V O T O

O Senhor Ministro Edson Fachin (Relator): Inicialmente, cumpre esclarecer a controvérsia jurídica que será aqui debatida, em razão da função de precedente que o presente feito desempenhará no ordenamento jurídico pátrio.

Nesse sentido, trata-se de saber se viola a Constituição Federal o estorno proporcional ("glosa") de crédito fiscal de ICMS realizado por parte do Estado de destino referente a benefícios fiscais concedidos pelo Estado Estado de origem à revelia de autorização unânime do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

É bem sabido que este Eg. STF tem jurisprudência assente pela inconstitucionalidade dos incentivos fiscais praticados unilateralmente pelos Estados da federação ante vulneração do previsto no art. 155, §2º, XII, "g".

A partir desse conjunto de decisões reiteradas o Exmo. Ministro Gilmar Mendes apresentou a proposta de Súmula Vinculante n.69: "Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional."; o que, no entanto, não foi o bastante para debelar a guerra fiscal.

Nesse ambiente de acirrada disputa federativa alguns Estados da federação, antecipando-se à tutela jurisdicional, promoveram unilateralmente a edição de normativos com vistas à anular os efeitos dos incentivos fiscais de ICMS nas operações interestaduais com suposto respaldo no art.8º da Lei Complementar 24/75.

Nesse cenário de repleta (in)segurança jurídica na tributação foi editada a Lei Complementar n.160, em 7 de agosto de 2017, a prever procedimento de convalidação dos incentivos fiscais concedidos à revelia do CONFAZ, nos termos em que regulamentado no Convênio n.190, de 15 de dezembro de 2017.

A LC 160/2017 previu, também, espécie de remissão e anistia do vasto contencioso fiscal decorrente da "glosa de créditos" de ICMS

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

condicionando-as, no entanto, a alguns requisitos a serem demonstrados pelos contribuintes autuados. A LC 160/2017, portanto, não resolveu de *per se* o imbróglio ora em julgamento.

Pesquisa empreendida pelo Núcleo de Estudos Fiscais (NEF/ FGV DIREITO SP), sob coordenação Prof. Eurico de Santi, relata que alguns Tribunais Administrativos Tributários, a despeito da convalidação da LC 160/2017, "...tem optado pelo prosseguimento do julgamento quanto ao mérito, mantendo as autuações fiscais com base na jurisprudência até então firmada sobre guerra fiscal."

O deslinde do presente recurso extraordinário demanda necessariamente juízo quanto à recepção do art. 8º , cujo teor reproduzo a seguir:

> "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 VII e IX do art. 21 da Constituição federal."

Em um exame superficial, pode-se chegar a um contrassenso interpretativo sob o ponto de vista do contribuinte, caso fossem aplicados simultaneamente ambos os incisos, porquanto haveria um duplo gravame tributário, o que, ao fim e ao cabo, geraria um enriquecimento despropositado tanto do Estado-membro de origem quanto do Estado-membro de destino.

Na verdade, a meu ver, visualiza-se uma possibilidade interpretativa mais condizente com a atual ordem constitucional. Para tanto, propõe-se perquirição levada a efeito neste paradigma a partir de duas questões relativas ao inciso I do art. 8º da LC 24/75:

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

a) Quem possui autoridade constitucional para declarar a nulidade de um ato normativo concessivo de benefício fiscal em desacordo com o art. 155, §2º, XII, "g", da Constituição Federal?; e

b) À luz do princípio da não cumulatividade, o Estado de destino pode tornar ineficaz crédito fiscal do contribuinte em seu território, com fundamento nos arts. 8º, I, da LC 24/75, e 155, §2º, II, do Texto Constitucional?

Em relação à questão "a", somente ao Poder Judiciário, caracterizado por sua índole una e nacional, é dado o exame de constitucionalidade das leis, ao menos na concepção clássica da expressão, isto é, o cotejo analítico entre o objeto (ato normativo concedente de benefício fiscal irregular) e o parâmetro (Constituição Federal), cuja resultante é a nulidade do primeiro na hipótese de desacordo material entre os dois.

