

**A GUERRA FISCAL DO ICMS:  
UMA ANÁLISE CRÍTICA SOBRE AS GLOSAS DE CRÉDITO**



**Klaus Eduardo Rodrigues Marques**

Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP

Advogado e Professor de Cursos de Extensão e Pós-graduação em Direito Tributário

**A GUERRA FISCAL DO ICMS:  
UMA ANÁLISE CRÍTICA SOBRE AS GLOSAS DE CRÉDITO**

2010

**MP**  
**EDITORA**

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE  
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ

---

M318g

Marques, Klaus Eduardo Rodrigues

A guerra fiscal do ICMS : uma análise crítica sobre as glosas de crédito / Klaus Eduardo Rodrigues Marques. - São Paulo : MP Ed., 2010.

Inclui bibliografia  
ISBN 978-85-7898-036-8

1. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços 2. Direito tributário. I. Título.

10-1345

CDU: 34:336.2

---

*Capa*  
Veridiana Freitas

*Preparação e revisão de provas*  
Mônica Aparecida Guedes

*Editoração*  
Mônica Aparecida Guedes

*Diretor responsável*  
Marcelo Magalhães Peixoto

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2010  
Av. Brigadeiro Luís Antônio, 2482, 6º andar  
01402-000 – São Paulo  
Tel./Fax: (11) 3101 2086  
adm@mpeditora.com.br  
www.mpeditora.com.br

ISBN 978-85-7898-036-8

## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus pais, Paulo Roberto Marques e Sidnéia Rodrigues Marques, e aos meus irmãos Vinícius e Lívia, que sempre estiveram ao meu lado, compartilhando comigo as alegrias e dificuldades dessa caminhada.

Ao Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza, exemplo de advogado, professor e jurista, que, além de orientador, foi o grande incentivador desta obra. A ele, toda a minha gratidão pelos ensinamentos, apoio e paciência.

Aos meus grandes amigos e mestres Marcelo Viana Salomão, Rodrigo Forcenette e Aldo de Paula Júnior, verdadeiros instigadores e companheiros nessa jornada.

A todos os amigos do escritório Brasil Salomão e Matthes Advocacia, aos quais, na pessoa do Dr. Brasil P. P. Salomão, agradeço pelas lições diárias e constantes trocas de ideias. Tenho um enorme orgulho em fazer parte desta equipe.

À minha querida Camila pelo carinho, amor e suporte.

*“Matar o sonho é matarmo-nos. É mutilar a nossa alma. O sonho é o que temos de realmente nosso, de impenetravelmente e inexpugnavelmente nosso.”*

FERNANDO PESSOA

## APRESENTAÇÃO

O Professor Klaus Eduardo Rodrigues Marques, meu querido amigo e extraordinário companheiro de trabalho me presenteou neste final de ano com o convite para apresentar sua obra “*ICMS – GUERRA FISCAL*” .

Todos nós recebemos convites que nos deixam felizes pelo simples fato de sermos lembrados por pessoas de quem gostamos. Também nos alegramos com convites que nos propiciarão participar da celebração de algum momento especial de entes ou amigos queridos. Há convites, contudo, que nos emocionam não só no momento em que o recebemos nem no momento da comemoração, são aqueles que nos honram e emocionam por toda a vida. É exatamente assim que me sinto com este convite do Klaus, razão pela qual o considero um presente, e não um convite.

Evidenciada minha felicidade pessoal por este presente, posso acrescentar que aumenta significativamente esta alegria o fato de que realmente considero espetacular o trabalho desenvolvido pelo Professor Klaus em seu mestrado e que agora será ofertado ao mundo jurídico em forma de livro.

Sabedor de que no Mestrado bastaria apresentar profunda pesquisa sobre tema já conhecido em nossa doutrina, o então Mestrando da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo não se contentou com isso. Optou por tema extremamente atual, com forte divergência jurisprudencial e ainda não pacificada pelo STF, ou seja, por assunto que ainda gera batalhas diárias entre Fisco e Contribuintes.

Não bastasse a coragem na escolha do tema, KLAUS E. R. MARQUES acabou por trazer novo argumento em prol da resolução constitucional do tema. Este fato, diga-se, revela uma de suas maiores características: a inquietude acadêmica, sua “fome” de conhecimentos para aplicá-los na prática, resolvendo questões conflitantes.

Como se esperava de uma dissertação de Mestrado, o trabalho traz ao leitor uma introdução extremamente didática, revelando o dom nato de professor do hoje Mestre em Direito Tributário, Klaus. Passeia com extrema facilidade sobre temas que devem ser adotados como modelo para qualquer introdução ao estudo deste ramo do direito, entre eles, a importância de se conhecer a linguagem, a diferença entre direito positivo e ciência do direito e, fundamentalmente, a noção de *sistema*, reve-

lando seus princípios fundamentais para a correta aplicação do Direito Tributário.

