

GUERRA FISCAL E A INCONSTITUCIONALIDADE DA GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE OPERAÇÕES EM CASO DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS SEM AUTORIZAÇÃO DO CONFAZ

*TAX WAR AND THE UNCONSTITUTIONALITY OF GLOSS OF ICMS
CREDITS ARISING FROM OPERATIONS IN CASO OF GRANTING TAX
BENEFITS WITHOUT CONFAZ AUTHORIZATION*

CARLOS EDUARDO LOPES¹

MARIA EDUARDA MELO DOMINGUES²

VÍTOR JOSÉ GOMES DA CUNHA³

Resumo: A guerra fiscal assenta-se como grave entrave na concretização do projeto constitucional de 1988, na medida em que impede que o Estado brasileiro organize seus entes federados sob harmonia. A materialização dessa disputa “deformativa” na glosa de tributos é ainda mais nefasta, na medida em que parte de um ato supostamente ilegal (incentivos fiscais não aprovados pelo CONFAZ) que é mitigado por uma reação também materialmente ilegal e indiretamente inconstitucional (impugnação do crédito destacado na nota fiscal pelo estado receptor de mercadoria). Destarte, esse processo deformativo faz com que recaia sobre o contribuinte final o ato supostamente ilegal praticado pelo estado fornecedor da mercadoria, o que afronta a regra da não cumulatividade do ICMS e o direito constitucional ao crédito tributário que somente pode ser alterado pela própria constituição.

Abstract: Tax war is a serious obstacle to the implementation of the 1988 constitutional project, insofar as it prevents the Brazilian State from organizing its federal entities in harmony. The materialization of this “deformative” dispute in the tax disallowance is even more disastrous, insofar as it starts from a supposedly illegal act (tax incentives not approved by CONFAZ) that is mitigated by a reaction that is also materially illegal and indirectly unconstitutional (challenge of the credit highlighted in the invoice by the state receiving the goods). Thus, this distorting process makes the supposedly illegal act practiced by the state supplying the goods fall on the final taxpayer, which violates the rule of non-cumulative ICMS and the constitutional right to the tax credit, which can only be changed by the constitution itself.

¹ Graduando em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais.

² Graduanda em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais.

³ Graduando em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais.

Palavras-chave: guerra fiscal; glosa de créditos de ICMS; benefícios fiscais; Confaz.

Keywords: tax war; gloss of ICMS credits; tax benefits; Confaz.

1. INTRODUÇÃO

A palavra “glosa” tem origem no latim “glossa”, que significa “linguagem/palavra obscura ou obsoleta” e, na língua portuguesa, tem como um dos seus sinônimos o substantivo censura. No âmbito do Direito Tributário, por sua vez, a palavra é utilizada para designar o impedimento do contribuinte de utilizar um crédito para abatimento de seus débitos fiscais. Muitas vezes ocorre pela vedação de créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços (ICMS) por parte do estado receptor de mercadoria, cuja origem é de outro estado que institui incentivos fiscais não aprovados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

A esse respeito, sabe-se que o ICMS tem sua hipótese de incidência descrita no art. 155, II da Constituição Federal (CF), na qual fica estabelecido que os entes federados têm competência para estipular o imposto e suas respectivas taxas, sendo que os valores mínimos e máximos são de tutela do Senado Federal. Ao se tratar da comercialização de produtos entre estados, a norma prevista no art. 155, VII, CF assenta que deverá incidir a taxa interestadual determinada pelo Senado, cabendo ao estado receptor recolher a diferença entre as alíquotas interestadual e interna. Este último instrumento normativo buscou evitar a fatídica Guerra Fiscal que já vinha sendo anunciada na constituinte de 1988, na medida em que projetou meios equitativos para distribuição do imposto, evitando a concentração nos estados mais industrializados.

