

# A GUERRA FISCAL DO ICMS

**Carlos Otávio Ferreira de Almeida<sup>1</sup>**

**Citação:** ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. A guerra fiscal do ICMS. In: PINTO, A. E.; TOMKOWSKI, F.G.; ALLEGRETTI, I.; BEVILACQUA, L. (coord.). *ICMS no Tribunal e Taxas de São Paulo*. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p.113-132. ISBN 978-65-5518-319-1.

**Resumo:** Este artigo aborda a guerra fiscal do ICMS no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, analisando diversos institutos utilizados pela argumentação favorável ao fisco e ao contribuinte no que diz com a avaliação da glosa de créditos, pelo estado destinatário, quando da aquisição de mercadorias ou serviços abrangidos por incentivos fiscais de ICMS, unilateralmente concedidos pelo estado de origem.

**Palavras-chave:** ICMS; Guerra Fiscal; Pacto Federativo; Incentivos fiscais; Não-cumulatividade.

## I – Um imposto sobre valor agregado (IVA) frente à guerra fiscal

### *1.1 Caracteres gerais da guerra fiscal*

Fenômeno tormentoso há cerca de três décadas, a guerra fiscal de ICMS<sup>2</sup> se traduz por um conjunto de práticas utilizadas pelos estados da federação brasileira na busca por satisfazer interesses próprios, ainda que eventualmente legítimos, em detrimento do contexto nacional<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Professor do Mestrado em Direito Tributário Internacional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Professor Coordenador do LL. M em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de Campinas (PUCC). Professor do Curso de Especialização em Direito & Economia da UNICAMP. Pesquisador Visitante na Vienna University of Economics and Business (Áustria). Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP, Mestre em Direito Público pela UERJ e Mestre em Direito Tributário pela University of Florida (EUA). Assessor Científico da Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo (FAPESP).

<sup>2</sup> Doravante, no contexto deste artigo, simplesmente guerra fiscal.

<sup>3</sup> Segundo Clóvis Panzarini, ex-Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, guerra fiscal “é o procedimento adotado pela quase totalidade das unidades federadas do Brasil, ao conceder, à margem da legislação, da lei e da Constituição, benefícios fiscais ou financeiros-fiscais com a finalidade de atrair para os seus territórios investimentos e, assim, emprego, e a própria arrecadação tributária”. *Guerra Fiscal (Com ela todos perdem)*, SINAFRESP e AFRESP, Ed. Formatrês, São Paulo, 1998, p.53.

Essencialmente complexa, com causas e consequências transcendentais ao Direito Tributário, a guerra fiscal resulta da concessão de incentivos fiscais de modo unilateral, em afronta à Constituição Federal, que expressa a insuficiência da lei específica prevista em seu art. 150, §6º<sup>4</sup>, quando tais incentivos disserem respeito ao ICMS, *verbis*:

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

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

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

XII - cabe à lei complementar: (...)

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

Com efeito, incentivos em matéria de ICMS exigem prévia aprovação pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ<sup>5</sup>, mediante lei complementar. Na prática, a Lei Complementar 24/75, acautelando-se contra potenciais conflitos, previu a necessidade de tais aprovações decorrerem de convênios celebrados, pelos próprios estados, por unanimidade, nos seguintes termos:

Art. 2º. (...)

§ 2º - A concessão de benefícios *dependerá sempre de decisão unânime* dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes. (g.n.)

Todavia, não obstante o ordenamento vigente, estados têm ofertado benefícios fiscais unilateralmente em busca de atrair novos investimentos. A renúncia fiscal praticada por um estado, no bojo de uma federação, não circunscreve seus efeitos à jurisdição, mas atinge o coirmão federado, destinatário das mercadorias ou serviços.

Quando um estado atrai determinada empresa para seu território, por causa de concessões ilegais de benefícios fiscais, gera ineficiências por desvirtuar o conceito de

---

<sup>4</sup> BRASIL. Constituição Federal. Art. 150, § 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

<sup>5</sup> Originalmente Conselho de Política Fazendária, regido pelo Convênio ICM 08/75, o órgão integra o Ministério da Fazenda e é composto por todas as secretarias de fazenda dos estados e do DF. Após a CF/88 o CONFAZ foi rebatizado para a atual designação com a Lei 8028/90 (art. 23, IV, a), mantendo a competência para deliberar sobre a celebração de convênios relativos a benefícios fiscais em matéria de ICMS, em observância à LC 24/75.

decisão locacional. *Prima facie*, quando uma empresa se decide por determinado local, considera vários fatores econômicos imprescindíveis para torná-la competitiva, que se podem dividir em fatores específicos *espaciais* (atributos de cada mercado) e fatores específicos da *propriedade* (tamanho da empresa, vantagem tecnológica, economia de escala, capacidade gerencial, acesso a insumos e mercado de capitais)<sup>6</sup>.

Ao priorizar o subfator da tributação em detrimento dos demais atributos do mercado, o investidor decide com base nas benesses fiscais que poderão reduzir seu custo individual, mas aumentar o custo geral da produção brasileira. Afinal, eventual trânsito de mercadorias e matérias-primas por um país de dimensões continentais, como o Brasil, tanto para a fabricação como para o escoamento da produção, poderá elevar o custo produtivo, distorcendo preços e onerando a produção nacional.

A menor carga tributária também não reduz o custo produtivo, mas apenas o custo individual da empresa, já que parte da renúncia é utilizada para financiar a localização ineficiente do investimento, enquanto outra parte é repassada ao preço, dando ares de deslealdade à concorrência que se espraia por toda a federação<sup>7</sup>.

Fato é que após tantos anos de discussões acadêmicas, administrativas e judiciais não se estabeleceu um consenso entre fisco e contribuinte. A razão para este perene litígio talvez seja insita ao modelo de ICMS escolhido pelo legislador brasileiro, que se pretende um imposto sobre valor agregado.

## 1.2 O que esperar de um IVA

---

<sup>6</sup> A decisão locacional do investimento externo direto (IED), no âmbito da concorrência tributária internacional, embora em contexto diverso, pode auxiliar a entender a atratividade exercida pelas jurisdições na guerra fiscal federativa. Este tema foi objeto de pesquisa deste autor, de onde se extrai: “A tributação impacta a alocação do investimento, constituindo-se em fator espacial (não fator específico da propriedade) a ser observado. Assim é porque os tributos e suas especificidades encontram-se ligados à jurisdição de destino do IED. Em geral, são fatores espaciais, avaliados pelos atores globais na decisão de localização do investimento, aqueles relacionados: (i) aos custos de disponibilidade de fatores de produção (...); (ii) ao processo produtivo (...); (iii) à comercialização (...); (iv) a disposições estatais: ônus tributário, controle alfandegário, ordem econômica (salvaguarda da concorrência, disposições constitucionais, risco de intervenção, confisco), incentivos fiscais; e (v) a fatores estratégicos.” V. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Tributação internacional da renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 96.