Veja-se que da assertiva anterior não se haure uma justificativa para a supremacia judicial, pois a interpretação ou a aplicação da Constituição é atividade cabível a todos aqueles que a ela se submetem. Sendo assim, apenas aos agentes políticos do Estado-Juiz é constitucionalmente possível, no exercício legítimo da jurisdição, afastar a aplicabilidade de um ato normativo, com fundamento na contrariedade deste em relação à Carta Constitucional.

Por conseguinte, sob a égide da atual ordem constitucional, não se reconhece discricionariedade ao Poder Executivo face ao suposto " *dilema entre aplicar uma lei que considerem inconstitucional ou deixar de aplicá-la, em reverência à supremacia da Constituição* " (BARROSO, Luís Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro.* 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 69). Nessa toada, bem coloca em sede doutrinária o Ministro Luís Roberto Barroso que " *antes da decisão judicial, quem subtrair-se à lei o fará por sua conta e risco.* "

No caso particular, não se faculta à Administração Pública do Estado federado de destino declarar a nulidade de lei concessiva de benefício fiscal editada pelo Estado de origem, mesmo que objetivamente se constate a inobservância do art. 155, §2º, XII, "g", da Constituição Federal.

Nessas hipóteses, é amplamente franqueado acesso à Justiça ao ente federativo prejudicado, como se colhe da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. A título exemplificativo, cito os seguintes julgados:

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

"I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS. 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75. 2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio. 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contatar da data da sessão de julgamento."(ADI 4481, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, DJe 19.05.2015)

"INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 11.393/2000, do Estado de Santa Catarina. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Benefícios fiscais. Cancelamento de notificações fiscais e devolução dos correspondentes valores recolhidos ao erário. Concessão. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada "guerra fiscal". Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra "g", da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ."(ADI 2345, Rel. Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, DJe 05.08.2011)

Em conclusão, é vedado ao Estado de destino adotar prerrogativas próprias de seu regime administrativo, como é o caso da lavratura de auto de infração, com vistas a cobrar de contribuinte valor correspondente ao ICMS que não foi exigido na origem. Deve, portanto, obter-se perante o Poder Judiciário o direito de exigir referido numerário.

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

Por sua vez, tendo em vista a questão "b", há nítida distinção entre a "nulidade do atos" e "ineficácia dos créditos fiscais", inclusive por se encontrarem em planos normativos diversos.

De início, em relação às modalidades de tributação sobre o valor agregado, a prática tributária desenvolveu alguns métodos para o cálculo do montante adicionado aos bens e serviços tributados no curso da cadeia produtiva, os quais podem ser sumariados em técnicas por adição e por dedução.

Decerto, o método mais adequado em termos de precisão é o da adição, consistente na soma dos dispêndios do contribuinte para a produção de mercadoria ou prestação de serviços. Assim, essa somatória conjuntamente aos lucros informam o valor acrescido à operação, que por sua vez será submetido à alíquota prevista em lei. Em que pese a sua justeza, esse procedimento não satisfaz, por vezes, as necessidades da praticabilidade tributária, de modo que é pouco adotado na experiência comparada.

Por outro lado, realiza-se o cálculo do valor agregado pelo método de subtração por intermédio de duas variantes: (i) o crédito sobre a fatura (*invoice credit*), cuja derivação mais comum é a técnica "base sobre base" (*basis on basis*) na qual o valor acrescido é resultado das diferenças entre os valores das vendas com o numerário das aquisições, e (ii) o "imposto sobre imposto" (*tax on tax)* em que a subtração dá-se indiretamente, pois o valor acrescido é extraído da identificação do imposto a pagar em operação de venda ou prestação de serviços para subtrair com o imposto que incidiu sobre as operações e prestações adquiridas.

A respeito da experiência brasileira com os tributos não cumulativos, cita-se o escólio doutrinário de André Mendes Moreira:

> "O sistema de subtração indireta (imposto-contra-imposto) prevaleceu por ter se revelado operacionalmente mais viável (o tributo a creditar é o destacado em nota fiscal, não demandando maiores esforços aritméticos).
>
> No Brasil, o método imposto-contra-imposto foi utilizado desde os primórdios da implantação da não-cumulatividade, quando ainda vigorava o vetusto Imposto de Consumo, no final da década de 1950. Desde então e até os dias atuais, é o único método utilizados pelos tributos não-cumulativos brasileiros" (MOREIRA, André Mendes *A não-cumulatividade dos tributos.* São Paulo: Noeses, 2012, p. 74.)

