neutralidade, na medida em que este imposto é considerado um tributo de mercado, adequado à neutralidade e à competitividade*”.¹⁰

Pode-se afirmar, ainda, que a guerra fiscal gera insegurança jurídica para investidores, deixando-os acuados diante do duelo entre os entes federados e receosos em aportar investimentos em um cenário de conflito que pode lhes causar prejuízos.

⁹ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 455.

¹⁰ CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 63.

Para a melhoria do ambiente de negócios no país é inevitável que se coloque fim à guerra fiscal, saneando as desigualdades regionais por outros meios referendados pela Constituição Federal.

Portanto, além de ferir diretamente o mandamento constitucional que exige a celebração de convênio entre os entes para concessão de benefícios fiscais de ICMS, a guerra fiscal fere também o princípio federativo, a autonomia estatal e os princípios basilares da ordem econômica, reputando-se evidentemente inconstitucionais os benefícios fiscais unilaterais.

3. EXEMPLOS DE SITUAÇÕES TÍPICAS DE GUERRA FISCAL

Embora a criatividade dos representantes dos Estados na criação de benefícios fiscais unilaterais impeça a enumeração de todos, cabe aqui mencionar alguns dos principais casos relevantes que evidenciam a ocorrência da guerra fiscal na prática.

Um dos benefícios fiscais mais emblemáticos foi criado pelo Estado do Espírito Santo através da Lei Estadual nº 2508/1970, o Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias, largamente conhecido como FUNDAP. Trata-se de benefício fiscal em sentido amplo, ou financeiro-fiscal, com o escopo principal de incentivar as importações através do porto de Vitória-ES.

O FUNDAP confere ao beneficiário a possibilidade de recolher o ICMS referente à importação de forma diferida, quando da saída da mercadoria. Confere também financiamento a empresas importadoras e exportadoras com carência de cinco anos e prazo de amortização de vinte anos, sem atualização monetária e com juros de 1% ao ano. O montante financiável depende diretamente do valor de mercadorias que a empresa circula, ou seja, é atrelado e dependente do valor do ICMS que a empresa gera, sendo de aproximadamente 8% do valor das saídas de mercadorias do estabelecimento. Isso significa que o Estado financiará aproximadamente 66% do ICMS recolhido.

O FUNDAP é benefício representativo da “guerra fiscal dos portos”, pois visa a atrair empresas que realizam atos de comércio internacional, ainda que os destinatários finais da mercadoria não estejam situados no território do Espírito Santo.

Benefício dessa natureza restringe a competitividade do produto nacional no mercado interno, já que reduz a carga tributária na cadeia de circulação apenas das mercadorias importadas, causando prejuízo à indústria nacional. Além disso, o deslocamento desnecessário das mercadorias gera sobrecarga indevida na malha de transportes do país, que já sofre com problemas de infraestrutura.¹¹

¹¹ CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 208.

Preocupado somente com o setor produtivo nacional e não com a guerra fiscal como um todo, o Senado Federal editou a Resolução nº 13/2012. Por tal instrumento, lastreado no artigo 155, § 2º, inciso IV, da Lei Maior, passou a vigor uma nova alíquota do ICMS incidente sobre as operações de circulação interestadual de mercadorias advindas do exterior. O novo regramento unificou a alíquota interestadual para produtos importados, fixando-a em 4%, desde que a mercadoria importada, após seu desembaraço aduaneiro, não tenha sido submetida a processo de industrialização ou, ainda que haja industrialização, resulte em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40%.

Essa resolução do Senado não se aplica às mercadorias importadas que não tenham similar nacional, aos bens produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos e às operações com gás natural importado.

A preocupação do Senado voltou-se apenas à defesa dos produtores nacionais que estavam sendo lesados pela menor tributação de importados no contexto da guerra fiscal. Com isso, não resolveu por completo a questão da “guerra fiscal dos portos”, mas pode-se dizer que foi um avanço, e a referida regulamentação pode servir como um teste para um dos meios de se resolver o problema da guerra fiscal.

O percentual foi escolhido levando-se em conta a graduação dos benefícios fiscais já concedidos de forma unilateral, como o FUNDAP, nos quais se cobra no Estado de origem apenas de 3% a 4% de ICMS do remetente, embora o autorize a emitir nota fiscal com destaque do montante integral da operação interestadual (antes 12% ou 7%). Com a redução da alíquota interestadual dos bens importados a 4%, devida ao Estado do remetente da mercadoria, é este o montante que constará na nota fiscal como sendo o ICMS cobrado na origem. Ainda que se conceda benefício fiscal ao remetente da mercadoria, a diferença entre o montante cobrado e o destacado em nota fiscal seria mínima, pois foi fortemente reduzido o poder de barganha do ente. Nesse panorama, benefícios fiscais perdem atratividade, pois a pequena vantagem auferida se contrapõe e se compensa com as despesas de logística.

A prática adotada pelo Estado do Espírito Santo, através do FUNDAP, tem sido copiada e instituída por diversos outros entes. Santa Catarina criou o Pro-emprego através da Lei Estadual nº 13.992/2007. O Rio de Janeiro criou o RIOLOG (Programa de Fomento ao Comércio Atacadista e Centrais de Distribuição do Estado do Rio de Janeiro) através da Lei Estadual nº 4.173/2003. Goiás criou o Programa de Apoio ao Comércio Exterior do Estado através da Lei Estadual nº 14.186/2002. Inúmeros outros são os benefícios com a mesma roupagem, copiados e reformulados, mas sempre lançados de forma unilateral e com o escopo de atrair investimentos no campo da guerra fiscal.¹²

¹² CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 210.

A preocupação do Senado Federal com relação à alíquota interestadual não deveria restringir-se aos bens importados. O que se vê na prática é a expansão de benefícios relacionados à distribuição de mercadorias nacionais, sem que haja interferência do Senado na alíquota. Trata-se da “guerra fiscal comercial ou de atacado”¹³, com a triangulação de mercadorias, para que haja a desnecessária passagem desta por áreas de incentivo fiscal ilegal, sem nenhuma razão logística. Nesse caso, há a atração de distribuidores de mercadorias para as regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste. Do industrial estabelecido no Sudeste, a mercadoria segue para as áreas de incentivo, geralmente no Centro-Oeste, para posteriormente ser entregue no destino correto, inclusive ao consumidor final situado na própria região Sudeste.¹⁴

São inúmeros os tipos de benefícios inconstitucionais, muitas vezes mascarados a fim de não transparecer a desoneração tributária, mas que geram impacto na carga de ICMS que algumas empresas devem suportar, influenciando também o mercado.

Daí se infere que a situação de guerra fiscal gera inúmeros desdobramentos e situações que são aproveitadas por parcela do mercado, em detrimento dos demais, em nítido desrespeito à livre concorrência e à neutralidade da tributação.