Ainda nesse intento, a Lei Complementar nº 24/1975, anterior à Constituição, buscou regulamentar os convênios para a concessão de benefícios fiscais, conforme o art. 155, VI, CF, o qual previu que somente disposição conjunta dos estados poderia tornar as alíquotas internas inferiores às previstas para as operações interestaduais. Ocorre que mesmo sob a égide de tais instrumentos normativos, a concorrência entre os estados culminou em uma verdadeira política fiscal predatória.

Preliminarmente, é preciso definir que a prática de Guerra Fiscal entre estados traduz-se como uma disputa pela cobrança do ICMS, na medida em que se concede benefícios fiscais com intuito de atrair investimentos industriais e comerciais. De acordo com Guilherme Bueno de Camargo, o termo pode ser entendido como uma:

generalização competitiva entre Estados e Distrito Federal, através da concessão de benefícios e renúncia fiscal, para atração de investimentos privados, conflito

este que se dá em decorrência de estratégias não cooperativas dos entes da Federação e pela ausência de coordenação e composição dos interesses por parte do governo central.⁴ (grifou-se)

Em outros termos, a competição por meio de alíquotas do imposto impôs uma guerra que vai de encontro aos preceitos do regime federativo e expressa ausência de unidade institucional por parte da União. Tal fenômeno culmina em “deformações” institucionais, segundo proposição de Misabel Derzi:

A Constituição de 1988, na mesma linha das anteriores, dentro do território nacional, **veda que Estados e Municípios criem discriminações tributárias** (quer por meio de imposto, quer por meio de taxas sanitárias de inspeção ou de fiscalização) **entre bens e serviços, em razão de sua origem ou de seu destino** (art. 152). **O objetivo é submetê-los a um tratamento equânime dentro de Estados e Municípios, de modo que possam circular livremente.**⁵ (grifou-se)

Estabelecidas essas premissas, resta evidente que a guerra fiscal se assenta como grave entrave na concretização do projeto constitucional de 1988, na medida em que impede que o Estado brasileiro organize seus entes federados sob harmonia. Salta aos olhos, contudo, que a materialização dessa disputa “deformativa” na glosa de tributos é ainda mais nefasta, na medida em que parte de um ato supostamente ilegal (incentivos fiscais não aprovados pelo CONFAZ) que é mitigado por uma reação também materialmente ilegal e indiretamente inconstitucional (impugnação do crédito destacado na nota fiscal pelo estado recebedor de mercadoria).

Destarte, esse processo deformativo faz com que recaia sobre o contribuinte final o ato supostamente ilegal praticado pelo estado fornecedor da mercadoria, o que afronta a regra da não cumulatividade do ICMS e o direito constitucional ao crédito tributário que somente pode ser alterado pela própria constituição.

Dessa forma, busca-se aqui demonstrar que a glosa da unidade federativa recebedora de mercadoria, supostamente objeto de aplicação indevida de alíquotas de ICMS, é manifestamente ilegal e indiretamente inconstitucional, por se tratar de ato administrativo local que busca exercer o controle de constitucionalidade exclusivo do Supremo Tribunal Federal (STF). Nesse caminhar, primeiramente, irá-se demonstrar em que medida tal comportamento afronta a não-cumulatividade do imposto, adiante ficará comprovado que não cabe ao contribuinte o ônus de suportar a guerra fiscal entre os entes federativos e, por fim, passa-se a analisar o recente entendimento adotado pelo STF sobre a matéria.

⁴ CAMARGO, Guilherme Bueno de. **A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização**. In: CONTI, José Maurício. (Org.). *Federalismo Fiscal*. São Paulo: Manole, 2004, p. 203 - 204

⁵ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 2.549

2. ICMS E A REGRA DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Como já exposto, o ICMS é um imposto de competência estadual, que se encontra estatuído no artigo 155, II, CF. Assim sendo, a competência para criá-lo é, em regra, dos Estados e do Distrito Federal.

