



Centro Universitário de Brasília - CEUB
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais -
FAJS Curso de Bacharelado em Direito

VIVIANI REITER ALVES DA CRUZ

**A INSEGURANÇA JURÍDICA COMO PROCESSO HISTÓRICO-SOCIAL:
A GUERRA FISCAL DO ICMS**

**BRASÍLIA -DF
2023**

VIVIANI REITER ALVES DA CRUZ

**A INSEGURANÇA JURÍDICA COMO PROCESSO HISTÓRICO-SOCIAL:
A GUERRA FISCAL DO ICMS**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (CEUB).

Orientador: Professor César Augusto Binder

**BRASÍLIA – DF
2023**

VIVIANI REITER ALVES DA CRUZ

**A INSEGURANÇA JURÍDICA COMO PROCESSO HISTÓRICO-SOCIAL:
A GUERRA FISCAL DO ICMS**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (CEUB).

Orientador: Professor César Augusto Binder

BRASILIA – DF, _____ DE _____ DE 2023

BANCA AVALIADORA

PROFESSOR CÉSAR AUGUSTO BINDER
Professor Orientador

PROFESSOR

PROFESSOR

RESUMO

A segurança jurídica como princípio informador do estado de direito é atualmente objeto de aprofundados estudos doutrinários por juristas renomados e se inclui como dever e objetivo da prestação jurisdicional, que deve atentar para a preservação da coerência sistêmica do ordenamento jurídico, garantir o tratamento isonômico entre as partes e efetivar a proteção da confiança legítima. É certo que nem todo conflito intersubjetivo judicializado é em si a externalização de uma insegurança jurídica, que é apresentada neste trabalho como um processo histórico-social de conflitos sobre direitos alegados que se perpetua no tempo, afetando diversos campos de interesse do corpo social, capaz de escalar os vários planos hierarquizados das esferas discursivas juridicamente organizadas, até que uma solução jurídica definitiva seja dada. Nessa perspectiva, a efetivação da segurança jurídica demanda a superação da insegurança jurídica. Um dos caminhos que conduz ao ponto da transmutação da insegurança para a segurança se dá quando a solução jurídica mais adequada é estabelecida pelo Judiciário. Este trabalho, além de revisar algumas das lições de ilustres doutrinadores sobre segurança jurídica, se debruça sobre o fenômeno da insegurança jurídica, enquanto processo histórico-social, ao focar as repercussões para a sociedade advindas de inovações legislativas - as concessões de benefícios e incentivos fiscais de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços) pelos estados-membros, em desconformidade com a ordem constitucional, conflagrando-se a denominada “guerra fiscal” do ICMS, e seu enfrentamento pela edição da Lei Complementar n. 160/2017, arts. 9º e 10, com a alteração do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, que possibilitou a equiparação de todos os benefícios de ICMS a subvenções de investimento, e como foi o desenvolvimento da compreensão do Poder Judiciário, nas suas instâncias superiores, sobre as controvérsias destacadas neste trabalho.

Palavras-chave: Binômio segurança e insegurança jurídica; segurança jurídica; dimensão objetiva e subjetiva; fato, valor e norma; prestação jurisdicional; *ratio decidendi*; coerência sistêmica do ordenamento jurídico; proteção à confiança legítima; insegurança jurídica; processo histórico-social; inovações legislativas; instabilidade das decisões judiciais; formação de precedentes qualificados; efetivação da segurança jurídica.

ABSTRACT

Legal security as a principle informing the rule of law is currently the subject of in-depth doctrinal studies by renowned jurists and is included as a duty and objective of judicial provision, which must pay attention to preserving the systemic coherence of the legal system, guaranteeing isonomic treatment between parties and ensure the protection of legitimate expectations. It is true that not every judicialized intersubjective conflict is in itself the externalization of legal insecurity, which is presented in this work as a historical-social process of conflicts over alleged rights that perpetuates itself over time, affecting various fields of interest of the social body, capable of climbing the various hierarchical planes of legally organized discursive spheres, until a definitive legal solution is given. From this perspective, the implementation of legal security requires overcoming legal uncertainty. One of the paths that leads to the point of transmutation from insecurity to security occurs when the most appropriate legal solution is established by the Judiciary. This work, in addition to reviewing some of the lessons of illustrious scholars on legal security, focuses on the phenomenon of legal uncertainty, as a historical-social process, by focusing on the repercussions for society arising from legislative innovations - the concessions of benefits and tax incentives of ICMS (acronym in Portuguese for “ Tax on Circulation of Goods and Services”) by member states, in non-compliance with the constitutional order, conflagrating the so-called “fiscal war” of ICMS, and its confrontation by the issuance of Complementary Law no. 160/2017, arts. 9 and 10, with the amendment of art. 30 of Law no. 12,973/2014, which made it possible to equate all ICMS benefits to investment subsidies, and how was the development of the understanding of the Judiciary, in its higher instances, regarding the controversies highlighted in this work.