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

Ademais, o direito ao créditos fiscal de ICMS decorre da incidência tributária nas fases anteriores da cadeia produtiva, sendo desnecessário o efetivo recolhimento para se aferir o montante devido, formado pela diferença entre o cobrado e o pago, em consonância ao princípio da não cumulatividade.

Nos termos do art. 24 da Lei Complementar 87/96 e da jurisprudência desta Corte, o princípio da não-cumulatividade é observado em um sistema de conta-corrente no qual são lançados créditos e débitos periodicamente apurados, sem vinculação a bens e serviços especificamente referenciados.

Veja-se, a propósito, o seguinte precedente desta Corte:

> "ICM - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - ATOS SUCESSIVOS DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. O princípio da não- cumulatividade é observado sem especificidade, prescindindo da vinculação a uma certa mercadoria. Considera-se o sistema de conta-corrente em que lançados créditos e débitos. ICM - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - MATÉRIA-PRIMA TRIBUTADA - MERCADORIA ISENTA - CRÉDITO - CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1969. A teor do disposto no inciso II do artigo 23 da Constituição Federal de 1969, com a redação imprimida pela Emenda Constitucional nº 23, de 1º de dezembro de 1983, somente a isenção ou a não- incidência na transação precedente implicava, salvo preceito de lei em contrário, a inviabilidade de lançar-se crédito. Inconstitucionalidade da extensão da regra a situação inversa, isto é, de pagamento do tributo na comercialização e circulação da matéria-prima e isenção na saída da mercadoria produzida."(RE 161257, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, DJ 17.04.1998)

Postas as metodologias de cálculo do valor agregado, convém reproduzir os dispositivos normativos pertinentes à arquitetura constitucional da regra-matriz do ICMS, no que interessa:

> "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:
>
> I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;"

Em relação ao art. 155, §2º, II, "a", da Constituição Federal, tem-se o que a doutrina denomina "efeito de recuperação", como característica própria do método de subtração indireta. Segundo Paulo Bergstrom Bonilha, esse efeito consiste em recuperação na etapa seguinte de uma cadeia produtiva do imposto recolhido a menor ou não recolhido em etapa anterior por força de uma isenção. (BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM: Fundamentos da Técnica Não-cumulativa* . São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 35.)

A partir disso, verifica-se que o desenho constitucional do princípio da não-cumulatividade visa à desoneração da produção e evitar o efeito em cascata, e não uma redução no preço do bem ou serviço ao consumidor final.

Nas palavras do saudoso mestre tributarista Alcides Jorge Costa, mantém-se a neutralidade do imposto sobre o consumo, pois uma alíquota inferior ou uma isenção beneficia uma etapa específica, e não o consumidor na ponta da cadeia, visto que a diferença é recuperada pela Administração Tributária por meio de uma alíquota mais elevada nas operações posteriores. (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 27.)

Por outro lado, na alínea "b" do inciso II do §2º do art. 155 do Texto Constitucional tem-se o que a doutrina tacha de "regra de reversão" consistente em estorno referente à escrituração do contribuinte do crédito apropriado em suas aquisições de mercadoria.

Ademais, constata-se que a jurisprudência do STF firmou-se no sentido de que o benefício fiscal da redução de base de cálculo, tal como ocorre na espécie, também gera a anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, por força do art. 155, §2º, II, da Constituição Federal.

Confira-se a ementa do RE-RG 635.688, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 13.02.2015:

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

> "Recurso Extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS. 3. Não cumulatividade. Interpretação do disposto art. 155, §2º, II, da Constituição Federal. Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual. 4. Previsão em convênio (CONFAZ). Natureza autorizativa. Ausência de determinação legal estadual para manutenção integral dos créditos. Anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores. 5. Repercussão geral. 6.Recurso extraordinário não provido."

Com estrita observância do efeito de recuperação e da regra de reversão, retoma-se a indagação: há compatibilidade material entre o artigo 8º da LC 24/75 e a atual ordem constitucional, à luz de juízo de recepção de ato normativo pré-constitucional?