4. O PAPEL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A REFORMA TRIBUTÁRIA

Diante das flagrantes inconstitucionalidades relacionadas à guerra fiscal, cabe à Corte Suprema agir para extirpar do ordenamento a legislação que fere frontalmente a Constituição. O Supremo, através de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI), tem sido constantemente instado a julgar leis concessivas de benefícios fiscais unilaterais. Esse controle concentrado de constitucionalidade vem sendo buscado pelos Estados que se sentem lesados na guerra fiscal, com base no artigo 102, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal, posto que os Governadores de Estado possuem legitimidade para a ação.

Em se tratando de conflito federativo, torna-se ainda mais evidente a responsabilidade da Corte Suprema na busca de solução para o problema da guerra fiscal, pois também estão inseridas em sua competência originária as causas e conflitos entre os Estados (artigo 102, inciso I, alínea “f”, da Constituição Federal).

No controle abstrato e concentrado de constitucionalidade, através das ADI, o Supremo vem reiteradamente manifestando-se pela inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelas unidades federadas.

¹³ CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. *Alterações constitucionais do ICMS, guerra fiscal, competição tributária e melhoria do ambiente de negócios no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 122.

¹⁴ *Ibidem*, p. 123.

Alegam os Estados, em defesa dos benefícios fiscais unilaterais, que estes são concedidos temporariamente para reduzir as desigualdades regionais. Todavia, a própria experiência mostra que isso não é verdade. Benefícios têm se eternizado e os Estados que os concedem tornam-se dependentes das medidas. Exemplo disso é o FUNDAP, no Espírito Santo, que já vigora desde 1970.

O posicionamento do Supremo é fundado no descumprimento dos requisitos de edição de convênio, em razão do art. 155, § 2º, XII, “g” da CF, destacando os potenciais efeitos de perda da neutralidade do ICMS e a vedação a políticas unilaterais de redução do imposto, valendo frisar que os benefícios fiscais relacionados à despesa pública também vêm sendo declarados inconstitucionais pelo Supremo.¹⁵

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal, através do órgão Pleno, julgou uma série de ações envolvendo benefícios fiscais sem convênio, mantendo a posição até então consolidada no sentido da declaração de inconstitucionalidade.¹⁶

Além da demora no julgamento pelo Supremo, que mantém por longo prazo os benefícios em vigor, é preocupante a renovação de benefícios por nova legislação, que tem tornado inócua a ação constitucional.¹⁷ Em decorrência do entendimento do Supremo de que somente cabe a apreciação da ADI enquanto a norma impugnada estiver em vigor, os Estados revogam os atos normativos inconstitucionais na véspera do julgamento, fazendo com que a ação seja extinta pela perda do objeto, e renovam o benefício fiscal logo em seguida, com algumas alterações.

Para uma atuação mais efetiva da Corte Suprema, verificando-se sua incapacidade para julgar com rapidez todas as ações envolvendo o tema da guerra fiscal, em virtude da avalanche de processos que são distribuídos no Tribunal, deveria lançar mão dos instrumentos efetivos de que dispõe, como a súmula vinculante¹⁸. Certamente, a edição de súmula vinculante a respeito da guerra fiscal desencorajaria a edição de benefícios fiscais unilaterais, até porque sua retirada do ordenamento pela reclamação constitucional seria mais célere se comparado com o trâmite de uma ADI.

Estando firme a jurisprudência do Supremo a respeito da inconstitucionalidade dos benefícios fiscais unilaterais, o Ministro Gilmar Mendes propôs a edição de

¹⁵ CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. *Alterações constitucionais do ICMS, guerra fiscal, competição tributária e melhoria do ambiente de negócios no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 122.

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Informativo de Jurisprudência* nº 629. Brasília, 30 de maio a 3 de junho de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo629.htm>>. Acesso em: 13 maio 2014.

¹⁷ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

¹⁸ A súmula com efeito vinculante é tratada pelo artigo 103-A da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. Para aprová-la, exige-se decisão de dois terços dos membros da Corte, após reiteradas decisões acerca da matéria constitucional envolvida. Tem sua utilização voltada para resolver controvérsia atual que importe em grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos idênticos. Depois de editada a súmula vinculante sobre a matéria, se eventualmente descumprido seu enunciado, basta a qualquer interessado apresentar reclamação ao Supremo.

súmula vinculante sobre a matéria, dizendo que é inconstitucional “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”¹⁹. Trata-se da Proposta de Súmula Vinculante - PSV nº 69, ainda não aprovada pela Suprema Corte.

Em 31 de março de 2014, o Procurador Geral da República apresentou parecer no processo da PSV nº 69, manifestando-se favorável à aprovação da proposta de súmula vinculante, rechaçando os argumentos contrários, em sua maioria meramente protelatórios, como o pleito para aguardar a solução legislativa para a matéria e uma eventual alteração da unanimidade tratada na Lei Complementar nº 24/1975. Em 16 de setembro de 2014, o Ministro Gilmar Mendes, na qualidade de Presidente da Comissão de Jurisprudência da Corte Suprema, manifestou-se mais uma vez favorável à proposta e sugeriu a inclusão em pauta.

Em paralelo, os Estados que costumeiramente aprovam benefícios fiscais unilaterais estão agindo no Congresso Nacional em busca da revogação da necessidade de unanimidade no CONFAZ para a aprovação de benefícios fiscais de ICMS. O Projeto de Lei do Senado nº 170/2012, de autoria do senador Ricardo Ferraço (PMDB-ES), visa a substituir a Lei Complementar nº 24/1975.

Vale ressaltar, no entanto, que o sistema de aprovação unânime dos benefícios no CONFAZ tem força de cláusula pétrea, pois impedir que o Estado possa se opor ao benefício fiscal pretendido por outro ente federado que lhe prejudique implicaria sérios riscos ao pacto federativo.²⁰

Há, ainda, outros projetos que visam ao absurdo de convalidar os benefícios fiscais que já foram concedidos em contrariedade ao ordenamento jurídico, como é o caso do Projeto de Lei do Senado nº 130/2014.

Verifica-se, assim, que a pretendida reforma tributária está longe de ser implementada, pois não há consenso para aprovação de emendas à Constituição e de leis complementares nesse campo, mormente neste momento de acirrada disputa entre os entes federados quanto aos benefícios fiscais. Há anos se negociam os termos para aprovação de projetos de lei e de emenda à Constituição para cessar ou reduzir a criação de benefícios fiscais unilaterais sem aprovação do CONFAZ.