Segundo Roque Antônio Carrazza, é possível identificar na sigla ICMS pelo menos cinco impostos diversos:

a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes (CARRAZZA, 2006, p. 37).⁶

Os impostos englobados têm como característica sua não-cumulatividade, devido a sua característica de imposto sobre consumo e, principalmente, em decorrência da determinação constitucional disposta no artigo 155, §2º, I. É cumulativo um tributo que incide em duas ou mais etapas da circulação de mercadorias, sem que na etapa posterior possa ser abatido. Em contrapartida, o tributo é não-cumulativo quando o montante do tributo pago numa das fases da circulação da mercadoria pode ser abatido do montante devido na etapa seguinte.

A não-cumulatividade tem como finalidade evitar a superposição de incidência sobre operações dentro de um mesmo ciclo econômico de produção e utiliza mecanismos de crédito e débito de imposto pago e a pagar, com o objetivo de evitar a incidência em cascata. É, portanto, uma determinação constitucional e:

O Texto Constitucional, ao afirmar que o ICMS é não-cumulativo, outorga ao contribuinte o direito de compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Fica claro, pois, que o direito de crédito tem como fonte primeira a própria Constituição. [...] a apuração do saldo devedor ou credor através da diferença entre o imposto relativo às saídas e o correspondente às entradas de mercadorias, surge tão-somente como uma técnica especial de tributação. (BASTOS, 2002. p. 262)⁷

Cabe aos entes que detêm a competência para instituição e cobrança do ICMS se sujeitarem ao princípio da não-cumulatividade, não buscando diminuir, ou mesmo anular sua implicação por normas infraconstitucionais. Cabe à Lei Complementar legislar sobre a compensação do imposto, operacionalizando documentalmente um sistema de escrituração em

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 37.

⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 262.

que, considerado certo lapso de tempo, é registrado, de um lado, o imposto devido e, de outro, a expressão financeira do abatimento correspondente (CARRAZZA, 2006). Cabe a ela definir somente a periodicidade e a forma de apuração do ICMS, ou seja, regular exclusivamente sobre os aspectos pessoal e temporal da apuração do imposto, sem restringir débitos do fisco, tendo em vista a limitação imposta pela Constituição Federal.

O princípio da não-cumulatividade tem como base a compensação, que, como já mencionada, busca equilibrar o montante cobrado de imposto pelo fisco para evitar excessos. A Constituição utiliza da expressão “*compensando-se*” para identificar a sistemática da não-cumulatividade, a fim de equilibrar e dar efetividade ao princípio da isonomia e não onerar excessivamente o consumidor final e contribuinte de fato dos impostos sobre o consumo.

Paulo de Barros Carvalho entende que a compensação prescrita no art. 155, §2º, I CF, é semelhante à prescrita pelo art. 156, II, CTN, visto que ambas prescrevem formas extintivas da obrigação tributária. O autor destaca ainda que o art. 368 do Código Civil fundamenta esta forma extintiva e pressupõe a existência de duas obrigações contrapostas, sendo os sujeitos da operação, simultaneamente, credor e devedor, um do outro. Por esse motivo as obrigações se extinguem na medida em que se compensarem. (CARVALHO, 2006)⁸. Assim, fica claro que a compensação exigida pela Constituição Federal permite o abatimento do imposto pago nas operações anteriores, extinguindo-se a obrigação tributária até aquele valor.

O mecanismo da compensação parte da lógica de que o débito de ICMS é obtido pela aplicação da alíquota sobre o valor da operação. Após a liquidação do débito o contribuinte utiliza de seu crédito, resultante do abatimento referente às operações anteriores e só recolhe, em dinheiro, o saldo devedor. Efetua-se assim a liquidação do seu débito, com crédito, ou seja, compensa-se ou, em dinheiro, em caso de créditos iguais ou superiores aos débitos, com dinheiro.