Nesse ponto, consigo conceber, pelo menos, duas interpretações possíveis que conduzem a resultados diametralmente opostos. Considerado o Direito uma disciplina argumentativa, deve-se comparar as forças dos argumentos emanados de ambas as soluções viáveis, de maneira a decidir pela a que melhor concilie o caráter argumentativo do direito e o Estado de Direito, como sugere Neil MacCormick em seminal obra jusfilosófica:

> "O Direito é uma disciplina argumentativa. Qualquer que seja a questão ou problema que tenhamos em mente, se os colocarmos como uma questão ou problema jurídicos, procuraremos uma solução ou resposta em termos de uma proposição que pareça adequada do ponto de vista do Direito (ao menos discutivelmente adequada, ainda que o preferível seja uma proposição definitivamente adequada). Para verificar se essa proposição é razoável, ou mesmo definitiva, pensamos nos argumentos que podem ser levantados a favor da resposta ou solução proposta. Podemos então testar esses argumentos que acabamos de desenvolver por meio da construção de todos os contra-argumentos que pudermos imaginar. Se tal proposição favorece um lado da controvérsia, outra proposição favorecerá o outro lado. Pensando sobre qual parece ser o argumento ou os argumentos mais fortes de um lado, nós testamos a força dos argumentos desse lado. Ao imaginar os contra-argumentos aos quais eles devem responder e, se possível, derrotar, os advogados aprimoram sua argumentação ao máximo possível. A opinião de alguém a respeito da força de um argumento depende de uma avaliação da força

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

> correspondente do conjunto de argumentos em contrário." (MACCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de Direito.* Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 18-19)

De um lado, é possível compreender "ineficácia do crédito fiscal" como sanção distinta e disjuntiva à "nulidade do ato", sendo a primeira repressão franqueada ao Fisco do Estado de destino. Por conseguinte, não haveria impeditivo constitucional para esse tornar ineficaz o crédito fiscal do contribuinte localizado em seu território, com fundamento no art. 8º, I, da LC 24/75, à luz do princípio da não cumulatividade.

Por outro lado, desde pelo menos o julgamento em 04 de fevereiro de 2016 do RE 723.651, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, DJe 05.08.2016, tive oportunidade de expressar minha convicção pessoal sobre a natureza principiológica da não cumulatividade, dada sua relevância constitucional e estruturante ao sistema tributário nacional. Por isso, comungo da opinião de que as exceções a essa norma são unicamente veiculadas no próprio texto constitucional.

Nessa perspectiva, por não reconhecer irrestrita liberdade ao legislador infraconstitucional para relativizar o direito ao creditamento em qualquer caso no âmbito de tributos indiretos, o art. 8º, I, da LC 24/1975 teria extravasado aos ditames do art. 155, §2º, I e II, da Constituição Federal, provocando, ainda, distorções concorrenciais no seio do mercado nacional único.

Considerada a glosa de crédito como regular invalidação de créditos de ICMS referentes a operações precedentes não aproveitáveis em etapas posteriores, torna-se escorreita a distinção formulada pelo Ministro do Colendo Superior Tribunal de Justiça Luiz Alberto Gurgel de Faria e Tâmara Cordeiro Mendes entre o estorno do art. 155, §2º, II, da Constituição, e o do art. 8º, I, da LC 24/1975, nos seguintes termos:

> "(...) **há que se fazer uma clara distinção ente o estorno dos créditos que tenha por apoio o art. 155, §2º, II, da CRFB/88 e o feito estritamente com base no art. 8º, I, da LC nº 24/75, o primeiro traduzindo um mero cumprimento de determinação constitucional, e o segundo, uma retaliação indireta a outro ente político.**
>
> Nos casos em que a operação predecessora é atingida por incentivo correspondente à isenção total ou isenção parcial, seja por redução de alíquota ou base de cálculo, se o Estado de destino procede à glosa proporcional ao benefício, estará nada mais do que

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

observando a imposição geral do art. 155, §2º, II, da CRFB/88. Ainda que o referido benefício seja unilateral, não será caso de retaliação, mas de verdadeira presunção de constitucionalidade da lei que o institui, já que aplicado igual tratamento como se benefício conveniado fosse. Do contrário, o Estado de destino estaria, na verdade, concedendo o benefício fiscal de crédito presumido unilateralmente (…)