A Proposta de Emenda à Constituição – PEC nº 233/2008, que visa à reforma tributária, caminha a passos lentos. Por pressão dos Estados que concedem benefícios fiscais inconstitucionais, os grandes culpados pela guerra fiscal, pretende-se

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Edital de proposta de súmula vinculante nº 69*. Ministro Gilmar Ferreira Mendes. Processo nº 9941702-87.2012.0.01.0000. Brasília, DF, 24 abr. 2012. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4222438>>. Acesso em: 13 maio 2014.

²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais*. São Paulo, v. 57, DTR/2012/450594, p.247, jul. 2012.

convalidar os benefícios já existentes. A pretensão encontra resistência dos demais entes e, pode-se dizer, uma reforma nesse sentido, convalidando benefícios unilateralmente concedidos, seria absolutamente inconstitucional, por violação ao pacto federativo e à concorrência, conforme previsões do texto constitucional elaborado pelo poder constituinte originário.²¹

Enquanto não se chega a um consenso a respeito da reforma tributária, é necessário que se dê efetividade aos importantes meios de combate à guerra fiscal. Para tanto, é necessária a atitude dos principais órgãos de solução de conflitos federativos, entre os quais se destaca o Supremo Tribunal Federal.

Desta feita, é de rigor a aprovação do PSV nº 69, a fim de dar maior força e celeridade no combate à guerra fiscal. Somente assim o Supremo Tribunal Federal se desincumbirá de seu mister constitucional de repreender de forma célere e eficaz a edição de atos inconstitucionais relacionados aos benefícios fiscais unilaterais, fortalecendo, dessa forma, o pacto federativo.

5. DIREITO À GLOSA DE CRÉDITOS FICTÍCIOS

Diante do cenário de guerra fiscal, com a omissão do Poder Legislativo na edição de atos que ponham fim aos benefícios fiscais inconstitucionais, assim como com a ineficiência das declarações de inconstitucionalidade levadas a efeito pelo Supremo Tribunal Federal, de forma lenta e sem a aprovação de súmula vinculante sobre o tema, é dever dos Estados agir em busca de medidas que inibam os benefícios inconstitucionais.

De nada adiantaria ao Estado lesado buscar combater a guerra fiscal com a edição de outros benefícios fiscais unilaterais. A medida é contraproducente e levaria todos ao fundo do poço, deixando os entes subnacionais sem arrecadação suficiente e, por conseguinte, sem nenhuma capacidade de investir em infraestrutura e de prestar serviços básicos à população. Isso em nada resolveria ou amenizaria o problema da guerra fiscal, mas apenas intensificaria a competição entre os Estados-membros.

Boa parte dos Estados, em busca de reduzir os prejuízos e desencorajar o aproveitamento de benefícios fiscais inconstitucionais, tem adotado contramedidas nos casos concretos, procedendo à glosa dos créditos destacados em notas fiscais que não são lastreados em cobrança anterior de ICMS, em decorrência de desoneração fiscal unilateral.

Trata-se de meio de defesa do ente de destino das mercadorias, tratadas na origem com benefício fiscal sem convênio, mas com menção do montante integral do tributo na nota fiscal, mesmo que o total ou parte dele não tenha sido efetivamente

²¹ VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. *Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 209.

cobrado. A glosa de créditos visa a evitar o aproveitamento de créditos fictícios de ICMS, de imediato, e desencorajar a guerra fiscal, de forma mediata.

Pela sistemática nacional do ICMS, embora o benefício seja concedido na origem, quem acaba por suportá-lo é o Estado onde está situado o destinatário da mercadoria, posto que o montante inverídico destacado em nota acaba sendo lançado a crédito na escrita fiscal.²²

A fim de evitar o creditamento indevido, os Estados do Ceará, Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo, além de editar atos normativos e comunicados sobre a possibilidade de glosa de créditos, realizaram no CONFAZ o Protocolo nº 19/2004. Esse Protocolo não foi posteriormente referendado em reunião do CONFAZ, tornando-se sem efeito pelo Despacho nº 02/04, não em virtude das verdadeiras e possíveis medidas nele contidas no mérito, mas porque o regimento interno do órgão não permite a celebração de protocolo sobre a matéria, havendo vício formal.

No entanto, restou válida a conclusão a que chegaram os entes a respeito da matéria envolvida, ou seja, de que o crédito do ICMS somente será admitido até o montante efetivamente cobrado no Estado de origem.

A conclusão citada não depende de protocolo ou de nenhum ato interpretativo, pois decorre da Constituição Federal e da legislação complementar do ICMS.

Para dar maior transparência aos contribuintes e demais entes, apesar de desnecessário, alguns Estados editaram atos normativos, interpretativos ou comunicados, enfatizando que não gera o direito a crédito o montante destacado em nota se o valor não foi efetivamente cobrado na origem (em razão de benefício fiscal).

O Estado de São Paulo editou o Comunicado CAT nº 36/2004, através de sua Secretaria da Fazenda, cujos anexos apresentam rol não exaustivo de benefícios fiscais que darão azo à glosa de créditos se eventualmente se tentar imputar os montantes fictícios ao Estado. Antes disso, de forma mais restrita, já havia sido editada a Resolução SF nº 52/93 paulista, restringindo o direito aos créditos de ICMS quando mercadorias importadas pelo Espírito Santo são destinadas a São Paulo.

O Estado de Minas Gerais editou a Resolução nº 3.166/2001, vedando a apropriação de créditos decorrentes de benefícios fiscais inconstitucionais. Também apresenta anexo um rol exemplificativo de benefícios fiscais unilaterais cujos créditos são vedados no que excede ao montante efetivamente cobrado.

Com o mesmo escopo esclarecedor, outros Estados editaram atos com teor bastante semelhante, como Ceará (Instrução Normativa nº 32/2003), Rio de Janeiro

²² MARTINS, Ives Gandra da Silva. O regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT 36/2004 de São Paulo - Distinção entre incentivos financeiros e fiscais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: RT, v. 61, p. 321, mar. 2005.

(Decreto nº 39.855/2006), Paraná (Decreto nº 2.183/2003) e Mato Grosso do Sul (Resolução nº 1.741/2004), entre outros.

5.1. Argumentos envolvidos no debate

Apesar da previsão legislativa e constitucional acerca da ineficácia dos créditos, há ferrenha resistência aos atos que levam a efeito a glosa de créditos no contexto da guerra fiscal. Autores como Vogas²³, Marques²⁴, Harada²⁵ e Melo²⁶ defendem a impossibilidade da glosa de créditos e apresentam argumentos diversos: que o artigo 8º da Lei Complementar 24/1975 não foi recepcionado; que há ofensa à não cumulatividade; que há usurpação de competência do Supremo Tribunal Federal ao decidir pela inconstitucionalidade de lei; que a norma tem presunção de constitucionalidade até que o Supremo a declare inconstitucional; que há violação ao princípio da separação de poderes; que o Estado não pode realizar a autotutela; que há usurpação da competência do Senado Federal para fixar as alíquotas interestaduais; que gera locupletamento indevido do Estado de destino; que a contenda entre Estados não pode envolver terceiros; e que se ofende a segurança jurídica.