<sup>7</sup> Não se pretende com isso afirmar a equalização dos entes estaduais. Naturalmente que são conhecidas as discrepâncias e a Constituição Federal prevê dispositivos para harmonizar o desenvolvimento regional (art. 3º, III). Portanto, a busca por saídas deve exigir vontade e criatividade de todos os jurisdicionados, mas não buscar soluções antijurídicas. É possível também a modificação das normas, mas deve-se obediência à Legalidade, especialmente em matéria de tributação. Para maiores detalhes sobre desenvolvimento regional na federação, v. BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

Na teoria geral do IVA, reconhecida internacionalmente, a despeito do próprio nome, este imposto tem sido utilizado com o fim de gravar unicamente o consumo<sup>8</sup>.

Logo, deve-se entender por IVA-consumo o tributo incidente em cada etapa do processo produtivo, mas somente sobre o que se acresceu ao preço naquela determinada etapa<sup>9</sup>. Características marcantes do bom funcionamento do IVA-Consumo são: (i) eliminação da tributação sobre as entradas, fazendo com que, em cada etapa, incida apenas o imposto líquido resultante da diferença entre vendas e compras; (ii) não interrupção da cadeia do IVA; e (iii) adoção do princípio de destino, em que bens e serviços são tributados na jurisdição em que são consumidos.

Para cálculo do IVA, o vendedor repassa, ao adquirente da mercadoria ou do serviço, um documento fiscal contendo o *imposto pago na operação/prestação* que corresponderá ao crédito do imposto a ser utilizado para deduzir o imposto incidente sobre as futuras vendas do adquirente<sup>10</sup>, o que deve ocorrer em toda a cadeia, de forma que cada negociante recolha apenas sobre o que agregou ao preço.

O destaque do imposto no documento fiscal é a característica marcante do *método do crédito na fatura*, adotado pelo Brasil e pela imensa maioria dos países que rodam o IVA. Uma das vantagens deste método para o cálculo do imposto é justamente desencorajar fraudes nas transações intermediárias, já que vincula o crédito do comprador ao IVA efetivamente pago pelo vendedor<sup>11</sup>.

Ora, a grande preocupação mundial é com distorções econômicas que possam fazer incidir o IVA sobre algo além do consumo. Isso decorreria da vedação aos créditos do adquirentes, como sói ocorrer na legislação de cada país. Tem-se assim, por exemplo,

---

<sup>8</sup> Nascido em França (1954), o IVA surgiu no seio de uma reforma tributária denominada TVA – *Taxe sur la Valeur Ajoutée* - com o fito de eliminar a tributação em cascata. Cf. NUNES, Carlos Eduardo Raphael. Benefícios fiscais de ICMS concedidos à revelia do CONFAZ: inconstitucionalidade, insegurança jurídica e outros aspectos da guerra fiscal. In: ALMEIDA, C.O.F. (Org.). *Tributação e desenvolvimento*, v. 1. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 105.

<sup>9</sup> Há, nas diversas estruturas normativas dos países adotantes do IVA, restrições ao crédito variadas e que determinam variações denominadas IVA- produto (não há restituição de imposto sobre bens do ativo/ bens de investimento) e IVA-renda (restituição apenas sobre parte depreciada do capital). Cf. EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The modern VAT*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 2001, p.16-18.

<sup>10</sup> Temos aqui o *método do crédito na fatura*, amplamente adotado mundialmente, assim como pelo Brasil. Há, ainda, dois outros métodos para efeito do cálculo e dos registros do IVA, a saber: *método da subtração*, em que o IVA é calculado diretamente sobre a subtração das compras em face das vendas; e *método da adição*, em que o IVA é calculado sobre a soma dos fatores de produção (salários, insumos, produtos intermediários).

<sup>11</sup> EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The modern VAT*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 2001, p. 2.

vedação ao crédito de aquisições de bens de capital, investimentos ou restrição a *inputs* utilizados, efetivamente, no processo produtivo.

O desejável, no entanto, para a efetividade de um imposto sobre consumo, é a ampla restituição em cada etapa para evitar que o tributo alcance fatia dos preços de venda e compra dos produtores.

### *1.3 Características ínsitas ao ICMS*

No Brasil, o modelo do ICMS se afasta por diversas razões de um desejável IVA-Consumo, que tem se demonstrado um tributo moderno, atraente do ponto de vista jurídico e social, contudo de eficácia comprovada enquanto de competência federal, i.e., sob controle de órgão nacional, jamais subnacional.

Deveras, o Brasil é o único país do mundo a utilizar um IVA estadual, fragmentado por várias legislações infranacionais e não por outra razão alimenta discussões não apenas sobre indesejáveis restrições ao crédito dos adquirentes em operações interestaduais, mas sobre uma incidência menor do que o valor praticado no consumo após a conclusão da cadeia. Este fato ocorre quando o destaque do crédito no documento fiscal é superior ao valor cobrado e arrecadado pelo estado de origem e o adquirente, domiciliado em outro estado, pretende crer legítimo o crédito então destacado, mas não efetivamente incidente sobre a operação interestadual.

Ora, aqui está o cerne do mau funcionamento de um pretense IVA de competência subnacional numa estrutura federativa. Forçoso reconhecer que em determinada operação interestadual o imposto recebido pelo Estado A repercutirá no contribuinte adquirente, o qual encontra-se no Estado B, portanto fora da jurisdição A. Ao Estado B cumpre *devolver, sob a forma de crédito, o imposto pago por seu contribuinte ao Estado A.*

Em outras palavras, *o Estado B, que é o destinatário da mercadoria deverá custear o crédito a que faz jus o contribuinte adquirente*, enquanto o contribuinte remetente recolhe, aos cofres do Estado A, o valor do imposto pago na operação.

O que une estes dois contribuintes é a alíquota interestadual do ICMS.