Esta primeira parte do livro considero fundamental para qualquer um que pretenda se iniciar nos estudos tributários mas, ao mesmo tempo, o Congresso Nacional deveria aprovar lei que obrigasse a todos que militamos nesta seara jurídica a lê-la mensalmente. É incrível o que assistimos de violações aos princípios constitucionais tributários. É inacreditável o quanto os princípios republicanos e federativos são pisoteados. Que saudades do Professor Geraldo Ataliba! Que orgulho ele teria desta obra!

Na sequência, mantendo seu alto rigor científico, o autor analisa as normas que cuidam de competência tributária impositiva no Brasil, pormenorizando suas características.

Seguindo trilha perfeita adentra no estudo do ICMS, aprofundando-se no princípio da não cumulatividade. Depois traz para a obra sua visão sobre os benefícios fiscais. Neste ponto, mais do que expor as exigências relativas à sua concessão e identificar suas espécies, o Professor Klaus confronta tais benefícios com os financeiros, enriquecendo muito seu trabalho.

Depois de consolidados todos estes estudos é que somos brindados com o capítulo “guerra fiscal do ICMS”. Aqui, o leitor encontrará o que há de melhor na doutrina sobre o tema, em especial sua inovadora contribuição com item 7.6 “A legitimação do direito ao crédito pela declaração de inconstitucionalidade do benefício fiscal”.

Concluo, com esta afirmação, de forma extremamente tranquila, pois o Dr. Klaus E. R. Marques teve como orientador a maior autoridade de ICMS neste país, o Professor Roque Carrazza, professor de todos nós que lidamos com esse imposto. Como se não bastasse, teve sua dissertação aprovada com nota máxima em banca composta ainda pelos ilustres e exigentes Drs. Renato Lopes Becho e José Antônio Minatel.

Na verdade, sei bem que poderia ter feito esta apresentação com um parágrafo, em que eu revelaria o teor da ficha de aprovação da dissertação “*ICMS – GUERRA FISCAL*”, afinal de contas ter o Professor Roque Carrazza de orientador já denota que o autor teve o maior aval técnico possível, fato ratificado pela aprovação que obteve, com nota 10 (dez) de uma banca tão seleta e rigorosa. Ocorre que eu não poderia perder esta oportunidade de demonstrar minha admiração por uma pessoa tão especial em minha vida pessoal e profissional, bem como pelo brilhante



resultado de seus consideráveis esforços para a conclusão do Mestrado e desta obra. O Klaus fez seu Mestrado atuando diariamente com nossa equipe de tributário do escritório Brasil Salomão e Matthes Advocacia e exercendo o magistério Brasil a fora. Para que não pareça elogio exagerado e tornar mais transparente as razões de minha admiração, acrescento a informação de que ele hoje coordena a filial do escritório em Goiânia e ministra aulas nos seguintes cursos: IBET, Rede de ensino Luiz Flávio Gomes – LFG, Universidade Estadual de Londrina – UEL, Universidade Federal do Mato Grosso – UFMT, ESUD Escola Superior de Direito de Cuiabá e Complexo Jurídico Damásio de Jesus, em Goiânia.

Como ele consegue eu não sei, só sei que faz tudo com extrema dedicação, competência (nota 10 no Mestrado!) e com um sorriso no rosto.

PARABÉNS KLAUS!

Guarujá, 1º de janeiro de 2010.

MARCELO VIANA SALOMÃO

*Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Advogado. Sócio do escritório Brasil Salomão e Matthes S/C Advocacia em Ribeirão Preto*



## PREFÁCIO

1. Para mim, é motivo de grande júbilo prefaciá-lo este excelente *ICMS Guerra Fiscal*, de autoria do jovem e talentoso Professor Klaus Eduardo Rodrigues Marques.

Observo, antes de tudo, que, ao longo de minha vida acadêmica, tenho escrito alguns prefácios, mas confesso que ainda não encontrei um modelo que me agrade especialmente, talvez porque não exista um, mas vários, dependendo das circunstâncias em que são redigidos.

De qualquer modo, dou-me pressa em registrar que não aprecio os prefácios extensos, máxime os que parecem verdadeiras monografias, até porque, se são medíocres (sempre há o risco), desmerecem a obra da qual pretendem ser uma introdução. Tampouco simpatizo com os “*telegráficos*”, que, no mais das vezes, apenas ocultam o propósito de burocraticamente dar por concluída a tarefa.