Keywords: Binomial security and legal insecurity; legal security; objective and subjective dimension; fact, value and norm; adjudication; ratio decidendi; systemic coherence of the legal system; protection of legitimate trust; juridical insecurity; historical-social process; legislative innovations; instability of judicial decisions; formation of qualified precedents; implementation of legal security.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 DA SEGURANÇA JURÍDICA	13
1.1 Segurança jurídica como fato, valor e norma	13
1.2 Das dimensões da segurança jurídica e seus elementos	14
1.3 Segurança jurídica e estado de direito numa sociedade complexa	15
1.4 A busca pela segurança jurídica na prestação jurisdicional	16
2 DA INSEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	22
2.1. As inovações legislativas estaduais e a conflagração da “guerra fiscal” do ICMS	23
2.2 A inovação legislativa que possibilitou a equiparação de todos os benefícios fiscais do ICMS a subvenções de investimento	28
3 DO TRÂNSITO DA INSEGURANÇA PARA A SEGURANÇA JURÍDICA E VICE-VERSA NA ARENA JUDICIÁRIA	33
3.1 A situação antes da LC n. 160/2017	33
3.2 A situação após a inovação legislativa na LC n. 160/2017	41
CONCLUSÃO	54
REFERÊNCIAS	58

INTRODUÇÃO

O binômio segurança e insegurança jurídica revela uma relação não de complementariedade entre elas, como no exemplo dado no Houaiss¹, e sim uma relação de caráter antagônico. A segurança jurídica se verifica quando normas legisladas, interpretadas e aplicadas se dão consoante os requisitos da certeza, previsibilidade e confiança. Ela pode ser o resultado alcançado pela superação de um processo de insegurança, seja pela edição de uma legislação que regule direitos e deveres entre os sujeitos sociais – desde os cidadãos a entes políticos - nos seus mais diversos campos de atividades e relações intersubjetivas, seja pela definição, pela via jurisdicional, do alcance dessa lei, nos casos de disputas de interesses entre os sujeitos afetados. A segurança jurídica não é um estado de coisas natural numa sociedade que escala a complexidade, de forma exponencial. Numa certa perspectiva, é um objetivo social, que, quando alcançado, pode representar uma grande vitória de uma nação. Nessa linha, pode-se entender que a promulgação da Constituição de 1988 foi um marco vitorioso de segurança jurídica², uma vez que nela o Constituinte originário estabeleceu direitos fundamentais e os instrumentos legais para a garantia desses direitos, na hipótese de sua vulneração pelo Estado, superando, com isso, não só as inseguranças do período político anterior, mas também tutelando o princípio da proteção da confiança legítima³, diante de futuras inseguranças jurídicas. Sendo a Constituição o fundamento axiológico do ordenamento jurídico, todas as normas criadas nos planos infraconstitucional e infralegal, nos âmbitos federal, estadual/distrital e municipal, bem como sua interpretação e aplicação, devem se dar em conformidade material e formal com os ditames constitucionais⁴. Isso é expressão de segurança jurídica.

¹ No Dicionário HOUAISS, Binômio: “2. *p. ext.* conjunto de dois termos entre os quais se estabelece uma relação <o que o público procura é o b. qualidade/preço baixo>”.

² “A Constituição sempre foi um instrumento da segurança jurídica, a principal finalidade do constitucionalismo. A função institutiva de uma ordem jurídico-positiva, a certeza dos seus conteúdos e efeitos e as garantias de estabilidade e previsibilidade geradas pela Constituição conferem-lhe a titularidade de meio primordial de segurança jurídica. Daí dizer Jorge Miranda que “a Constituição é a primeira garantia dos direitos individuais”. Assiste-lhe razão, pois a Constituição, em si mesma, sempre foi a principal garantia aos direitos assegurados” (Torres, 2019, RB-4.3).