Os argumentos, contudo, não são convincentes.

Cabe lembrar que enquanto diversas leis foram tacitamente recepcionadas, a Lei Complementar nº 24/1975 foi expressamente recepcionada, na íntegra, pelo texto Constitucional de 1988, que determina sua aplicação para a celebração de convênios. É o que se infere claramente do artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

A Lei Complementar nº 24/1975 declara expressamente ineficaz o crédito decorrente de benefício fiscal aprovado em desacordo com o regramento nela estipulado, pois a aprovação do benefício é considerada ato nulo. Em consequência, dispõe que o desrespeito de seus termos implica também a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido, bem como gera a ineficácia da lei ou ato que concede a remissão do débito correspondente.

É com base nela e na sistemática constitucional do ICMS que os Estados colocaram em suas leis e regulamentos dispositivos de semelhante teor. São Paulo, por exemplo, fez constar em sua lei de regência do ICMS (Lei Estadual nº 6.374/1989)

²³ VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. *Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

²⁴ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito*. São Paulo: MP Editora, 2010.

²⁵ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

²⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

que não se considera cobrado, mesmo tendo sido destacado em nota, o montante do imposto oriundo de benefício fiscal inconstitucional. Fez constar também autorização ao Poder Executivo para adotar as medidas necessárias à proteção da economia do Estado na hipótese de guerra fiscal.

Assim como São Paulo, outros Estados-membros inseriram em seus ordenamentos dispositivos semelhantes, a fim de reiterar a disposição constitucional e da legislação complementar.

As vozes contrárias à recepção do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975, como a de Melo, dizem que o preceito é contrário ao que dispõe o artigo 155, § 2º, inciso II, da Constituição Federal, defendendo que somente a isenção e a não incidência restringem o direito de crédito.²⁷ Esse não é, todavia, o entendimento que se extrai da interpretação da Constituição como um todo, de forma sistemática. Se fosse verdadeiro o argumento contrário, o artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Lei Maior, não teria sentido. Não haveria razão em se vedar incentivos e benefícios fiscais sem convênio e de outra banda permitir-lhes o crédito respectivo.

Ademais, segundo Torres, “é de se observar que o próprio STF já declarou recepção pela CF/88 a LC 24/75”²⁸, fazendo menção ao julgamento da ADI nº 2157-5, na qual consta a expressa recepção pelo art. 34, § 8º, do ADCT.

Vale dizer, por oportuno, que as diversas formas de desoneração fiscal parciais, ainda que não nomeadas expressamente pelo texto constitucional de isenções parciais como tais, são assim classificadas pela jurisprudência atual.²⁹ Considerou-se a redução da base de cálculo como forma de isenção parcial, ensejando a aplicação do artigo 155, §2º, inciso II, “b”, da Constituição Federal.

A interpretação sistemática da Constituição, portanto, sob o enfoque da não cumulatividade, nos leva à conclusão de que somente aquilo que foi efetivamente cobrado na operação anterior pode ser lançado como crédito na operação subsequente.

A glosa de créditos indevidos, ao invés de violar a não cumulatividade, faz valer o enunciado do referido princípio, que reside exatamente na compensação entre o imposto cobrado na primeira operação com o montante devido na segunda. O termo “cobrado” não se confunde com medidas de cobrança, mas trata do tributo que efetivamente incidiu na primeira operação, descartando-se a parcela que foi objeto de benefício fiscal. Se o valor destacado na nota fiscal não corresponde exatamente ao que foi efetivamente cobrado na origem, em razão de um benefício

²⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS*. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Mauricio (Coords.). *Lei de Responsabilidade Fiscal. 10 anos de vigência – questões atuais*. Florianópolis: Conceito Editorial – IBDF, 2010, p. 21.

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.320/SC*. Tribunal Pleno. Relator: Eros Grau. Brasília, DF, 15 fev. 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 13 maio 2014.

fiscal inconstitucional que o reduziu, haveria afronta à não cumulatividade se essa diferença não fosse paga a um ou outro dos entes federados.

De fato, se o montante destacado na nota fiscal referente à operação de origem é superior ao suportado pelo contribuinte, estar-se-ia compensando o tributo devido na segunda operação, a ser pago ao Estado de destino, com valores que não oneraram o sujeito passivo.

Em função disso, compete ao Estado-membro, que vai suportar o crédito, a apuração e aferição da legitimidade dos valores lançados como crédito de ICMS pelo contribuinte, sendo de rigor a glosa se o crédito for lastreado em montante não cobrado anteriormente, justamente para fazer valer a previsão do artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal.

Também não procedem os argumentos de que o Estado-membro estaria usurpando a competência do Supremo Tribunal Federal, de que a presunção de constitucionalidade da norma concessiva de benefício fiscal unilateral obsta a glosa, de que há ofensa à repartição de poderes e de que a glosa representaria autotutela exercida pelo Estado de destino.

O artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975 é autossuficiente e não exige que haja a participação do Poder Judiciário na anulação do crédito. Prevê a nulidade do ato e a ineficácia do crédito sem a necessidade de declaração judicial. Outrossim, ente público pode deixar de aplicar lei reputada inconstitucional, em decorrência do princípio da supremacia da Constituição e de sua força normativa,³⁰ pois aplicar lei inconstitucional é negar vigência à própria Constituição. Na escolha entre aceitar a incidência da lei inconstitucional ou fazer valer a Lei Maior, certamente deverá ser buscada a aplicação da Constituição. Decorre da basilar doutrina de Kelsen³¹ e do escalonamento das normas de forma piramidal a invalidade da norma que contraria a Constituição.

A interpretação da Constituição não é restrita aos órgãos jurisdicionais. Haberle expõe o entendimento de que “todo aquele que vive a Constituição é um seu legítimo intérprete”³², mencionando a existência da sociedade aberta de intérpretes da Constituição, em contraposição a um grupo fechado de intérpretes constitucionais (juízes). Todos os órgãos estatais estão diretamente vinculados ao que dispõe a Constituição, podendo interpretá-la para fazer valer seus enunciados.

³⁰ BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. rev. e atual. de acordo com a Emenda Constitucional nº 64/2010. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 127-128.

³¹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. Trad. João Baptista Machado. Martins Fontes: São Paulo, 1998, p. 155.

³² HABERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional*. 1. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997, p. 13.