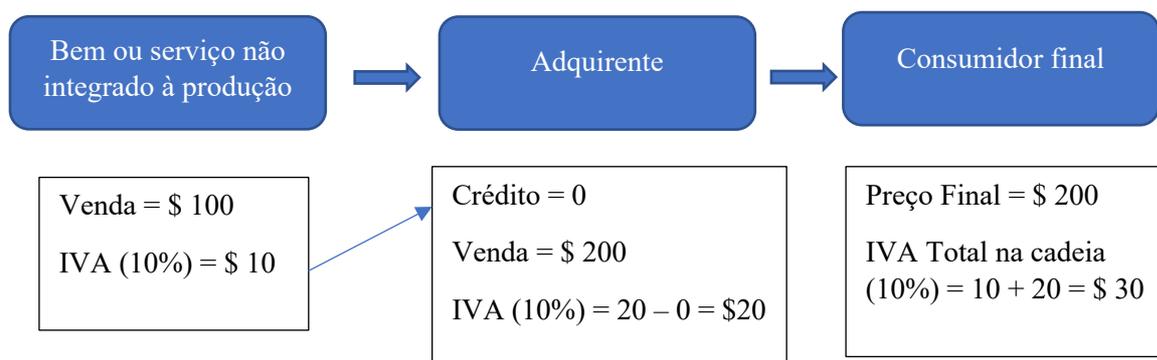
Sob prisma econômico, assim como pela teoria geral do IVA alhures sintetizada, insista-se, espera-se do imposto que grave o consumo. Assim, eventuais ônus no meio da cadeia são distorcivos, bem como a redução da tributação por -razão bem

brasileira- concessão de incentivos pelo estado adquirente sem a concordância dos destinatários.

Logo, não há falar em excessiva imposição e nem tampouco em redução ou supressão do imposto devido ao estado em que se localiza o vendedor com a respectiva manutenção do crédito integral ao adquirente domiciliado em outro estado, por pelo menos duas razões básicas: (i) o IVA é um imposto sobre consumo e deve refletir, ao final da cadeia, o *quantum* devido pelo valor do consumo ao longo de toda a cadeia para não distorcer a produção; e (ii) o IVA objetiva evitar ineficiência econômica ao rejeitar o *efeito cascata*, em que o imposto incide sobre o imposto, resultando em estímulo à integração vertical das empresas com o fito de evitar etapas intermediárias e a respectiva tributação.

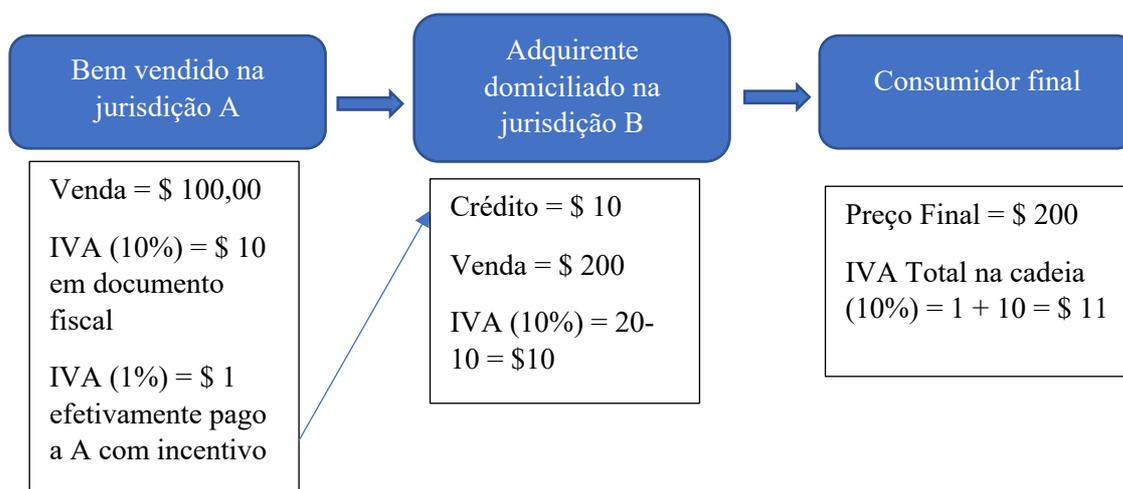
Assim, temos as seguintes situações hipotéticas indesejáveis economicamente:

*1ª situação: Distorção econômica por restrição a créditos – imposição a maior*



Neste exemplo, não se consagrou o IVA-Consumo, uma vez que o legislador optou por vedar créditos de bens e serviços não utilizados pelo setor produtivo. Ao final, o IVA gravou a cadeia em R\$ 30,00, quando à alíquota de 10% deveria ter onerado o consumo em R\$ 20,00 ( $200 \times 10\% = 20,00$ ). As restrições ao crédito impedem que o imposto cobrado nas transações intermediárias seja totalmente restituído e acabam por alcançar alguma fatia das etapas anteriores ao consumo final, ou seja, oneram de algum modo a produção pelo efeito cascata.

*2ª situação: Distorção econômica por tributação na origem diversa do valor destacado no documento fiscal em operações interestaduais – imposição a menor*



Aqui, vê-se o caso brasileiro da guerra fiscal entre os estados da federação, em que a redução do imposto na origem, tornando-o de qualquer modo diferente do valor constante da documentação fiscal, reduz o IVA na cadeia, tornando-o inferior ao que se esperava na imposição sobre o consumo. Esta característica, além de desnaturar a gênese do imposto, concorre para violações à livre-concorrência por negligenciar o bom contribuinte, cumpridor da obrigação tributária no valor e no tempo corretos. Ao final, o IVA gravou a cadeia em apenas R\$ 11,00, quando à alíquota de 10% deveria ter onerado o consumo em R\$ 20,00 ( $200 \times 10\% = 20,00$ ).

#### 1.4 Federação e ICMS

O estado que pretende atrair empresas para seu território, concede, ao investidor, benefícios fiscais das mais diversas maneiras, como na forma de devolução do imposto, redução de alíquotas do ICMS, concessão de crédito presumido, financiamento do ICMS e outras<sup>12</sup>.

Em matéria de atratividade, a maioria das grandes empresas visa abastecer partes ou todo o território nacional, e não apenas o local de sua sede, especialmente porque o estado não industrializado pode não possuir consumidores suficientes para viabilização do empreendimento. Como decorrência, este estado concede benefícios unilateralmente para devolver ao investidor boa parte do imposto a ser suportado na forma de créditos pelo tesouro do estado adquirente, afinal, a cadeia prossegue etapa a etapa.

Logo, o estado que incentiva, geralmente, restitui ao investidor 60% ou 70%, mas ganha 40% ou 30%. E deve-se considerar que, incontestavelmente, ganha, posto que

<sup>12</sup> A este respeito ver rol do §4º da cláusula primeira do Convênio ICMS 190/17.

é uma receita acrescida que, de outro modo, não obteria. *O estado de origem não perde o que devolve, mas ganha o que não devolve*, esbarrando nos percentuais acima porque 25%, pela repartição das receitas tributárias, garantida pelo Texto Constitucional, pertencem aos municípios. Destarte, os municípios ganham, o estado ganha e o investidor também ganha, mas quem custeia esta repartição de receitas é o estado destinatário da mercadoria ou do serviço.

Como vigoram o princípio da origem e a alíquota interestadual em nosso ordenamento, houve por bem o legislador, prever que qualquer concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS somente pudesse se concretizar mediante a *unânime aprovação das unidades federativas*, o que foi recentemente corroborado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADPF 198<sup>13</sup>. Na prática, todavia, vê-se o irrestrito descumprimento da Lei Complementar 24/75 através da oferta de incentivos fiscais unilaterais, à revelia do CONFAZ, a despeito de um estado gerar consequências a outro.