Por outro lado, se houve incidência do ICMS na operação anterior com isenção parcial unilateral e a invalidação dos créditos for acima do valor do benefício, ou se o incentivo sem convênio for qualquer outro benefício fiscal, como remissão, créditos presumidos, anistia, diferimento, parcelamento, ou, ainda, financeiro, e o Estado de destino fizer qualquer vedação aos créditos, será um caso de glosas de créditos aqui estudadas, nos termos do art. 8º, I, da LC nº 24/75, hipóteses que fogem ao disposto no art. 155, §2º, II, da CRFB/88." (FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; MENDES, Tâmara Cordeiro Polo. A glosa de créditos do ICMS como forma de retaliação na guerra fiscal: uma análise acerca da recepção do art. 8º, I, da LC nº 24/75 em face da Constituição Federal de 1988. In: *Revista Fórum de Direito Tributário* , Belo Horizonte, a. 15, n. 90, p. 9-60, nov./dez. 2017, p. 39-40, grifos nossos)

Ao cotejar ambas as interpretações possíveis que resolveriam a questão "b" formulada neste voto, firmo convicção por aquela a qual julga arrostar o comando constitucional da não cumulatividade do ICMS a conduta do Estado de destino no que diz respeito à glosa de créditos obtidos pelo contribuinte ao adquirir mercadoria irregularmente incentivada pelo Estado de origem, sendo o particular passível, inclusive, de penalidades impostas pela pessoa política de destino.

Isso porque entendo-a como a mais adequada para concretizar a axiologia constitucional referente à segurança jurídica dos contribuintes e ao federalismo fiscal cooperativo, haja vista que adoto como pressuposto que a glosa de créditos embasada no art. 8º, I, da LC 24/1975 representa consequência da guerra fiscal entre Estados federados.

Quanto ao primeiro fundamento, é de todo ilógico, além de inconstitucional, o esforço de remediar ou mitigar os efeitos desfavoráveis aos cofres públicos resultantes da competição fiscal predatória vigente no campo do ICMS pela via do contribuinte. Este é parte desarticulada e mais frágil no concerto federativo com referência às operações interestaduais de circulação de mercadorias.

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

Na situação atual, mesmo que inadvertidamente, o sujeito passivo da relação tributária que adquire mercadoria, destacando em nota fiscal o crédito total referente à operação anterior, encontra-se sujeito à lavratura de auto de infração pelo Estado de destino em decorrência de não ter procedido o estorno parcial.

Afronta a noção de segurança jurídica a frustração de expetativa legítima do contribuinte de valer-se dos créditos adquiridos na operação prévia, sem embaraço ou glosa por parte do Estado de destino. Ao adquirir a mercadoria acompanhada de discriminação do valor a pagar de ICMS, o contribuinte apropria-se não só do bem transacionado, mas também do imposto em questão, o crédito torna-se autônomo à regularidade da relação entre vendedor e Administração Tributária. Logo, mesmo nos casos de irregularidade do favor fiscal, a lei complementar em questão mostrou-se inconstitucional no ponto, ao pretender que o imposto destacado na nota fiscal não gerasse direito a crédito.

A despeito de reformada por questões processuais, remanescem válidas as colocações feitas pela I. Ministra Ellen Gracie em caso análogo, a AC-AgR 2.611, de relatoria de Sua Excelência, j. 22.06.2010:

> "4. A pretensão de suspensão da exigibilidade do crédito, com a conseqüente suspensão da execução fiscal, merece acolhida.
>
> Há forte fundamento de direito na alegação de que o Estado de destino da mercadoria não pode restringir ou glosar a apropriação de créditos de ICMS quando destacados os 12% na operação interestadual, ainda que o Estado de origem tenha concedido crédito presumido ao estabelecimento lá situado, reduzindo, assim, na prática, o impacto da tributação.
>
> Note-se que o crédito outorgado pelo Estado de Goiás reduziu o montante que a empresa teria a pagar, mas não implicou o afastamento da incidência do tributo, tampouco o destaque, na nota, da alíquota própria das operações interestaduais.
>
> Ainda que o benefício tenha sido concedido pelo Estado de Goiás sem autorização suficiente em Convênio, mostra-se bem fundada a alegação de que a glosa realizada pelo Estado de Minas Gerais não se sustenta. Isso porque a incidência da alíquota interestadual faz surgir o direito à apropriação do ICMS destacado na nota, forte na sistemática de não-cumulatividade constitucionalmente assegurada pelo art. 155, § 2º, I, da Constituição e na alíquota estabelecida em Resolução do Senado, cuja atribuição decorre do art. 155, § 2º, IV.