O fato de ser do Poder Judiciário a responsabilidade por dar a última palavra quanto à validade ou não das leis não impede o poder e o dever do Poder Executivo atuar na interpretação da Constituição e de fazer valer a supremacia desta. Não se deve confundir a competência para o ato declaratório de inconstitucionalidade, com efeito “erga omnes” e vinculante, com o poder-dever de não aplicar lei inconstitucional em decorrência do princípio da supremacia da Constituição. Deve-se distinguir o questionamento da inconstitucionalidade do ato normativo, a ser feito perante o Supremo Tribunal Federal, através de ADI, do controle da eficácia e validade do crédito que o contribuinte pretende impor ao Estado destinatário da mercadoria, feito caso a caso.

Com efeito, sobre a possibilidade de o Poder Executivo deixar de aplicar lei inconstitucional, o Supremo já se manifestou favoravelmente na ADI 221/DF, embora “*obiter dictum*”³³.

Tem-se em mente também que a lei inconstitucional é nula desde o seu nascimento, não devendo produzir efeitos no território nacional, inclusive no território do Estado-membro destinatário da mercadoria cuja origem defere crédito fictício por benefício fiscal inconstitucional. Ao direito de crédito no Estado de destino aplica-se a lei lá vigente e aquela de outro Estado se porventura aprovada por unanimidade no CONFAZ, ou seja, se expressamente aceita pelos demais entes.

Analisando o acerto da glosa de créditos realizada pelo Estado de São Paulo sob outro enfoque, Vianna assevera que a lei de outro ente, concessiva de benefício não aprovado pelo CONFAZ, não é hábil a produzir efeitos no território paulista:

Quanto a isto, examinando o arcabouço jurídico de regência, verificamos que não é o Estado de São Paulo quem nega validade à norma de outro Estado ou que rejeita créditos de ICMS.

São as normas, ‘in casu’, das outras Unidades da Federação que, editadas à revelia do Confaz, não produzem nenhum efeito em território paulista à minguia de convênio que lhes dê extraterritorialidade, nos termos fixados no art. 102 do CTN.

Melhor explicando: no caso em estudo há destaque de ICMS sobre a base de cálculo efetuado por estabelecimento de outra Unidade da Federação, situação que, normalmente, conferiria direito ao crédito pelo destinatário, se não houvesse evento impeditivo, consistente no benefício irregularmente concedido, sendo que a irregularidade consiste na falta de concordância das demais Unidades da Federação com a con-

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 221/DF*. Tribunal Pleno. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, DF, 16 set. 1993. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 13 maio 2014.

cessão do benefício. A concordância das Unidades da Federação com os benefícios é dada por convênios celebrados no âmbito do Confaz.

Destarte, o destaque do ICMS em documentos de emissão de contribuinte de outra Unidade da Federação, ainda que o destaque encontre apoio na legislação do Estado de origem das mercadorias, não é hábil a produzir seus efeitos no Estado de destino se não houver anuência das demais Unidades da Federação com o benefício, sendo que essa anuência é dada pela celebração de convênios, nos termos do art. 155, § 2º, XII, g, da CF/1988 e LC nº 24/1975.

Nesse sentido, o art. 8º, I, da LC nº 24/1975 macula de nulidade e ineficácia o crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria e esses créditos não são aceitos pelo artigo 36, § 3º, da Lei nº 6.374/1989 do Estado de São Paulo.

O problema decorre da existência de entes autônomos disputando investimentos privados cuja oferta é limitada em operações que se realizam em mais de um território autônomo.³⁴

Diante da morosidade no julgamento de demandas judiciais, mormente quando se trata de ADI, havendo algumas em trâmite no Supremo há décadas, o impacto das benesses fiscais durante o período entre a publicação do ato e sua certa declaração de inconstitucionalidade pode ser determinante para o desequilíbrio das contas públicas do Estado destinatário.

Como se viu, o ajuizamento de ADI e a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo não são condições ao exercício da glosa de crédito reputado ilegal e inconstitucional pelo Estado-membro onde está estabelecido o destinatário da mercadoria. Não significa, no entanto, que está o Estado-membro a realizar autotutela. A glosa de crédito decorre do poder de polícia e do dever de fiscalização da veracidade, validade e eficácia dos créditos mencionados na escrita fiscal e impostos ao ente tributante em compensação escritural, até porque a Lei Complementar nº 24/1975, que rege a matéria, já dispõe que o crédito é ineficaz, bastando ao executor da lei aplicá-la ao caso concreto.

Se as instituições não são capazes de fazer frente a problema de tamanha envergadura como a guerra fiscal, devem-se buscar alternativas eficazes e independentes de chancelas de outro poder, como o Judiciário.

Nessa contenda de argumentos, outra falácia que merece ser rechaçada é a de que o ente glosador dos créditos indevidos estaria a usurpar a competência do Senado

³⁴ VIANNA, Carlos de Oliveira. Princípio da territorialidade das leis e guerra fiscal entre os estados. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: RT, v. 90, p. 38, jan. 2010.

Federal para a fixação de alíquotas interestaduais. Não é o Estado de origem ou o de destino quem define as alíquotas incidentes sobre as operações interestaduais, que já foram devidamente fixadas pelo Senado em 7% e 12%. Quando da glosa, não se alteram as alíquotas interestaduais. Apenas exclui-se o crédito com relação ao montante que não foi efetivamente cobrado na origem, em obediência ao mandamento legal e constitucional. O que faz o Estado de destino é apurar qual o montante recolhido na operação anterior, ou seja, apura a realidade da operação e a grandeza tributada, já que o montante destacado na nota se apresenta falso.

Nenhum Estado-membro que glosa créditos editou norma alterando alíquotas interestaduais. Quem tem a pretensão de desrespeitar a alíquota interestadual é o ente que confere benefício fiscal unilateral, pois cobra montante menor que aqueles definidos pelo Senado Federal, mas autoriza o lançamento da alíquota integral na nota, a fim de mascarar o benefício e prejudicar o destinatário.

Também merece ser rebatido o argumento de que a glosa de créditos gera locupletamento indevido do Estado de destino, pois já se demonstrou quão lesivo é o benefício fiscal unilateral à esfera jurídica e aos cofres do Estado destinatário das mercadorias. Convém lembrar que a glosa de crédito é feita apenas para resguardar o direito do Estado de não ser duplamente lesado, pois os contribuintes que realizavam operações internas emigram de seu território e passam a realizar operações interestaduais, impondo-lhe créditos fictícios de ICMS, reduzindo drasticamente a arrecadação.

Sobre essa questão, assim se manifesta Batista, com razão:

Assim, resta evidente que o reconhecimento de um ICMS a título de crédito, pelo contribuinte destinatário, que não incidiu ou além da incidência efetiva, provoca, na apuração do ICMS, quando a compensação realmente se torna concreta, um recolhimento a menor do ICMS no Estado de destino.