Espera-se, num pacto federativo, que as partes e o todo melhorem. Este é o sentido de uma aliança (*phoedus*), que, por sinal, encontra guarida em cláusula pétrea na CF, art.60, §4º, I. Portanto, se a tensão cresce e a harmonização parece impossível em mais de trinta anos de crescentes litígios em cortes administrativas e judiciais, sinal de que a deficiência ínsita ao ICMS merece solução definitiva.

Muito difícil enxergar regularidade na conduta de um estado que concede benefícios fiscais unilateralmente, ainda quando sua pretensão é adequada ao seu contexto regional e resulta da boa-fé. A legalidade deve ser observada, e foi escolha do legislador priorizar o contexto federativo, reconhecendo que determinado ente não pode ser visto como peça isolada. Em outro giro, não obstante a autonomia estadual, os efeitos de incentivos unilaterais recairão, forçosamente, sobre o orçamento de outra unidade federativa, causando prejuízos financeiros e dificultando a formulação de políticas públicas pela imprevisibilidade do montante de créditos a restituir na estrutura orçamentária.

---

<sup>13</sup> BRASIL, STF, ADPF 198/DF. Rel. Min. Carmen Lúcia, 18/08/2020. Ementa: Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. § 2º do art. 2º e art. 4º da Lei Complementar n. 24/75. Normas anteriores à constituição de 1988. Cabimento da ADPF. ICMS. Exigência de unanimidade entre os entes federados representados no CONFAZ para a celebração de convênio concessivo de benefício fiscal. Ratificação posterior do acordo por decreto local. Efetividade do disposto na al. g do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição de 1988. Recepção das normas impugnadas pelo ordenamento constitucional vigente. Precedentes. Ausência de afronta ao princípio federativo e democrático. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental julgada improcedente.

## I.5 Questões atuais da guerra fiscal no STF

A Corte Suprema tem sido o destino de inúmeras ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs) promovidas por estados que se sentem prejudicados ante a política concessiva de incentivos fiscais à revelia do CONFAZ. Mais recentemente, merece registro o Tema 490 com repercussão geral<sup>14</sup>, em que o pleno decidiu sobre a *glosa de créditos em relação à não cumulatividade*, nos seguintes termos:

(...) por entender constitucional o art. 8º, I, da Lei Complementar 24/1975, uma vez considerado que o estorno proporcional de crédito de ICMS em razão de crédito fiscal presumido concedido por outro Estado *não viola o princípio constitucional da não cumulatividade*. (g.n.)

Noutra questão relevante recentemente apreciada, o STF se manifestou sobre a modulação de efeitos na ADI 3674. Prevaleceu o entendimento de que a *modulação dos efeitos seria indutora da própria guerra fiscal*, uma vez que os Estados concederiam benefícios unilaterais à espera de que, no futuro, vingassem por algum tempo, beneficiando contribuintes oportunistas à custa da morosidade do Judiciário<sup>15</sup>. Na prática, percebeu-se que os Estados legislariam em velocidade naturalmente insuscetível de ser acompanhada pelo Judiciário e que retirariam o normativo oportunamente para que se perdesse o objeto processual.

Portanto, esta posição do STF pode indicar uma mudança de rumo quanto à vedação de efeitos *ex nunc*<sup>16</sup>, já que, em 2015, a Corte Suprema havia reconhecido a inconstitucionalidade de norma estadual paranaense (Lei 14.985/06) a contar da data da decisão, com base em argumentos de segurança jurídica e boa fé<sup>17</sup>.

Ainda a decidir, questão de enorme importância para o deslinde da guerra fiscal é a do Tema 817, com repercussão geral reconhecida, que trata da possibilidade de os estados e o Distrito Federal, mediante consenso alcançado no CONFAZ, perdoarem dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais, implementados

---

<sup>14</sup> BRASIL. STF. Tema 490, RE 628075, Rel. Min. Edson Fachin, j. 28/08/2020.

<sup>15</sup> BRASIL. STF. ADI 3674 – ED/ RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 05/08/2020.

<sup>16</sup> Para uma análise da modulação dos efeitos na jurisprudência do STF sobre casos afetos à guerra fiscal, contendo, inclusive, quadro detalhado sobre a posição de cada Ministro em várias ADIs, v. MOSQUERA, Roberto Quiroga; VALDO, Amanda De Oliveira. Modulação dos efeitos e guerra fiscal: uma análise da jurisprudência do supremo tribunal federal. In: ZILVETI, F. A. (Ed.). *Revista Direito Tributário Atual* 45, São Paulo: IBDT, 2020, p.635-678.

<sup>17</sup> BRASIL. STF. ADI 4481. Rel. Min. Luís Roberto Barroso, j. 11/03/2015.

no âmbito da chamada guerra fiscal do ICMS, reconhecidos como inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal<sup>18</sup>.

## II - A posição do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo

A apreciação da guerra fiscal pelo Tribunal de Impostos e Taxas tem promovido larga oportunidade de aprendizado sobre o tema e seus correlatos institutos. Atualmente, e de modo objetivo, o entendimento da “Câmara Superior é no sentido da legalidade da cobrança da parcela do ICMS desonerada no Estado de origem, sem autorização prévia do CONFAZ”<sup>19</sup>.

Ora, à “parcela do ICMS desonerada no Estado de origem” equivale o valor impactante na distorção da desejável incidência do IVA sobre apenas o consumo, como acima exposto. A Câmara Superior, destarte, parece corroborar o entendimento da mecânica econômica do imposto, sem desprezar os meandros típicos do embate jurídico, que será analisado, a seguir, em maiores detalhes.

Oportuno atentar para o fato de que o legislador, recentemente, promoveu significativas modificações no trato da guerra fiscal por conta da edição da LC 160, com efeitos a partir de 08 de agosto de 2017. Em suma, a LC 160/2017 dispensou a unanimidade exigida para a celebração de convênios sobre incentivos de ICMS<sup>20</sup> e concedeu remissão aos créditos irregularmente concedidos até 08 de agosto de 2017, nos seguintes termos:

Art. 1º. Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não<sup>21</sup>, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do §2º do

---

<sup>18</sup> BRASIL. STF. Tema 817, RE 851.421, Rel. Min. Luís Roberto Barroso.

<sup>19</sup> A guerra fiscal no Tribunal de Impostos e Taxas foi muito bem sintetizada pelo trabalho publicado pelo Núcleo de Estudos da Fundação Getúlio Vargas, que mapeou 305 acórdãos publicados pelo TIT, no período entre 01/08/2009 e 31/05/2011, Cf. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz et al. *Observatório do TIT: a guerra fiscal de ICMS*. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-guerra-fiscal-de-icms-12122017>.