³ “De fato, no passado, a ideia de “segurança” aparecia sempre como ‘valor’ ou ‘fim’ absoluto a ser atingido pelo direito, em uma conotação ontológica e deontológica das noções de ‘certeza’, ‘ordem’ ou do próprio ‘Estado’; isso, porém, evoluiu para uma concepção formal do sistema jurídico e, hoje, com o constitucionalismo de direitos do Estado Democrático de Direito, consagra-se a segurança jurídica como expressiva garantia material, ademais de tutela da efetividade do sistema jurídico na sua totalidade, segundo um programa normativo baseado na certeza jurídica e no relativismo axiológico. E dessa garantia de segurança jurídica, em termos subjetivos, advém um estado de expectativa de confiabilidade no ordenamento que se pode definir como princípio da proteção da confiança legítima, passível de ser alegado e exercido na preservação das expectativas legítimas de certeza e estabilidade no contínuo da aplicação do sistema” (Torres, 2019, RB-1.1).

⁴ “No Estado Democrático de Direito os núcleos funcionais da segurança jurídica operam mediante as funções de certeza, confiabilidade e estabilidade sistêmicas. [...] Entretanto, essa confiabilidade sistêmica depende de um

Os conflitos que se iniciam nos planos político, econômico, sociológico ou outros, em algum momento, podem impulsionar o legislador a editar novo conjunto de leis na tentativa de regular disputas sobre direitos e deveres travados entre os diversos sujeitos do corpo social, bem como podem ser a causa para que se provoque o Judiciário na busca da pacificação das controvérsias jurídicas geradas: seja mediante a definição da interpretação de alguma norma, que, acimada de *deficit* de inteligibilidade, passe a ser objeto de controvérsia por dada parcela da sociedade; seja pela necessidade de se reinterpretar certa norma dentro de outra perspectiva de valores; seja para coibir a própria efetividade de uma norma legislada, quando eivada de inconstitucionalidade/ilegalidade, com o retorno da normalidade jurídica – pretensões que visam alcançar a segurança jurídica com relação às funções de certeza, confiança e estabilidade sistêmica.

Quando se criam/interpretam/aplicam normas jurídicas que são entendidas como violações de direitos fundamentais constitucionais, abalando a higidez da coerência sistêmica do ordenamento jurídico, estremece-se a confiança do corpo social nesse estado de segurança, que é o ordenamento jurídico. Assim, tem-se o início da insegurança jurídica.

Dito isso, releva consignar que é dever do Estado garantir a segurança jurídica⁵. Neste ponto, destaca-se a lição de Heleno Torres Taveira (Torres, 2019, RB-1.1, RE-1.2) sobre o “paradoxo da segurança jurídica”: embora o ordenamento jurídico seja criado para conferir segurança jurídica, o seu próprio manejo pode causar insegurança e incertezas, sendo dever do Estado garantir a segurança jurídica, mesmo nas hipóteses de insegurança por ele próprio geradas:

O direito deve traduzir-se em segurança jurídica. Ocorre, porém, que o direito, como qualquer outro modelo de organização, traz ínsitos os potenciais riscos ou inseguranças, os quais podem se converter em arbítrio, em injustiça, em quebra de expectativas ou de situações já constituídas. Tem-se, assim, a facticidade da insegurança jurídica, formada a partir do interior do próprio ordenamento jurídico, como o contravalor a partir do qual a segurança jurídica assume a função de controle sistêmico dos casos de afetação aos seus critérios, em implicações recíprocas. Eis o paradoxo da segurança jurídica: o

estado de ‘normalidade’ na concretização da Constituição, entendido como estabilidade de expectativas sobre a atuação do plexo de competências com preservação dos direitos e liberdades fundamentais, segundo critérios de proporcionalidade, quanto à relação entre meios e fins, e observadas as garantias constitucionais” (Torres, 2019, RB-1.2).