Dessa forma, resta evidente que não se trata de locupletamento indevido nem há que se falar que o ICMS não pertenceria ao Estado de destino, eis que, como demonstrado, o Estado de destino pode perseguir de seu contribuinte o recolhimento apropriado do ICMS, decorrente do adequado ajuste de seus verdadeiros créditos e débitos.

Aliás, há que se ressaltar a existência de relações jurídicas distintas entre o ente federado de origem e o seu contribuinte, entre o contribuinte localizado no ente federado de origem e o contribuinte localizado no destino e entre este último e o ente federado de destino, sendo que o ICMS incidente ou não sobre a operação interestadual realizada na origem resulta, conforme o caso, direito de crédito ou não ao contribuinte de destino, que o exerce no Estado de destino.

Não há, pois, invasão de competência praticada pelo Estado de destino e sequer a tributação de um ICMS que não lhe pertence, uma vez que o Estado de destino exercita plenamente a sua competência, anteriormente demonstrada, no território de seu Estado sobre tributo, o ICMS, que a ele deve ser recolhido por sujeito passivo a ele relacionado.³⁵

A discussão da guerra fiscal não está contida apenas no enfrentamento de entes públicos. Envolve também os contribuintes ligados ao fato impositivo da obrigação tributária, a quem se imputa culpa concorrente pelo constante crescimento da guerra fiscal. São os contribuintes que geram o leilão de benefícios fiscais quando da escolha de suas instalações, bem como são eles que por vezes escolhem instalar-se em região de fronteira de Estado vizinho para valer-se de benefício fiscal unilateral, em detrimento do Estado destinatário de suas mercadorias.

Na relação jurídica desenvolvida perante o Supremo, na busca da declaração da inconstitucionalidade de benefício, o contribuinte é atingido de forma mediata. No entanto, “quando se trata de ineficácia do direito de crédito, já que nem sequer houve a incidência do ICMS ou ela se deu parcialmente, não estamos lidando com uma discussão entre os entes federados”³⁶, mas sim entre o sujeito passivo e o sujeito ativo da obrigação tributária.

É de relevo notar, ainda, que todos os contribuintes envolvidos na circulação de mercadoria desonerada indevidamente na origem são beneficiados, direta ou indiretamente. O contribuinte que atua na origem e lança mão diretamente do benefício fiscal, em razão da redução direta de sua carga tributária, capitaliza-se com mais facilidade e seus produtos são mais competitivos no mercado, por ter preço reduzido. O destinatário das mercadorias, por sua vez, adquire-as por preço menor, proporcionalmente ao benefício concedido na origem, auferindo a vantagem do benefício fiscal em razão do fenômeno da repercussão tributária. O preço menor e o crédito “cheio” o atraem, exercendo este uma figura equivalente à do receptor, que é tão criminoso quanto fornecedor do bem.

Esse contribuinte situado no Estado de destino da mercadoria, ao sentir-se lesado pela glosa dos créditos, deve buscar ressarcir-se dos eventuais danos que entender sofridos pela suposta expectativa de creditamento, através de demanda indenizatória a ser movida em face do fornecedor e Estado de origem. Deveria, portanto, o contribuinte destinatário recusar-se a adquirir produtos envolvidos com benefícios fiscais inconstitucionais, disseminando os ideais básicos da educação fiscal. Se todas as mercadorias com benefício fiscal fossem desprestigiadas pelos compradores, certa-

³⁵ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do ICMS na guerra fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 192-193.

³⁶ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do ICMS na guerra fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 195.

mente não existiram os referidos incentivos. Afasta-se, nesse contexto, a alegação de boa-fé do contribuinte, pois o arcabouço normativo que impede o benefício constitucional é precedente e de ciência inescusável.

Daí pode-se dizer que a glosa de créditos não ofende a segurança jurídica e o direito a não surpresa. O que ofende a segurança jurídica é o benefício aprovado unilateralmente e a admissão de crédito nele lastreado. A ação estatal é previamente conhecida de todas as partes envolvidas no contexto da guerra fiscal, inclusive do contribuinte adquirente das mercadorias, já que há previsão constitucional, em lei complementar, na legislação do Estado-membro e em comunicado ou ato normativo infralegal. Não há nenhuma surpresa com relação à glosa de créditos, que é de rigor.

Também não há que se falar em direito adquirido a crédito inexistente, glosado por expressa determinação legal, cuja eficácia havia sido previamente definida em lei, em decorrência de preceitos constitucionais.

Silva diz que a segurança jurídica “consiste no conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida”³⁷.

Além do claro e superior arcabouço normativo que trata como necessária a aprovação de benefício fiscal no CONFAZ, mostra-se pacífica a jurisprudência da Suprema Corte brasileira quanto à inconstitucionalidade dos benefícios fiscais unilaterais, sendo absolutamente previsível o tratamento estatal a respeito do benefício fiscal inconstitucional. É decorrência lógica do sistema jurídico pátrio a glosa de crédito por aproveitamento de benefício inconstitucional.

Havendo declaração falsa e inexata quanto ao crédito apresentado pelo sujeito passivo, deve a autoridade fiscal realizar o lançamento de ofício, lavrando-se auto de infração e imposição de multa sobre o contribuinte faltoso, nos termos do artigo 149 do Código Tributário Nacional, através do qual será exigido o montante relativo ao creditamento indevido, bem como a multa incidente.

Imprescindível lembrar que a posterior declaração de inconstitucionalidade do benefício fiscal não tem o condão de macular o auto de infração e imposição de multa que glosa o crédito, pois no momento da operação de circulação de mercadoria e do creditamento indevido não havia crédito hígido a ser imposto ao Estado de destino. A simples declaração de inconstitucionalidade do benefício não implica dizer que, no momento do creditamento indevido, o crédito era fundado em cobrança prévia.

Apesar da declaração de inconstitucionalidade, as situações concretizadas no passado, de forma ilegal, merecem reprimenda. Portanto, com a procedência de ADI, não se diz imediata e consequentemente que o imposto foi exigido na operação anterior e que o crédito se tornou hígido.

³⁷ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 89.

Até porque não interessa ao ente de origem a cobrança do tributo, cujo direito de cobrança provavelmente já terá sido atingido pela decadência. Não fosse isso, o Estado do benefício, além da falta de vontade, enfrentará diversos óbices à cobrança do tributo. O próprio sistema tributário não a permitirá, pois não poderá cobrar o imposto retroativamente, devendo respeitar a anterioridade e a irretroatividade. Assim, de fato, o tributo permanecerá indevido, sendo correta a manutenção da glosa do crédito ilegal.

5.2. Posicionamento dos tribunais sobre a glosa de créditos

A questão da glosa de créditos oriundos da guerra fiscal está longe de ser pacificada na doutrina e na jurisprudência. Há decisões em todos os sentidos.