<sup>20</sup> A LC 160/17 passou a adotar o quórum qualificado para celebração de convênios entre os estados e o DF nos seguintes termos: Art. 2º. O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo: I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

<sup>21</sup> Na linguagem do Código Tributário Nacional (CTN), Lei. 5.172/66, art. 172, a remissão é forma de extinção do crédito tributário, razão pela qual os créditos ainda não constituídos não poderiam ser remitidos (perdoados).

Art. 155 da Constituição Federal, por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;  
II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor. (g.n.)

Por conseguinte, no mesmo ano, veio a lume o Convênio ICMS 190/2017 com repercussão nacional, para estabelecer as condicionantes da conduta dos estados e DF para remissão, anistia e reinstituição de incentivos fiscais.

Em 2019, a seu turno, foi a vez da Resolução Conjunta SFP/PGE 01/2019, no âmbito do Estado de São Paulo, prescrever a conduta do contribuinte paulista para o reconhecimento de créditos de ICMS decorrentes de operações abrangidas por incentivos fiscais irregulares.

Esta tríade de normas – LC 160/17, Convênio ICMS 190/17 e Res. SFP/PGE 01/19 – pacificou os efeitos da guerra fiscal até 08 de agosto de 2017, inclusive com a possibilidade de reconhecimento de créditos e extinção de eventual processo administrativo fiscal, na jurisdição paulista.

## *II.1 Argumentos favoráveis ao Estado*

Naturalmente que os argumentos favoráveis ao Estado de São Paulo devem ser lidos neste tópico como antítese aos argumentos sustentados pelos contribuintes<sup>22</sup>. Sinteticamente, destacam-se os seguintes pontos de defesa à Fazenda Pública<sup>23</sup>: (i) estado de origem incorreu em inconstitucionalidade; (ii) glosa dos créditos pelo estado de destino não se confunde com declaração de inconstitucionalidade da legislação do estado de origem; (iii) não há violação ao princípio da não cumulatividade; (iv) há violação à livre-concorrência no estado de destino; e (v) há violação ao pacto federativo.

## *II.2 Argumentos favoráveis ao contribuinte*

Os argumentos mais recorrentemente encontrados na sustentação dos contribuintes poderiam assim ser resumidos<sup>24</sup>: (i) glosa dos créditos equivale a declarar a

---

<sup>22</sup> Os argumentos favoráveis ao contribuinte serão melhor descritos em II.2.

<sup>23</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz et al. *Observatório do TIT: a guerra fiscal de ICMS*. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-guerra-fiscal-de-icms-12122017>.

<sup>24</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz et al. *Observatório do TIT: a guerra fiscal de ICMS*. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-guerra-fiscal-de-icms-12122017>.

inconstitucionalidade da legislação do estado de origem; (ii) glosa de créditos exige declaração de inconstitucionalidade pelo Poder Judiciário; (iii) violação ao princípio da não cumulatividade; (iv) boa-fé e observância da legislação em vigor; (v) estado de destino está a exigir imposto cuja titularidade não lhe pertence.

Ao longo do tempo, em suas decisões administrativas, o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo reiteradamente sustentou a inconstitucionalidade praticada pelo estado de origem ao agir por si só, desprezando a letra da Constituição Federal, a LC 24/75 e a atuação do CONFAZ. Dúvidas não há, especialmente, quanto a operações ou prestações interestaduais *entre estabelecimentos do mesmo titular*, como se vê na Súmula 11/2017 do TIT, *verbis*:

Na hipótese de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos *do mesmo titular*, é legítima a glosa da parcela dos créditos de ICMS relativa a benefícios fiscais concedidos irregularmente pelo Estado de origem, sem prévia autorização do CONFAZ, consoante o disposto no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, bem como no §3º, do artigo 36, da Lei nº 6.374/89. (g.n.)

Foi justamente em 2017 que, com o advento da LC 160/17, tornou-se possível o reconhecimento de créditos de ICMS decorrentes de operações sujeitas à concessão de incentivos à revelia do CONFAZ, o que trouxe impacto sobre o teor dos julgados. Para expressar o entendimento do TIT, de 2017 ao presente, serão analisados três acórdãos. Um favorável a cada parte e um terceiro encerrado em virtude do reconhecimento dos créditos *in litis*, conforme à nova sistemática.

Destarte, identifica-se a nova prática do TIT de sequer conhecer do recurso apresentado em face do *reconhecimento de créditos irregulares*. Assim é que no Processo DRT/08-4081558/2016<sup>25</sup>, enquanto se discutia o mérito do lançamento de ofício, o contribuinte se valeu da novel legislação para requerer o reconhecimento dos créditos de ICMS nos termos da Res. Conjunta SFP/PGE 01/2019. Na prática, compete ao DIGES – Departamento de Atendimento, Gestão e Conformidade da Secretaria da Fazenda e Planejamento – reconhecer os créditos escriturados pelo interessado decorrentes de benefícios fiscais que tenham sido objeto de Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM), o que foi feito *in casu*, após a verificação do cumprimento dos requisitos exigidos pela LC 160/17, pelo

---

<sup>25</sup> ESTADO DE SÃO PAULO. TIT. Processo DRT/08-4081558/2016. Rel. Marco Antônio Veríssimo Teixeira. Câmara Superior. 12/11/2020.

Convênio ICMS 190/17, tudo em observância ao §3º do art. 4º da Res. Conjunta SFP/PGE 01/19.

Por fim, o Relator não conheceu do Recurso Especial interposto pela Fazenda Pública por perda de objeto, no que foi acompanhado pelos demais juízes da Câmara Superior, aos 12 de novembro de 2020<sup>26</sup>.

Com desfecho favorável ao Estado de São Paulo, o Processo DRT/16-4004476-2/2012 foi decidido aos 28 de novembro de 2019, por maioria de dez juízes que acompanharam o relator, não obstante tenha o voto de vista sido acompanhado por outros quatro juízes<sup>27</sup>.

Em seu voto-vista favorável ao contribuinte, o juiz do TIT Alberto Podgaec sustentou a necessidade de o contribuinte paulista ter ciência dos incentivos fiscais unilaterais praticados pelo estado de origem, de modo a fixar analogia com o entendimento jurisprudencial corrente em casos de inidoneidade de documentos fiscais.

Prossegue com interessante distinção entre operações de transferências e de compra e venda. Enquanto nas primeiras seria “inviável se ponderar sobre a boa-fé do contribuinte”, no caso concreto as notas fiscais carreadas aos autos silenciaram quanto à benefícios fiscais ao vendedor, parecendo “improvável que a autuada pudesse ter tido conhecimento do benefício concedido ao vendedor das mercadorias.”