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

> Não é dado ao Estado de destino, mediante glosa à apropriação de créditos nas operações interestaduais, negar efeitos aos créditos apropriados pelos contribuintes.
>
> Conforme já destacado na decisão recorrida, o Estado de Minas Gerais pode argüir a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sendo certo que este Supremo Tribunal tem conhecido e julgado diversas ações envolvendo tais conflitos entre Estados, do que é exemplo a ADI 2.548, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 15.6.2007.
>
> Mas a pura e simples glosa dos créditos apropriados é descabida, porquanto não se compensam as inconstitucionalidades, nos termos do que decidiu este tribunal quando apreciou a ADI 2.377-MC, DJ 7.11.2003, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence"

Ao fim e ao cabo, teríamos a imposição de dever instrumental não previsto em lei, porque o contribuinte cauteloso seria obrigado a perquirir se o seu fornecedor recebe incentivos fiscais contrários à ordem jurídica. Por evidente, trata-se de ônus desproporcional na medida em que, muitas das vezes, não há ciência da irregularidade e sequer meios de acompanhamento de renúncias fiscais realizadas por mais de duas dezenas de unidades federativas em relação ao ICMS.

Exatamente por essa *ratio* que este Supremo Tribunal Federal tem assentado que quando houver posterior declaração de inidoneidade de notas fiscais, o creditamento feito por contribuinte de boa-fé reputa-se excepcionalmente válido, conforme bem elucida em *obiter dictum* o Ministro Luís Roberto Barroso no AI-AgR 751.111, de relatoria de Sua Excelência, julgado em 15.12.2015:

> "As hipóteses autorizadoras de concessão de créditos do ICMS independentemente da inidoneidade das notas fiscais exigem a demonstração da veracidade da efetuação da operação de compra e venda e não 'a mera existência de operações anteriores de circulação de mercadorias ou serviços', como pretende fazer crer a parte agravante.
>
> (…)
>
> Em regra, a concessão de créditos de ICMS depende da idoneidade das notas fiscais. Contudo, excepcionalmente, quando houver posterior declaração de inidoneidade das referidas notas, mas houver creditamento de boa-fé pelo contribuinte, dispensa-se a idoneidade da nota fiscal ante a comprovação da existência de

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

> realização de uma verdadeira operação de compra e venda, tendo havido o pagamento do valor e a entrega da mercadoria. Logo, ainda que se tratasse da hipótese excepcional de creditamento apontada, seria necessário o exame de fatos e provas."

Igualmente, no tocante ao federalismo fiscal cooperativo, a glosa de créditos realizada pelo Estado de destino afronta a repartição constitucional de competências tributárias, pois a pessoa política apropria-se por meio de regime administrativo de direito que não lhe é próprio segundo a ordem constitucional e o Poder Judiciário.

A Constituição Federal de 1988 ao prever regras para a cobrança de ICMS nas operações interestaduais realiza autêntica repartição de competência tributária entre os Estados de origem e destino.

A partir dessa perspectiva o Professor Titular Luís Eduardo Schoueri (USP) leciona com propriedade que "...o fato de um Estado não exercer 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 (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário.* v.11. São Paulo: Dialética, 2007, p.241-271, p.270.)

As características da competência tributária da "exclusividade" da "inalterabilidade" são suficientes para afastar qualquer pretensão exacional dos Estados de destino na medida em que despidos de poder de tributar exoneração promovida no Estado de origem.