O legislador infraconstitucional competente para a instituição do tributo ficará encarregado de disciplinar a não-cumulatividade nos moldes prescritos pela Constituição Federal, ou seja, por meio do sistema de compensação. A norma foi direcionada ao legislador e não ao contribuinte, visto que se trata de produção normativa, não normas de conduta.

3. BENEFÍCIOS FISCAIS E OS REQUISITOS PARA SUA CONCESSÃO

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 205

A Lei Complementar nº 24/75 dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do ICMS. Por se tratar de Lei positivada antes da Constituição que já tratava da matéria, ela foi recepcionada pelo novo texto constitucional.

Conforme já salientado, o ICMS assume feições de um imposto nacional, devido a sua atuação em todos os estados da Federação e no Distrito Federal. Deste modo, a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais deverão se atentar à uniformidade ao serem estabelecidas em todo o território nacional, visto que pode ocorrer disparidades regionais.

Neste sentido, a Constituição determinou que os benefícios só poderiam ser outorgados ou revogados por meio de convênios celebrados e ratificados pelos próprios Estados e pelo Distrito Federal, e determinou ainda que Lei Complementar regulasse a forma das concessões ou revogações (CARRAZZA, 2006)⁹.

O instrumento legal determinou também a necessidade de reuniões para deliberar a respeito da concessão de benefícios, devendo esta ocorrer somente após a convocação de todos os representantes dos entes federais. A concessão de benefícios só seria feita por decisão unânime da maioria dos Estados representados. A adoção de tal procedimento visa coibir práticas adotadas por diversos estados, que na tentativa de atrair novos investimentos para seus territórios, utilizam-se de incentivos irregulares. Por fim, em seu art. 8º¹⁰ está previsto que a inobservância dos dispositivos da Lei acarretará a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria e a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido.

4. GLOSA DE OPERAÇÕES ANTERIORES NOS CASOS DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS SEM AUTORIZAÇÃO DO CONFAZ

É recorrente que os fiscos estaduais não admitam o aproveitamento de crédito de ICMS em operações realizadas em outros estados que concederam benefícios fiscais, os quais não foram aprovados pelo CONFAZ, com fundamento no art. 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal e arts. 2º e 8º da LC nº 24/75. Argumenta-se que, se o Estado concede benefício fiscal unilateralmente ao adquirente de determinado produto, esse, ao alienar para contribuinte de outro

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 423-424.

¹⁰ Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente: I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição Federal.

estado, não poderia ocorrer o aproveitamento do crédito integral do ICMS dessa operação, pois o alienante não teria pago o crédito na origem. Alguns Estados, como Minas Gerais e São Paulo, editaram resoluções determinando a presunção de alguns produtos de origem de certos estados que estejam acobertados por benefício fiscal, na qual já chegava a constar o percentual redutor do crédito.

Porém, não cabe ao contribuinte suportar a guerra fiscal entre os entes federativos, tendo em vista que tais operações foram feitas com o devido destaque do imposto na nota fiscal. Como já exposto anteriormente, o princípio constitucional da não-cumulatividade é um direito do contribuinte e não pode o “legislador ordinário ou, ainda, complementar, em nível de normas gerais, excluir o princípio da não-cumulatividade – direito público subjetivo do contribuinte – das operações sujeitas ao ICMS, senão nas expressa e poucas hipóteses constitucionais, sendo, pois, técnica ‘não-cumulativa’, a regra geral, a que subordina o limitado legislador inferior” (MARTINS, 2008)¹¹. Tal princípio só possui duas restrições constitucionais: a isenção e a não-incidência (art. 155, §2º, II).

As autoridades fiscais estaduais, ao indagarem as normas de outros estados que concederam benefícios fiscais, tentam declarar também a inconstitucionalidade das leis sem a devida contestação perante o STF mediante a Ação Direta de Inconstitucionalidade, que possui competência para tanto. Nessa toada, os contribuintes são diretamente lesados, pois partiram da presunção da validade das normas, que só deixará de ser válida a partir do momento em que houver o trânsito em julgado da decisão que revogou tal benefício. Segundo Paulo Barros de Carvalho (2019)¹², enquanto não houver revogação de uma norma, essa continuará sendo válida e pertencente à ordem jurídica.