Em breves linhas, a analogia buscada deve ser inserida no contexto integrativo do art. 108 do CTN, para colmatar lacunas na legislação tributária. Não parece ser este o caso em apreço, em que há farta previsão na legislação tributária a reger o caso. Ademais, possível, sim, à tributação injusta contrapor-se a equidade em situações excepcionais. Todavia, uma de duas, ou ela se aplica por si só – e neste caso, novamente, sob o comando integrativo do art. 108 do CTN -, ou resulta em remissão, cuja aplicação dependerá sempre do legislador, nos termos do CTN, art. 172, IV<sup>28</sup>.

Quanto ao necessário conhecimento do contribuinte destinatário acerca dos incentivos fiscais na origem, doravante seria de bom alvitre que o CONFAZ estabelecesse

---

<sup>26</sup> De modo idêntico foram encerrados, recentemente, os seguintes processos: DRT/05-4030261/2013 (03/12/2020); DRT/15- 4119725/2019 (02/12/2020); DRT/15-4104199/2018 (04/11/2020); e DRT/05-4015173/2013 (09/09/2020).

<sup>27</sup> ESTADO DE SÃO PAULO. TIT. Processo DRT/16-4004476/2012. Rel. José Orivaldo Peres Júnior. Câmara Superior. 28/11/2019. Voto de vista. Alberto Podgaec.

<sup>28</sup> Exemplo disso foi a recente concessão de remissão pelo art. 1º, I da LC 160/17.

a necessidade de publicação da lista de incentivos concedidos pelos estados e DF em seus respectivos diários oficiais, acompanhada do depósito dos documentos concessivos de incentivos junto à Secretaria Executiva do CONFAZ. Além disso, seria vital a publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária, como bem previsto pelo Convênio ICMS 01/2017 para legislação estadual publicada até a data de 08 de agosto de 2017.

O Relator, a seu turno, contrapôs o argumento da observância do Princípio da Legalidade, evocando o art. 150, I, da CF<sup>29</sup> e o art. 97 do CTN<sup>30</sup>, nos seguintes termos:

A questão que se coloca é de incidir as normas prescritas vigentes no ordenamento jurídico que exige interpretação sistemática (...) Se a regra do artigo 8º da LC 24/75 exige o Convênio do CONFAZ, esta é uma das condições para que o crédito seja possível e legítimo. Desatendido tal requisito, o crédito se considera ilegítimo, por força do princípio da legalidade estrita.

Ao defender a ilegitimidade do crédito, o Relator sustentou a eficácia da LC 24/75, sob o argumento de o STF jamais ter se manifestado em sentido contrário. Por conseguinte, aplicou a norma produzida pelo legislador complementar disposta a seguir:

LC 24/75. Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:  
I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento 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. (g.n.)

A alegação de inconstitucionalidade na conduta bandeirante foi rechaçada pelo Relator ao evocar o art. 28 da Lei 13.457/09, que veda o afastamento de lei sob tal pleito<sup>31</sup>.

Interessante notar que este processo foi decidido em 28 de novembro de 2019 e que, como visto alhures, o STF se manifestou sobre a regularidade da LC 24/75, especialmente quanto à eficácia de seu art. 8º, em 28 de agosto de 2020<sup>32</sup>.

---

<sup>29</sup> BRASIL. Constituição Federal. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

<sup>30</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção (...).

<sup>31</sup> ESTADO DE SÃO PAULO. Lei 13.457/09. Artigo 28 - No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada: I - em ação direta de inconstitucionalidade; II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo; III - em enunciado de Súmula Vinculante.

<sup>32</sup> V. acima nota de rodapé 13.

Por fim, o Processo DRT/14- 4049111/2014, cujo desfecho foi favorável ao contribuinte, em decisão proferida pela 2ª Câmara Julgadora, que lhe proveu o recurso ordinário<sup>33</sup>. Em síntese, o Relator elegeu dois pilares de sustentação: a *não cumulatividade* e a *invasão de competência* pelo Estado de São Paulo.

A não cumulatividade seria, segundo o Relator: “o mais importante pilar no qual se fundamenta o referido tributo, consistente no direito constitucional de dedução, em cada operação, do montante cobrado nas operações anteriores”. Mas, afinal, o que vem a ser montante cobrado?

A Constituição Federal, sobre este ponto, assim prescreve em seu art. 155, ao tratar do ICMS:

Art. 155, §2º, I. será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o *montante cobrado* nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (g.n.)

Se a Carta Maior não proveu esclarecimentos acerca do termo *montante cobrado*, o mesmo não se diga da Lei nº. 6374/89 do Estado de São Paulo, que tratou do tema em seu artigo 36, §3º, *verbis*:

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

A lógica da não cumulatividade pode bem ser lida como regra constitucional, através da qual haja a esperada compensação das entradas e saídas em cada etapa da cadeia, para que, ao final, o imposto grave apenas o consumo. O objeto da não cumulatividade não está meramente em deduzir, a cada operação, o *montante cobrado* na anterior, mas sim evitar o acúmulo de tributação, o ônus excessivo, ao longo de toda a cadeia. É preciso reconhecer que sistemática compensação entre entradas e saídas deve gravar, ao final, apenas o consumo.

Portanto, o sentido do princípio ou da regra jurídica decorre da lógica econômica que desenhou o IVA e não o inverso. Quer-se com isso dizer que deveria

---

<sup>33</sup> ESTADO DE SÃO PAULO. TIT. Processo DRT/14-4049111/2014. Rel. César Eduardo Temer Zalaf. Câmara Superior. 21/03/2019.

pretender o legislador impedir a tributação em cascata, em que há cobrança de imposto sobre imposto, onerando a produção e causando distorções pela ineficiência resultante.

A sistemática compensação dependerá da dedução, em cada operação, do *montante cobrado* na anterior, que, para o Relator deste caso, significa que “o contribuinte pode até mesmo deixar de pagar o imposto, em inadimplência total.”

Neste ponto, faz-se mister distinguir *inadimplência* e *não incidência*. Se na operação de saída houve incidência regular do imposto, poderá ocorrer de o remetente simplesmente inadimplir e este fato não deverá impactar a garantia do crédito a ser provido pelo estado de destino. A tal conclusão se chega pela *incidência* do imposto sobre a operação (ou prestação) interestadual.

Muito diversa é a situação em que o imposto deveria incidir à alíquota legalmente prevista, mas o estado de origem, unilateralmente, *elimina a incidência pela isenção* ou a reduz por qualquer outro meio que mutile a precificação da obrigação tributária do remetente. Neste caso, não há como sustentar a “incidência documental”, pois que não repercute sobre o evento econômico. Aqui o *montante cobrado* foi zerado (isenção) ou reduzido.