Como, então, redigir um prefácio? Sinceramente, não sei, e temo que, ao concluir o presente, me encontre, como no início, sem haver descoberto a fórmula correta.

Tenho, porém, algo muito claro em meu espírito: um prefácio deve dar notícia do livro que está sendo analisado, bem como de seu autor. Se isso se perfaz em alguns parágrafos e, ainda por cima, se a curiosidade dos leitores vem atizada, aí, sem sombra de dúvida, terão sido plenamente alcançados os objetivos propostos.

2. Muito bem. A obra que estou tendo a honra de preambular foi inicialmente apresentada, como dissertação de mestrado, no Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. A Banca Examinadora, integrada pelos Professores Renato Lopes Becho, José Antônio Minatel e por mim, houve por bem aprovar, *cum laude*, o Professor Klaus Eduardo Rodrigues Marques, assim como recomendar-lhe a publicação do trabalho, que, sem favor algum, contribui substancialmente para o enriquecimento de nossa doutrina.

Deveras, uma leitura mais atenta do livro revela, nas várias das partes que o compõem, uma profundidade que o coloca entre os melhores já escritos no País, sobre um problema muito sério e atual, qual seja, o da *guerra fiscal* entre os Estados-membros (e entre estes e o Distrito Federal), causada por isenções, incentivos e benefícios (fiscais ou financeiros), em matéria de *ICMS*, não respaldados em convênios.

Mais especificamente, várias pessoas políticas têm vedado a apropriação de créditos de ICMS, oriundos de unidades federadas que concedem favores fiscais e financeiros, sem a observância do disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Para tanto, baixam atos normativos infralegais, estabelecendo, em síntese, que, nas remessas de mercadorias para estabelecimentos localizados em seus territórios, por contribuintes localizados em outras unidades federadas, somente serão admitidos os créditos relativos aos montantes do tributo efetivamente cobrados no Estado de origem.

Ora, tal “*glosa de créditos*” ou, em termos mais técnicos, tal “*anulação dos créditos relativos às operações ou prestações anteriormente realizadas*”, absolutamente não se sustenta, ao lume do *princípio da não cumulatividade* do ICMS.

Explico-me melhor.

3. Como se sabe, as normas jurídicas de mais alto grau encontram-se na Constituição. Tais normas, no entanto, não possuem a mesma importância, já que, algumas, veiculam simples *regras*, ao passo que, outras, verdadeiros *princípios*.

Os princípios constitucionais orientam a interpretação e a boa aplicação das normas jurídicas, aí compreendidas as constitucionais. São, pois, *pontos de apoio normativos* para todo o Direito.

Não é por outro motivo que, na busca da solução de qualquer problema jurídico, por mais trivial que seja (ou aparente ser), deve o operador do Direito alçar-se ao altiplano dos princípios constitucionais, a fim de verificar em que sentido apontam. Com efeito, nenhuma interpretação será havida por jurídica (e, portanto, por boa), se deles fizer *tabula rasa*.

3.1. Um dos princípios constitucionais de maior tomo é justamente o *da não cumulatividade* do ICMS, veiculado no art. 155, § 2º, I e II, da Lei Maior.

Sem descer a detalhes, que não teriam cabida nos angustos limites de um prefácio, entendo que, graças ao *princípio da não cumulatividade* do ICMS, é assegurada, ao contribuinte, em cada operação ou prestação, uma *compensação* correspondente aos montantes deste tributo, devidos nas operações (ou prestações) anteriores. Noutros falares, a quantia a ser desembolsada, a título de ICMS, é o resultado de uma subtração, que tem, por *minuendo*, o total devido e, por *subtraendo*, os créditos advindos das operações (ou prestações) anteriormente realizadas.

Nessa linha, Geraldo Ataliba, com sua extraordinária didática, ensinava que o ICMS possui duas *moedas de pagamento*: a) a *moeda corrente* (o Real); e, b) os *créditos* provenientes de operações (ou prestações) anteriores, tributadas ou tributáveis, por meio desta exação. E, em reforço de sua tese, o saudoso Mestre acrescentava que, para gerar *direito de crédito*, basta que o ICMS seja devido (não, necessariamente, cobrado) nas operações (ou prestações) precedentes.

Sempre a propósito, permito-me recordar que, a teor do disposto no art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal, há duas exceções ao *princípio da não cumulatividade* do ICMS: a *isenção* e a *não incidência*. Somente estes fenômenos jurídicos não fazem nascer – a menos que a legislação disponha de modo contrário – *direitos de crédito* de ICMS.