Há uma verdadeira usurpação de competência da Suprema Corte pelos Estados, violando o princípio da separação de poderes, pois analisar a constitucionalidade de leis cabe ao Judiciário, que

Somente por meio desse processo de controle o judiciário poderá certificar se o estado, no exercício de seu poder legislativo, observou os requisitos formais e materiais para a edição de uma norma jurídica, pois, como visto, para que seja válida, basta o cumprimento dos requisitos formais, isto é, a introdução no ordenamento jurídico pelo processo legislativo próprio e por agente competente. Assim, o exame de compatibilidade material com a ordem constitucional somente poderá ser realizado por meio de controle de constitucionalidade e jamais antes disto.¹³

¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direito a compensação do ICMS incidente sobre combustíveis e insumos nas operações de transporte mesmo quando realizadas mediante subcontratação. **RDDT** 151, abril/2008.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

¹³ VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. **Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal**. 2010. Dissertação (Pós-Graduação em Direito) - Faculdade Milton Campos, Nova Lima, 2010.

José Eduardo Soares de Melo discorre sobre a competência que é atribuída às Fazendas Estaduais, órgãos do Poder Executivo:

Tais atos fazendários não expressam conteúdo normativo próprio, não têm o condão de retirar normas do ordenamento, sequer declará-las inconstitucionais, e muito menos revelar caráter programático, uma vez que à Administração Fazendária não é atribuída competência para oferecer conselhos, avisos, mas submeter-se às normas vigentes, válidas e eficazes, enquanto não sejam declaradas inconstitucionais. As diretrizes fazendárias não podem imiscuir-se na esfera dos negócios dos particulares, interferir nas posturas pessoais dos adquirentes das mercadorias, questionar relacionamentos com os fornecedores e alterar operações mercantis.¹⁴

Assim, o art. 8º da Lei nº 24/75, ao permitir a glosa dos créditos, afronta a própria Constituição Federal, não sendo por ela recepcionado, por violar o princípio da não-cumulatividade. O comando do dispositivo também usurpa a competência do STF, na medida em que é da competência do tribunal a declaração de nulidade dos atos que concederam o benefício fiscal, e não de um estado membro da Federação de forma unilateral.

Mesmo que certo benefício fiscal seja declarado inconstitucional pelo STF, é importante afirmar que, ainda em atenção ao princípio da não-cumulatividade, não pode o estado de destino anular o crédito tributário aproveitado pelo adquirente da mercadoria. O efeito de uma possível anulação seria restabelecer a exigência dos valores dispensados ou devolvidos pela Administração Pública ao contribuinte (TOMÉ, 2007)¹⁵.

5. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Estabelecida a premissa basilar de que o poder judiciário é o único meio de impugnar os benefícios fiscais instituídos por algum ente federado, em revelia à deliberação conjunta por meio do CONFAZ, passa-se a analisar o entendimento recentemente adotado pela Corte Superior.

Isto posto, constata-se que tanto o STJ quanto o STF já foram provocados diversas vezes a se manifestar quanto à glosa unilateral de créditos de ICMS. No que se refere ao primeiro tribunal, a maioria das ações têm admissibilidade negada, visto que o objeto da matéria cuida de controle constitucional, cuja competência deve ser do Supremo Tribunal. Este, por seu turno, há anos, recebe diversas ações que buscam discutir a (in)constitucionalidade da glosa. Atualmente, tramita perante a Corte o Recurso Extraordinário 628.075/RS, com repercussão geral reconhecida

¹⁴ MELO, José Eduardo Soares. ICMS – fato gerador – local da ocorrência. Incentivos fiscais e créditos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, v.11, p. 218-240.