*Montante cobrado*, portanto, tem de ser cobrado. Tem de incidir, efetivamente, ainda que não recolhido por inadimplência na etapa anterior, mas não por descumprimento da norma vigente em flagrante irregularidade através de incentivos unilaterais.

Tanto assim é que o próprio Relator, cujo voto foi em sentido oposto, carrou aos autos a abalizada doutrina de Roque Carrazza para confirmar o que acabamos de asseverar, *verbis*:

Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda de lançá-lo (*salvo, é claro, por motivo de isenção ou não-incidência*). (...) decorre que cada operação ou prestação é assegurada ao contribuinte uma dedução correspondente aos montantes de ICMS relativos às operações ou prestações anteriores, independente de ter havido, ou não, o efetivo recolhimento do tributo, *salvo se presentes as situações de isenção ou não incidência* (cl. Art. 155, § 2º, II, da CF)”. (negritos e grifos acrescidos) (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. Malheiros Editores. P. 322 e 324)

Em outro giro, “salvo, é claro, por motivo de isenção ou não-incidência” significa que o direito ao crédito é atingido pela não incidência, embora esteja preservado da inadimplência. Logo, por *montante cobrado* deve-se entender o quanto, efetivamente, incidiu na operação, onerando o sujeito passivo da obrigação tributária. Tampouco há falar em cumulação de tributos onde não há sequer incidência ou nos casos em que a *incidência resulta*

menor, ao final da cadeia, do que a que seria de esperar com a aplicação das alíquotas sobre as bases de cálculo legalmente previstas. Tampouco há falar em cumulação de tributos onde não há sequer incidência ou nos casos em que a incidência resulta menor, ao final da cadeia, do que a que seria de esperar com a aplicação das alíquotas sobre as bases de cálculo legalmente previstas.<sup>34</sup>

Questão igualmente tormentosa é a da *invasão de competência*. Aqui o Relator sustenta que a competência tributária é exclusivamente atribuída a determinado ente, inadmitida a invasão por outro<sup>35</sup>. Como decorrência, o fato de um estado não exercer plenamente sua “competência tributária para instituir a incidência do ICMS sobre as operações realizadas por contribuintes situados em seu território (...) não justificaria a invasão de competência pelo Estado que se sentir lesado.”

Esta questão nos remete às cláusulas de incentivo (*tax sparing*) que são incluídas em alguns tratados para evitar a dupla tributação, matéria de interesse do Direito Tributário Internacional sobre a qual tivemos ocasião de nos manifestar quanto à existência ou não de vinculação da jurisdição de residência em reconhecer os incentivos da de fonte.<sup>36</sup> Trata-se, pois, de cenário diverso, abrangendo o imposto sobre a renda, submetido à competência de dois ou mais Estados independentes, cada qual com sua legislação.

Embora o ICMS não esteja submetido a essas mesmas regras internacionais, a repartição de competência poderá ocorrer se mais de um estado aplicar sua norma de incidência sobre um mesmo fato. É o que ocorre, por exemplo, nos casos de diferencial de alíquota -DIFAL<sup>37</sup>, em operações interestaduais a consumidor final, em que se aplica

---

<sup>34</sup> A este respeito, v. tópico 1.3 acima quando se analisa a *Distorção econômica por tributação na origem diversa do valor destacado no documento fiscal em operações interestaduais – imposição a menor*.

<sup>35</sup> Baseado em transcrição de Luís Eduardo Schoueri, assim disposta: “(...) Ainda, ao impedir o crédito, o Estado de destino está tributando algo que não é de sua competência, mas de competência exclusiva do Estado de origem. De fato, ao dividir o ICMS entre os Estados de origem e destino nas operações interestaduais, a CF/88 realiza efetiva repartição de competência. O fato de um Estado não exercer a sua competência (ainda que irregularmente) não autoriza o outro Estado a exercê-la em seu lugar” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. 11º Volume. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 269-270)”.  
<sup>36</sup> “Para a fonte, o *tax sparing* não é mero favor concedido pela residência, pois os signatários do acordo, por manifestação de vontade, restringem sua própria jurisdição. Logo, a fonte tributária até certo limite, a partir do qual a residência exerceria competência residual. Ocorre que a condição para a residência limitar sua jurisdição está no exercício daquela pela fonte. Em outro turno, a justificativa para que uma jurisdição não avance além de seu limite de imposição é a bitributação, e não a ausência do imposto (...) A questão não seria, portanto, de exercício de jurisdição, mas de autolimitação condicionada por parte da residência.” ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Tributação internacional da renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 206.

<sup>37</sup> BRASIL, CF. Art. 155, §2º, VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e

a alíquota interestadual (7% ou 12% a depender do estado de destino) para a arrecadação do estado de origem e, ainda, o diferencial entre esta alíquota interestadual e a alíquota interna do estado destinatário, a benefício do cofre deste último<sup>38</sup>. Em suma, ambos tributam um único fato, repartindo-se a competência de cada estado para o alcance deste fato.

O objeto deste artigo, no entanto, que trata do direito ao crédito a ser reconhecido pelo estado de destino *não parece ensejar repartição de competência*, mas antes a própria aplicação da *não cumulatividade*. Se não, vejamos.

Apesar de tomar por objeto as operações interestaduais como no DIFAL (num mesmo momento dois estados se tornam competentes para tributar o mesmo fato), o reconhecimento de créditos ante incentivos irregulares exige duas relações diversas, surgidas em momentos também diferentes. Com a saída da mercadoria do estabelecimento remetente, surge a *obrigação tributária* que vincula este remetente ao estado de seu domicílio. Num segundo momento, quando da entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente, domiciliado em outro estado, surge uma nova relação entre este adquirente e seu estado de domicílio, que é meramente uma *relação de direito de reconhecimento de crédito*.

A Constituição Federal estabeleceu a competência dos estados para instituir o ICMS, em seu art. 155, §2º. Trata-se de competência privativa, mas que dimana da CF para os 26 estados e o DF, concomitantemente. Assim, cada um desses entes federativos encontra-se apto a instituir o ICMS, o que será concretizado pela edição da lei estadual prevendo a incidência do imposto.

Ocorre que o ICMS tem problemas insuperáveis em sua essência. Como visto, tributos que lhe sejam semelhantes jamais rodam em nível subnacional<sup>39</sup>. Por isso a

---

caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

<sup>38</sup> A regra no ICMS é a cobrança no estado de origem, restando ao estado de destino apenas o diferencial de alíquota em vendas a consumidor final. Cf. NUNES, Carlos Eduardo Raphael. Benefícios fiscais de ICMS concedidos à revelia do CONFAZ: inconstitucionalidade, insegurança jurídica e outros aspectos da guerra fiscal. In: ALMEIDA, C.O.F. (Org.). *Tributação e desenvolvimento*, v. 1. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 109.