3.2. Após fixar essas premissas, o Professor Klaus Eduardo Rodrigues Marques demonstrou, ponto por ponto, que o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, não deixa dúvidas no sentido de que o Estado de destino da mercadoria (ou do serviço) deverá assegurar, ao contribuinte, o direito à compensação do ICMS *devido* nas operações (ou prestações) anteriores, mesmo que, mercê de alguma irregularidade, o tributo não tenha sido cobrado em outra unidade federada. É que, como assevera, negar-lhe, na hipótese, o direito de crédito, implica:

a) enriquecimento sem causa do Estado de destino, que, estará indevidamente expandindo os lindes de sua competência tributária, já que, por vias transversas, cobrará o tributo, por operações realizadas fora de seu território;

b) imputação, ao contribuinte, do ônus de suportar os efeitos emergentes de perlanga jurídica a ele de todo estranha, já que da exclusiva alçada dos Estados envolvidos em episódio da denominada “*guerra fiscal*”;

c) derrubada da *presunção de legitimidade* de que gozam as normas instituidoras de benefícios fiscais ou financeiros, em matéria de ICMS, que só pode ser afastada pelo Poder Judiciário, observados os mecanismos consagrados pelo sistema jurídico;

d) violação ao *princípio da separação dos Poderes*, porquanto não cabe ao Executivo invadir competência privativa da Suprema Corte, para dirimir conflitos entre Estados (art. 102, I, *f*, da CF<sup>1</sup>); e,

---

1. Neste caso, como a jurisdição é inicialmente inerte, caberá à unidade federada interessada ajuizar a medida pertinente, que, a meu ver, é a *ação cível originária*, prevista e disciplinada nos arts. 247 e ss. do Regimento Interno do STF.

e) ofensa ao *princípio da segurança jurídica*, cuja finalidade maior é conferir estabilidade às relações sociais, preservando, aos contribuintes que, de boa-fé, tomaram os créditos de ICMS, “a certeza do passado”.

Permito-me acrescentar que, ainda que os benefícios fiscais ou financeiros, outorgados pelo Estado de origem, infrinjam maus-tratos ao art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição da República, não é dado, ao Estado de destino, impor, a seus contribuintes, o ônus de controlar a constitucionalidade e a legalidade de tais favores.

Em suma, problemas emergentes da chamada “*guerra fiscal*” entre as unidades federadas não podem ser resolvidos a expensas de contribuintes que adquiriram alhures mercadorias, e têm em mãos, documentando as operações realizadas, notas fiscais formalmente em ordem.

Por fim, se o Supremo Tribunal Federal, em controle abstrato, vier a declarar inconstitucionais esses benefícios fiscais ou financeiros, caberá aos Estados de origem cobrar, de seus contribuintes, que usufruíram as aludidas benesses, as “*diferenças*” de ICMS. Estou convencido, no entanto, que tal diretriz não se aplica quando patenteada a boa-fé desses mesmos contribuintes, mormente se cumpriram *condições*, para poderem gozar das aludidas vantagens tributárias, que tinham por válidas.

Estas e outras ideias foram desenvolvidas, de modo convincente e erudito, pelo autor, cuja biografia muito o recomenda.

4. De fato, o Professor Klaus Eduardo Rodrigues Marques é formado em Direito pela prestigiosa Universidade de Ribeirão Preto – UNA-ERP (turma de 2000). Obteve, em 2004, o grau de *Especialista em Direito Tributário*, pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, presidido pelo notável jurista, Professor Paulo de Barros Carvalho.

Prosseguindo em seus estudos, ingressou, em 2004, no Curso de Mestrado em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, onde, como já disse, apresentou e defendeu brilhantemente a monografia que ora está sendo dada à estampa.

Tendo vocação docente, ministra palestras no Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributário – IBET. É, igualmente, professor do Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário, da Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes LFG; professor da Pós-Graduação em Direito do Estado da Universidade Estadual de Londrina – UEL; professor de Pós-Graduação da Universidade Federal do Mato Grosso – UFMT; Professor da Pós-Graduação em Direito Tributário da Escola Superior de Direito de Cuiabá – ESUD; e Professor

de Direito Tributário em Cursos Preparatórios do Complexo Jurídico Damásio de Jesus, em Goiânia.

Tais conquistas também devem ser creditadas à excelente formação que o Prof. Klaus Eduardo Rodrigues Marques recebeu no prestigioso escritório “*Brasil Salomão e Matthes Advocacia*”, com sede em Ribeirão Preto, no qual milita há uma década, e cuja filial, em Goiânia, atualmente coordena.