Antes de chegar ao Poder Judiciário, as contendas envolvendo a glosa de créditos são geralmente submetidas ao contencioso administrativo. No Estado de São Paulo, o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) exerce importante papel no controle de qualidade dos lançamentos de ofício, visto que é órgão paritário, com igual representação de contribuintes e do Estado.

Quanto ao tema em comento, Carvalho nos traz à lembrança que o TIT julgou mais de uma dezena de recursos dos contribuintes, em sessões monotemáticas realizadas em 23 de junho de 2009 e 29 de setembro do mesmo ano.³⁸ A todos os recursos foi negado provimento. Entre os argumentos, ressaltaram-se a existência e a plena vigência dos diversos dispositivos legais e constitucionais que tratam da ineficácia do crédito glosado, bem como da competência do Estado de São Paulo para exigir o crédito tributário perseguido.

O entendimento pela possibilidade da glosa de créditos vem sendo mantido pelo órgão (TIT/SP – Recurso Especial nº 787.816/2011, julgado em 21/10/2013), razão pela qual os contribuintes têm ingressado com ações anulatórias no Poder Judiciário.

No Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, a questão não é julgada de maneira uniforme, mas predominam os julgados favoráveis à Fazenda Pública, proferidos por inúmeras Turmas de Julgamento. Entre os argumentos favoráveis, destacam-se a patente inconstitucionalidade do benefício fiscal e a impossibilidade de aproveitamento do crédito fictício (Apelação nº 0522081-37.2010.8.26.0000, da 4ª Câmara de Direito Público, julgado em 28/04/2014).

No mesmo sentido, favoráveis à glosa, seguem diversos outros julgados do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo: Apelação nº 0102977-81.2011.8.26.0100, da 11ª Câmara de Direito Público, julgada em 11/03/2014; Apelação

³⁸ CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 198.

nº 0000190-81.2012.8.26.0053, da 1ª Câmara de Direito Público, julgada em 28/01/2014; Apelação nº 0017451-93.2011.8.26.0053, da 5ª Câmara de Direito Público, julgada em 27/01/2014; Apelação nº 0020427-39.2012.8.26.0053, da 13ª Câmara de Direito Público, julgada em 04/09/2013; Apelação nº 0023772-81.2010.8.26.0053, da 2ª Câmara de Direito Público, julgada em 06/08/2013; Apelação nº 0002514-36.2010.8.26.0337, da 12ª Câmara de Direito Público, julgada em 24/07/2013; Apelação nº 0016628-56.2010.8.26.0053, da 9ª Câmara de Direito Público, julgada em 22/08/2012.

Em sentido contrário à glosa de créditos, alguns julgados remetem o Estado de São Paulo ao ajuizamento de ADI, não permitindo a atuação em face do recebedor das mercadorias (Apelação nº 0055838-46.2012.8.26.0053, da 6ª Câmara de Direito Público, julgada em 16/12/2013). No mesmo sentido, contrário à glosa de créditos: Embargos infringentes nº 0054931-07.2011.8.26.0506, da 8ª Câmara de Direito Público, julgado em 02/10/2013.

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria sob o enfoque infraconstitucional também não é pacífico, mas tende a ser favorável ao contribuinte autuado. Não é relevante o número de decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça sobre a questão, pois a solução da lide envolve matéria constitucional, de competência da Corte Suprema. Vale citar que a primeira seção do Superior Tribunal de Justiça deu provimento ao Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 38.041, considerando a guerra fiscal como mecanismo legítimo dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro, sob o fundamento de que a exigência de unanimidade no CONFAZ daria aos demais Estados o poder de veto nas deliberações do órgão, inviabilizando o equilíbrio nas relações econômicas dos entes. No voto vencido da Ministra Eliana Calmon, no entanto, registrou-se que não haveria direito líquido e certo ao aproveitamento dos créditos decorrentes de benefício fiscal inconstitucional, pois este não teria sido efetivamente cobrado na operação anterior, dando-se ênfase ao devido respeito ao princípio da não cumulatividade.

Em virtude do enfoque constitucional que deve incidir sobre a questão da guerra fiscal, são de relevo os julgados do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema da glosa de créditos. O tema não foi pacificado pela Suprema Corte, estando pendente de julgamento o RE nº 628.075, com repercussão geral já reconhecida.

Embora não se tenha analisado o mérito com profundidade, a questão da glosa de crédito foi abordada no Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 792.910, apreciado pela Primeira Turma cujo Relator foi o Ministro Luiz Fux (julgado em 14/02/2012). Considerou-se que o acórdão guerreado estava de acordo com a jurisprudência do Supremo, pois o creditamento de ICMS nas operações interestaduais deve ser limitado ao montante que foi efetivamente recolhido na operação anterior, não se considerando como tal aquela parcela decorrente de benefícios fiscais nomeados de “regimes especiais”.

Em caso mais antigo, julgado em 31/03/1992 (Recurso Extraordinário nº RE 109.486/SP), o Supremo decidiu que a glosa de créditos não ofende o princí-

pio da não cumulatividade. Referido entendimento foi reafirmado posteriormente no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 423.658/MG, relatado pelo Ministro Carlos Velloso, julgado em 22 de novembro de 2005 (DJU 16/12/2005).

Vale trazer à memória a decisão monocrática proferida pelo Ministro Joaquim Barbosa no Recurso Extraordinário nº 463.079/MG, relevante neste ponto por mencionar diversos outros julgados da Corte Suprema no mesmo sentido:

Conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, a concessão dos benefícios fiscais de isenção ou de redução da base de cálculo implica o reescalamento dos créditos tributários gerados para o adquirente da mercadoria ou do serviço (RE 174.478-EDcl, rel. min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 14/04/2008, DJe-097 DIVULG 29-05-2008).

O mesmo modelo se aplica às operações interestaduais (cf. o RE nº 596.469, rel. min. Cármen Lúcia, DJe 45 de 09.03.2009 e o RE nº 423.658-AgR, rel. min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 22/11/2005, DJ 16-12-2005).

Ademais, o valor do crédito constitucionalmente garantido ao adquirente sofre a influência de eventuais benefícios concedidos ao contribuinte que dá saída à mercadoria ou que presta o serviço.³⁹

Em sentido contrário, no entanto, há a manifestação monocrática da Ministra Ellen Gracie, defendendo que *“não é dado ao Estado de destino, mediante glosa à apropriação de créditos nas operações interestaduais, negar efeitos aos créditos apropriados pelos contribuintes”*⁴⁰.