<sup>39</sup> Vale aqui o registro feito, ainda em 1987, portanto remetendo às origens do ICMS, posto que à época vigia o ICM (EC 18/65), por um estudo do Banco Mundial: “(...) *the Brazilian system appears to be one of the more, if not the most, complicated value-added-tax systems currently in operation around the world. On balance, the complexities of an origin-based VAT render it an unattractive option, particularly at a subnational level (...)*”. PODDAR, Satya. *Value added tax at the state level (English)*. Development Research Department discussion paper; no. DRD 247 Washington, D.C.: World Bank Group. <http://documents.worldbank.org/curated/en/239891468740103701/Value-added-tax-at-the-state-level>, p.15.

própria Constituição estabelece exaustivo conjunto normativo sobre o ICMS, remetendo à Lei Complementar o trato da matéria, com destaque para a LC 87/96 e para a LC 24/75.

Nesta esteira, o constituinte previu a necessária não cumulatividade do ICMS, ínsita aos tributos de sua natureza, e, do mesmo modo, estabeleceu o mecanismo do crédito da etapa subsequente com o imposto incidente na etapa anterior, ainda que a subsequente se dê em jurisdição diversa da primeira.

Em síntese, cabe ao Estado de destino, portanto, honrar o crédito correspondente ao ICMS incidente efetivamente (não documental) na operação ou prestação levada a cabo por um adquirente domiciliado em seus limites, mesmo quando adquira em outro estado da federação. Tanto é assim que o Texto Maior fez questão de registrar ao impor a não cumulatividade do ICMS: “(...) com o montante cobrado nas anteriores *pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”.

Esta relação entre o destinatário e seu estado que Paulo de Barros Carvalho enxerga como decorrente do que denomina *regra-matriz do direito ao crédito*<sup>40</sup>. A fonte desta norma instituidora do direito ao crédito é a própria Constituição, mas isso não significa dispor sobre exercício de competência para tributar. Aqui o escopo é restituir *créditos regulares* ao adquirente domiciliado na jurisdição, até porque cabe ao estado preservar suas finanças para o bom cumprimento de sua atividade financeira.

Observe-se que o estado de destino em nenhum momento se imiscui na relação obrigacional do ICMS entre o estado de origem e seu contribuinte remetente, mas o contrário não é verdadeiro. A glosa de *créditos irregulares* não é imposição de tributo, sempre vinculado à legalidade, mas resultado da aplicação da própria não cumulatividade, nos limites jurisdicionais do estado de destino.

Em suma, um fato (operação interestadual) dá origem a duas relações. A primeira, de *caráter obrigacional tributário*, vincula contribuinte remetente e estado de origem, esgotando-se nos limites deste estado. A segunda, de *direito de reconhecimento de crédito*, vincula contribuinte adquirente e estado de destino, aperfeiçoando-se nesta jurisdição. Não há falar em invasão de competência, portanto, do segundo sobre o primeiro, menos ainda quando o reconhecimento do crédito exige regularidade na tributação anterior.

Logo, o estado que concede benefícios unilateralmente é quem viola o pacto federativo, lançando risco de que o adquirente sofra glosa de créditos por outro ente

---

<sup>40</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 649.

federado. Em uma visão egocêntrica, ainda que o fundamento do incentivo seja legítimo, nenhum estado tem poder para agir a seu bel-prazer numa federação<sup>41</sup>.

## V – Considerações finais

A guerra fiscal do ICMS registra mais de três décadas de intensas contendas entre os estados da federação. No âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, centenas de acórdãos avaliaram institutos ditados pela Constituição Federal na tentativa de uniformizar um imposto essencialmente de base móvel e de alcance além-jurisdição.

Ao que parece, o ICMS dá sinais de cansaço. Desde sua concepção como ICM, foi festejado pelo caráter de modernidade que lhe caracteriza, dotado de poder para evitar o efeito cascata. Mas, na realidade não foi o que se viu. Há imensa dificuldade de estados em reconhecer ou sustentar créditos dos contribuintes, o que, por óbvio, distorce a essência do que se tornou um IVA à brasileira.

No momento em que o Congresso Nacional analisa diversas propostas de mudança para o Sistema Tributário Nacional, o ideal seria uma reforma eficaz, que impossibilitasse o giro de um IVA subnacional. Há mecanismos equalizadores na federação que podem ser utilizados para evitar prejuízos aos estados.

A preservação do sistema federativo exige equilíbrio e harmonia. A excessiva priorização da autonomia individual e a redução da legalidade, em interpretações que alteram a ordem de prioridade das fontes em matéria tributária, traduzem-se por um mau presságio a obnubilar um formoso céu risonho e límpido em que resplandece a imagem do Cruzeiro.

## VI – Referências bibliográficas

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Tributação internacional da renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

---

<sup>41</sup> Neste sentido, reconhece-se o ICMS como imposto estadual de característica nacional, em que o constituinte previu a necessidade de legislação uniformizadora, mormente em questões afetas a incentivos fiscais. Recomendável, inclusive, que em tributos capazes de impactar a economia nacional, para além das fronteiras do ente competente, como no caso do ICMS, haja limitações de capacidade legislativa deste ente, evitando-se a fragmentação federativa por vigência de uma série de políticas tributárias conflitantes e diversificadas a estimular, permanentemente, guerras fiscais. BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: estados-membros em “guerra fiscal”*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 86-87.

BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: estados-membros em “guerra fiscal”*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz et al. *Observatório do TIT: a guerra fiscal de ICMS*. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-guerra-fiscal-de-icms-12122017>

EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The modern VAT*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 2001.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; VALDO, Amanda De Oliveira. Modulação dos efeitos e guerra fiscal: uma análise da jurisprudência do supremo tribunal federal. In: ZILVETI, F. A. (Ed.). *Revista Direito Tributário Atual 45*, São Paulo: IBDT, 2020, p.635-678.

PODDAR, Satya. *Value added tax at the state level (English)*. Development Research Department discussion paper; no. DRD 247, 1987. Washington, D.C.: World Bank Group. <http://documents.worldbank.org/curated/en/239891468740103701/Value-added-tax-at-the-state-level>.

SINAFRESP; AFRESP. *Guerra Fiscal (Com ela todos perdem)*. Ed. Formatrês: São Paulo, 1998.

NUNES, Carlos Eduardo Raphael. Benefícios fiscais de ICMS concedidos à revelia do CONFAZ: inconstitucionalidade, insegurança jurídica e outros aspectos da guerra fiscal. In: ALMEIDA, C.O.F. (Org.). *Tributação e desenvolvimento, v. 1*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p.101-126.

VITAL, Danilo. Supremo volta a negar modulação de efeitos em caso sobre guerra fiscal. Consultor Jurídico, 06 ago 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-06/supremo-volta-negar-modulacao-guerra-fiscal>.