¹⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A jurisprudência do STF sobre guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 125-136.

(Tema nº 490). À época, o voto do relator Min, Joaquim Barbosa, ao conhecer do recurso, exarou sua preocupação com o assunto:

O tema discutido neste recurso extraordinário é grave. Ele coloca em risco o desenvolvimento de atividades econômicas lícitas, a manutenção de empregos e a harmonia entre entes federados (...). **A questão de fundo trazida nestes autos consiste em saber se os entes federados podem reciprocamente retaliarem-se por meio de sua autonomia ou, em sentido diverso, compete ao Poder Judiciário exercer as contramedidas próprias da atividade de moderação (...)** Penso que a matéria transcende interesses individuais meramente localizados e tem relevância institucional incomensurável. **Nesse sentido, anoto que é imprescindível determinar se as retaliações unilaterais têm amparo na Constituição**, considerados dois valores fundamentais: a autonomia dos entes federais periféricos para dar efetividade à sua vontade política, de um lado, e a harmonia federativa, do outro. (STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 628075 – RS. Relator Min. Joaquim Barbosa. Dje 01.12.2021 - Destacou-se)

Do conteúdo discursivo extraído do voto, percebe-se indícios de contrariedade à prática da glosa, tanto que o recurso foi colocado sob o crivo da repercussão geral, sob o fundamento de que a prática ameaça os princípios do sistema federativo. Como bem assentado pelo relator, resta saber se os entes federados podem reciprocamente promover retaliações unilaterais quando julgarem atos contrários à lei exercidos por outro ente federativo. Como se buscou defender aqui, a resposta é inequívoca no sentido de que somente cabe ao Poder Judiciário decidir matérias que discutam o tema, visto que não há na Constituição qualquer delegação para que isso seja feito na seara administrativa.

Contudo, o julgamento da Tese nº 490 surpreendeu os juristas especializados e exarou entendimento totalmente contrário ao que indicava a própria Corte e aquele consuetudinariamente adotado nos demais tribunais do país. O acórdão negou provimento ao recurso para decretar a constitucionalidade do art. 8º, I, da LC nº 24/75 e fixou a seguinte tese:

Tema 490: O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade (STF - REExt 628.075/RS. Relator Min. Edson Fachin - Tribunal Pleno - Dje: 01.10.2020)

Observa-se que o entendimento adotado pela Corte vai de encontro ao projeto constitucional pautado no federalismo, ao permitir que os estados exerçam o poder punitivo recíproco entre si, sob justificativa de suposto ato ilícito. Tal processamento sempre foi delegado ao poder judiciário nos Estados Modernos, desde a revolução francesa. Não se pode olvidar, ainda, que a chancela dada pelo STF lesa profundamente o direito constitucional do contribuinte ao crédito tributário já constituído e quebra nitidamente a não-cumulatividade do ICMS.

Mais do que isso: a decisão da Corte demonstra forte ativismo judicial por almejar combater suposto ilícito, ignorando a matriz axiológica do dissídio. Isto porque, não se buscou, no REExt 628.075/RS, o juízo de valor da atuação dos entes federados em revelia às normas constitucionais e ao crivo do CONFAZ, pelo contrário, buscou-se o posicionamento do STF quanto à atuação do estado receptor de mercadoria ao impugnar os créditos destacados do contribuinte. Nesse viés, ao inverter a ordem da matéria, o Supremo infringiu o princípio processual da adstrição, provendo julgamento inequivocamente *ultra petita*, inovando o ordenamento em atitude revel aos poderes institucionais da República.

Ademais, a posição da Corte exerceu controle constitucional inverso, posto que ao ser provocada a sopesar os princípios do federalismo e do crédito tributário constituído, optou por exercer o juízo de valor entre qual ato manifestamente contrário à constituição deveria prevalecer - o ato deliberante de instituir benefícios fiscais ilegalmente ou o ato de impugnar créditos tributários externos. Posto que ambos são contrários à Lei Maior, são ataques à própria República e não deveriam ser cancelados pela Corte.