Nesta instituição modelar abeberou-se, não só do saber jurídico, como das lições de vida do experiente e acatado Advogado, Doutor Brasil do Pinhal Pereira Salomão. Ali também recebeu a sábia orientação do culto Professor Marcelo Viana Salomão, que, conquanto jovem, já é uma referência no mundo jurídico nacional.

Como se vê, o futuro do Prof. Professor Klaus Eduardo Rodrigues Marques prenuncia-se empolgante e promissor. De qualquer modo, já ocupa posição de destaque entre os juristas brasileiros que estudam o intrincado fenômeno da tributação.

5. Devo concluir. E o faço dizendo que esta obra, gerada na Universidade, seguirá brilhante carreira e seguramente ajudará a melhor entender a tributação por meio de ICMS. Bem por isso, receberá o justo reconhecimento de todos quantos, por diletantismo ou necessidade profissional, fazem do Direito Tributário a matéria de sua especial preferência.

São Paulo (SP), 2 de dezembro de 2009.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA

*Professor Titular da Cadeira de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)*





## SUMÁRIO

<b>Introdução</b>	<b>21</b>
<b>1. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS: LINGUAGEM, CONHECIMENTO, VERDADE E DIREITO</b>	<b>25</b>
1.1. A realidade e a linguagem	25
1.2. Conhecimento e verdade	27
1.3. O conceito de direito	29
1.3.1. Direito positivo e ciência do direito	29
<b>2. Sistemas e normas jurídicas</b>	<b>31</b>
2.1. Noções de sistema no direito positivo e norma jurídica tributária	31
2.2. As normas-princípios	34
2.2.1. Sobre o conceito de princípios	37
2.2.2. Os princípios jurídicos constitucionais	39
2.2.3. Os princípios constitucionais tributários	41
2.2.3.1. Princípio republicano	41
2.2.3.2. Princípio federativo e a autonomia dos Estados-membros	42
2.2.3.3. Princípio da legalidade	43
2.2.3.4. Princípio da igualdade	44
2.2.3.5. Princípio da segurança jurídica	44
<b>3. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA IMPOSITIVA E O TRIBUTO</b>	<b>47</b>
3.1. Suas acepções e definições	47
3.2. As características da competência impositiva	51
3.2.1. Privatividade	51
3.2.2. Indelegabilidade	54
3.2.3. Incaducabilidade	55
3.2.4. Inalterabilidade	55
3.2.5. Irrenunciabilidade	56

3.2.6. Facultatividade	56
3.3. Sobre o conceito de tributo	58
<b>4. O ICMS</b>	<b>63</b>
4.1. Breve esboço histórico	63
4.2. Hipóteses de incidência do ICMS	65
4.3. ICMS – Circulação de Mercadorias	71
4.4. O ICMS na Constituição Federal de 1988	76
<b>5. A não cumulatividade do ICMS</b>	<b>81</b>
5.1. Breves considerações históricas sobre a não cumulatividade do ICMS no Brasil	81
5.2. Não cumulatividade: princípio constitucional tributário ou técnica de arrecadação?	83
5.3. O princípio constitucional da não cumulatividade	86
5.4. A aparente problemática: <i>“compensando-se o que for devido em cada operação, com o montante cobrado nas operações anteriores”</i>	90
5.5. As “exceções” ao princípio da não cumulatividade no ICMS	92
<b>6. Os benefícios fiscais</b>	<b>99</b>
6.1. Considerações preliminares	99
6.2. Exigências para a concessão de benefícios fiscais	104
6.3. Benefícios fiscais X benefícios financeiros	109
6.4. Espécies de benefícios fiscais	118
6.4.1. Isenções	119
6.4.2. Redução de alíquota e redução de base de cálculo	120
6.4.3. Diferimento	121
6.4.4. Anistia	123
6.4.5. Crédito presumido ou crédito outorgado	125
<b>7. A “guerra fiscal” do ICMS</b>	<b>127</b>
7.1. A inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos unilateralmente, em desacordo com a LC 24/75	131

7.2. A reação do Estado supostamente prejudicado ao benefício fiscal outorgado de forma unilateral	133
7.3. As exceções constitucionais ao princípio da não cumulatividade e os benefícios fiscais	137
7.4. A Existência de Relações Jurídicas Distintas	147
7.5. Da validade das normas jurídicas e da competência para declarar sua inconstitucionalidade	150
7.5.1. Validade	150
7.5.2. Controle de Constitucionalidade	153
7.6. A legitimação do direito ao crédito pela declaração de inconstitucionalidade do benefício fiscal	158
<b>Conclusões</b>	<b>165</b>
<b>Bibliografia</b>	<b>169</b>