Ressalta-se, por fim, que está pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF nº 198, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, ajuizada pelo Governador do Distrito Federal, que questiona a unanimidade no CONFAZ. Alega-se afronta ao preceito fundamental do princípio democrático (artigo 1º, “caput”, da Constituição Federal), dizendo-se que a exigência de unanimidade, prevista para a concessão de incentivos fiscais, viola a autonomia dos estados federados e, em decorrência disso, importa em ofensa ao princípio federativo. A liminar pleiteada na ADPF foi indeferida, já que há 34 anos vige a lei complementar questionada, servindo de fundamento para o tratamento rigoroso que a Corte vem dando aos benefícios fiscais unilaterais, no contexto da guerra fiscal.

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 463.079/MG*. Decisão monocrática. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Brasília, DF, 17 nov. 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 13 maio 2014.

⁴⁰ Idem. *Ação Cautelar nº 2.611/MG*. Decisão Monocrática. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 21 jun. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 13 maio 2014.

6. CONCLUSÃO

Conforme se constatou, o ICMS é imposto de vital importância para a autonomia dos Estados-membros, pois é através dele que se obtém parte considerável da receita pública estadual. Foi justamente em razão da importância do ICMS e de seu forte potencial arrecadatário que a competência para instituição e arrecadação do imposto foi conferida aos Estados-membros, dando-lhes autonomia financeira como suporte à autonomia política e administrativa.

Acompanhando a competência para arrecadar o ICMS, os Estados receberam também competências materiais de relevo, gerando grande impacto nos cofres públicos quando implementadas as políticas públicas previstas na Constituição.

Embora a União tenha recebido um número maior de tributos, parte da receita dos impostos federais teve sua destinação repartida entre Estados e Municípios, de forma desigual, a fim de equilibrar as desigualdades regionais. No entanto, a União passou a priorizar o incremento da receita de tributos que não geram a repartição de receitas, como as contribuições.

Percebeu-se, além disso, que a União não tem sido efetiva quanto às políticas públicas de redução das desigualdades. Com isso, os Estados menos desenvolvidos passaram a tentar fomentar o desenvolvimento de sua região com a concessão de benefícios fiscais de diversos tipos, mesmo sem a aprovação do CONFAZ. Os demais Estados, ao notar a perda de empresas e de arrecadação para outros, em resposta também passaram a conferir benefícios fiscais unilaterais.

Esses benefícios fiscais unilaterais, sem aprovação no CONFAZ, em desrespeito ao que determina a Constituição Federal e a legislação complementar do ICMS, são visivelmente inconstitucionais e ilegais, sendo pacífica a jurisprudência do Supremo nesse sentido.

Não se sustenta o argumento de que os benefícios fiscais unilaterais são concedidos temporariamente para reduzir desigualdades regionais. A experiência nos mostra que os benefícios têm se eternizado e os Estados que os concedem tornam-se seus reféns.

Em decorrência da não cumulatividade do ICMS, as mercadorias desoneradas por benefícios fiscais inconstitucionais na origem, destinadas a outros Estados, acabam por levar um crédito fictício na nota, a ser suportado pelo Estado destinatário, inflamando o conflito fiscal.

Assim, vê-se que o Brasil vive há décadas um conflito federativo, que vem se intensificando e se tornando cada vez mais explícito ao longo dos anos, colocando em risco o próprio pacto federativo se medidas eficazes de combate à guerra fiscal não forem tomadas pelas instituições competentes.

Embora há anos se fale em reforma tributária, andam a passos lentos os projetos no Congresso Nacional a esse respeito, pois não há consenso das partes envolvidas.

Poucas e acanhadas medidas têm sido tomadas pelo Senado Federal quanto à fixação das alíquotas do ICMS, que poderia ser crucial no combate à guerra fiscal,

talvez por força política dos Senadores representantes da maioria dos Estados que já concedem os benefícios fiscais unilaterais.

O Supremo Tribunal Federal não tem julgado com celeridade as Ações Diretas de Inconstitucionalidade a respeito da guerra fiscal, deixando em vigor por anos as leis que conferem benefícios à margem da Constituição. Embora haja proposta de súmula vinculante para encurtar o caminho e dar celeridade às decisões de inconstitucionalidade, esta ainda não foi aprovada.

Nesse panorama, cabe aos Estados lesados agir, mas não concedendo outros benefícios unilaterais em resposta. Devem agir de acordo com a Constituição e com o arcabouço legislativo em vigor. Há na Constituição e na Lei Complementar nº 24/1975 dispositivos que proíbem os benefícios fiscais unilaterais e consideram nulos os atos que concedem os benefícios fiscais sem aprovação do CONFAZ e ineficazes os créditos respectivos, o que decorre da própria não cumulatividade.

As legislações dos Estados também foram adaptadas para trazer a previsão da ineficácia do crédito, assim como atos normativos, interpretativos e comunicados foram expedidos com o escopo de reforçar a ciência dos contribuintes quanto aos benefícios inconstitucionais e à ineficácia do crédito respectivo.

Com isso, cabe aos Estados-membros lesados, quando instados a suportar créditos fictícios, realizar a glosa e a autuação do contribuinte faltoso.

Embora a jurisprudência não seja pacífica quanto ao tema da glosa de crédito, verifica-se que há decisões dando suporte às ações estatais nesse sentido.

Aguarda-se que o Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição, exerça seu papel e referende os atos que buscam pôr fim à guerra fiscal, ou ao menos minimizá-la, como a ineficácia e a glosa dos créditos fictícios fundados em benefícios fiscais unilaterais.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do ICMS na guerra fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Cautelar nº 2.611/MG*. Decisão Monocrática. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 21 jun. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 13 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.320/SC*. Tribunal Pleno. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, DF, 15 fev. 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 13 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 221/DF*. Tribunal Pleno. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, DF, 16 set. 1993. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 13 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Edital de proposta de súmula vinculante nº 69*. Ministro Gilmar Ferreira Mendes. Processo nº 9941702-87.2012.0.01.0000. Brasília, DF, 24 abr. 2012. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4222438>>. Acesso em: 13 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Informativo de Jurisprudência nº 629*. Brasília, 30 de maio a 03 de junho de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo629.htm>>. Acesso em: 13 maio 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 463.079/MG*. Decisão monocrática. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Brasília, DF, 17 nov. 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 13 maio 2014.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. rev. e atual. de acordo com a Emenda Constitucional nº 64/2010. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. *Alterações constitucionais do ICMS, guerra fiscal, competição tributária e melhoria do ambiente de negócios no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

HABERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional*. 1. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. João Baptista Machado (Trad.). Martins Fontes: São Paulo, 1998.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT 36/2004 de São Paulo – Distinção entre incentivos financeiros e fiscais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: RT, v. 61, mar. 2005, p. 321.

_____. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais*. São Paulo, v. 57, DTR/2012/450594, jul. 2012, p. 247.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 1992.

VIANNA, Carlos de Oliveira. Princípio da territorialidade das leis e guerra fiscal entre os estados. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: RT, v. 90, jan. 2010, p. 38.

VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. *Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.