Posição não é outra da doutrina:

(...) **o direito ao crédito do ICMS, direito este de residência constitucional**, independe da efetiva cobrança ou recolhimento da quantia incidente nas etapas posteriores, de modo que nenhuma norma infraconstitucional poderia conceber quaisquer ressalvas a tal direito, salvo aquelas já bem delineadas no próprio texto magno. (..) **Portanto, o Estado destinatário não poderia exigir diferenças de ICMS, pois estaria intervindo na autonomia de outro Estado para legislar sobre matéria tributária relativa a imposto de competência desse**, levando, ainda, em consideração, o imposto "efetivamente recolhido" no cômputo final da apuração mensal do ICMS (crédito/débito), e não o imposto cobrado, destacado na nota fiscal, com alíquota de 12%/7%/4%, **sob pena de direta afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS**.¹⁶ (grifou-se)

Portanto, pode-se concluir que a decisão do STF surpreende ao exarar entendimento contrário ao que vinha sendo delineado pela Corte e pela doutrina especializada. A Tese nº 490, ao cancelar a glosa tributária, quebra as normas instituidoras do pacto federativo por permitir punições recíprocas entre estados produtores e recebedores. Além disso, quebra o princípio da não-cumulatividade e transfere o ônus do recolhimento do imposto de cadeias anteriores ao contribuinte final. Em toda medida, a decisão se mostra duvidosa ao exercer política no âmbito jurisprudencial e aprofunda a “deformação” institucional ao contribuir com a guerra fiscal.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

¹⁶ GRASSIOTTO, André Pacini. **Guerra Fiscal e Glosa de Créditos Tributários**: panorama sobre o conflito fiscal do ICMS no Brasil. INSPER, 2018, p. 21.

O pacto federativo brasileiro encontra-se frágil, sem grandes esforços cooperativos entre as unidades que o compõem. Enquanto alguns buscam realizar a concessão de benefícios no âmbito do ICMS, forte arma dos estados na já antiga Guerra Fiscal, outros tentam retaliar tais medidas com a tentativa de glosa desses créditos, quando carecerem de aprovação pelo CONFAZ. No entanto, as medidas desses últimos acabam violando o texto constitucional por irem contra o princípio da não-cumulatividade e a separação de poderes.

Se dentro dos objetivos da federação está a cooperação entre seus entes e a redução de desigualdades regionais, é preciso que os entes se debrucem sobre medidas fiscais sérias e cheguem até mesmo a repensar se o modelo vigente de ICMS, imposto tão importante nas arrecadações estaduais, é realmente frutífero e adequado. Não pode o contribuinte, crente na legitimidade das normas e de boa-fé, acabar sendo lesado em um contexto de política fiscal predatória.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. **A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização**. In: CONTI, José Maurício. (Org.). *Federalismo Fiscal*. São Paulo: Manole, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

GRASSIOTTO, André Pacini. **Guerra Fiscal e Glosa de Créditos Tributários: panorama sobre o conflito fiscal do ICMS no Brasil**. INSPER, 2018

JORGE, Plínio Augusto Lemos; **Não-Cumulatividade no ICMS**. Tese (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; São Paulo; p.135. 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito a compensação do ICMS incidente sobre combustíveis e insumos nas operações de transporte mesmo quando realizadas mediante subcontratação**. RDDT 151, abril/2008.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS – fato gerador – local da ocorrência. Incentivos fiscais e créditos.** In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do Direito Tributário.* São Paulo: Dialética, 2007.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A jurisprudência do STF sobre guerra fiscal.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal.* São Paulo: MP, 2007.

VOGAS, Rosíris Paula Cerizze. **Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal.** 2010. Dissertação (Pós-Graduação em Direito) - Faculdade Milton Campos, Nova Lima, 2010.