Nesse sentido, entendimento doutrinário de Lucas Bevilacqua ao colocar a questão sob a perspectiva da privatividade e da inalterabilidade da competência tributária: "... no momento em que a Constituição confere ao Estado de origem prerrogativa de tributar a saída interestadual de mercadoria de estabelecimento sito em seu território, priva quaisquer outros Estados da tributação além da ""diferença da alíquota interna e interestadual"' (art. 155, § 2º, VII, CRFB), ainda que não exercida a competência tributária pelo Estado de origem." (BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. Série Doutrina Tributária v. IX. São Paulo: Quartier Latin/ Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2013, p. 120).*

A inconstitucionalidade dos incentivos fiscais concedidos à revelia do CONFAZ não autoriza que os Estados de destino sirvam-se de expedientes igualmente inconstitucionais. Nas sábias e ponderadas palavras do Ministro Sepúlveda Pertence "o propósito de retaliar preceito de outro Estado,

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam."(ADI n. 2.377 MC, Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em: 22.02.2001, DJ: 07.11.2003 PP–00081 Ementa v. 02131–02 PP–00367 RTJ VOL–00191–03 PP–00848.)

As regras de atribuição de competência tributária são estabelecidas não só em função do equilíbrio federativo, mas, sobretudo, com vistas a previsibilidade dos contribuintes que não podem ser colocados na "linha de tiro" dos Entes federativos envoltos num conflito interminável de competências tributárias.

Por isso, estressar na figura do contribuinte os conflitos fiscais intergovernamentais tende a uma escalada de guerra fiscal com novos incentivos e reparações, sendo a aceitação do crédito integral uma das medidas necessárias para a realização da dimensão financeira do pacto federativo, como se depreende do escólio doutrinário de Heleno Taveira Tôrres:

> "A guerra fiscal gera impacto negativo nas finanças estaduais, que, ao final, poderão comprometer a execução de serviços públicos e causar externalidades que afetam outros Estados da Federação e prejudicam o País como um todo. **Essa 'guerra' seria superada com a atualização da LC 24/1975, mediante modificações que disciplinem:** (i) critérios materiais qualitativos para concessão de incentivos fiscais; (ii) a eliminação da unanimidade e criação de quórum para tomada de decisão no Confaz por maioria absoluta; **(iii) a obrigação do Estado de destino de aceitar o crédito integral escriturado pelo contribuinte;** (iv) uniformidade de alíquotas nas operações de circulação de mercadoria em geral, salvo as exceções deliberadas multilateralmente no Confaz; e (v) criação de um fundo de compensação para as desigualdades regionais." (TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro: teoria da constituição financeira.* São Paulo: RT, 2014, p. 305, grifos nossos)

Em síntese, conclui-se que Estado de destino não pode tornar ineficaz crédito fiscal do contribuinte em seu território, com fundamento nos arts. 8º, I, da LC 24/75, e 155, §2º, II, do Texto Constitucional.

Feitas essas considerações sobre os questionamentos a que me propus a responder, tenho por correta a pretensão da parte Recorrente, com domicílio fiscal no Município de Estância Velha no Estado do Rio Grande

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

do Sul, de valer-se integralmente de créditos de ICMS destacados nas notas fiscais e decorrentes de operações de compra de pele e couro de frigoríficos do Estado do Paraná.

Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário a que se dá provimento, reformando o acórdão recorrido com a finalidade de conceder a ordem mandamental pleiteada , isto é, declarar a nulidade de determinação do Diretor do Departamento da Receita Pública do Estado do Rio Grande do Sul que proíbe o creditamento integral de ICMS a partir de 1º.09.2004, assim como prescrever que os créditos não utilizados em cumprimento a essa determinação possam ser utilizados pela Recorrente na apuração de sua conta-corrente de ICMS, com correção monetária.

Declaro, incidentalmente, a inconstitucionalidade dos arts. 16, II, da Lei Estadual 8.820/1989, e 33, II, do Decreto Estadual 37.699/1997.

Fixo interpretação no sentido de que não recepcionado o art. 8º, I e II, da LC 24/1975 vez que em descompasso com às regras da não-cumulatividade e de competência tributária previstas na Constituição de 1988.

Custas pelo Recorrido e sem condenação em honorários advocatícios sucumbenciais, nos termos da Súmula 512 do STF.

Em observância ao art. 1.035, §11, do CPC/15, proponho a fixação da seguinte tese de julgamento: " **Afronta a ordem constitucional glosa de crédito de ICMS efetuada pelo Estado de destino, nos termos do art. 8º, I, da Lei Complementar 24/75, mesmo nas hipóteses de benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelo Estado de origem, sem observância do art. 155, §2º, XII, 'g', da Constituição da República.** "

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00