⁵ “É inequívoco que a referência feita pelo Preâmbulo da Constituição à “segurança” explicita uma exigência genérica da função do Estado, qual seja, a de promover o bem “segurança” em favor de todos. É muita atenção a esse propósito, pois não é o Estado a razão de ser da segurança jurídica ou seu “fim”, mas instrumento de sua efetividade. Tem-se, pois, no Brasil de um Estado Democrático destinado a assegurar o exercício da segurança, entendida como valor supremo, com a mesma dignidade dos direitos sociais e individuais, da liberdade, da igualdade e da justiça. Cabe ao Estado, portanto, o dever de proteger a segurança (jurídica), ainda que não mencione sobre qual deva ser exatamente o conteúdo desse princípio, o que remanesce na implicitude” (Torres, 2019, RB-1.1).

ordenamento jurídico, criado para conferir segurança, em si mesmo, segundo o seu manejo, pode ser causa de insegurança e incertezas.

[...]

3. Segurança jurídica como princípio-garantia de autoproteção do Sistema Constitucional Tributário e dos seus destinatários

Não há dúvida de que a segurança jurídica, enquanto princípio (direito positivo), veicula valores, e ela própria é também um valor, cuja preservação e garantias incumbe ao Estado, ainda que os cidadãos possam argui-la contra ações do próprio Estado. Como alude Antonio-Enrique Pérez Luño: “La seguridad jurídica es un valor que el derecho debe garantizar”.³⁰ Por isso, um estado de insegurança, como fato, requer um ato de valoração da segurança jurídica na interpretação das normas, para criação ou aplicação do direito positivo.

Nesse sentido, afirma-se o paradoxo da segurança jurídica, pois, não obstante seja um princípio e valor protegido pelo Estado, ao mesmo tempo funciona como garantia de outros princípios e valores, formais ou materiais, do ordenamento para sua preservação contra as hipóteses de insegurança geradas pelo Estado.

Deflagrada a insegurança jurídica pela realização de um ato dotado de força jurídica relevante que fragilize a efetividade da segurança jurídica, os sujeitos que entendem terem sido prejudicados em seus direitos fundamentais começam a suscitar disputas administrativas e judiciais, cada qual defendendo teses sobre como interpretar e aplicar o direito em controvérsia. Nesse processo histórico-social - *porque se prolonga no tempo repleto de intercorrências intersubjetivas entre as partes envolvidas* – as disputas sobre direitos alegados escalam as diversas instâncias de debates das esferas discursivas juridicamente organizadas.

Pensando a insegurança jurídica como um percurso acidentado, que deve ser superado pelo estabelecimento da segurança jurídica – retorno da normalidade jurídica -, ela pode ser entendida como um processo social de conflitos sobre direitos alegados que se perpetua no tempo, afetando diversos campos de interesses divergentes do corpo social, capaz de escalar os vários planos hierarquizados das esferas discursivas juridicamente organizadas, até que uma solução jurídica definitiva seja dada⁶.

A título de exemplo, a insegurança jurídica⁷ decorrente da criação de uma nova norma que imponha obrigações e restrinja direitos ou conceda direitos em desconformidade com o ordenamento jurídico acarreta impactos financeiros, econômicos e sociais repudiados, por

⁶ “Mas é exatamente porque só se obtém plena consciência do significado de um bem quando se o perde; e precisamente porque a segurança somente adquire significação como valor jurídico sob a impressão do seu oposto – a insegurança – que a investigação a segurança jurídica recupera toda a sua vitalidade. A segurança jurídica aparece, deste modo, como uma espécie de estado paradisíaco para o estado atual de aguda insegurança. O paraíso surge do inferno da insegurança” (Ávila, 2021, p. 79).

⁷ “As dificuldades existentes no momento da avaliação tanto podem dizer respeito à incerteza com relação à base normativa existente e aos seus efeitos (incerteza estática) como também com relação à permanência, no tempo, dessa mesma base (incerteza dinâmica). Ambas as incertezas podem gerar uma eficácia restritiva ou aniquiladora da capacidade de planejamento, restringindo, sobremodo, o exercício da atividade econômica pelo contribuinte” (Ávila, 2021, p. 78).

inconstitucionais ou ilegais, dificultando a organização financeira e o planejamento das atividades econômicas pelos contribuintes.

Por isso, a insegurança jurídica, na perspectiva deste trabalho que aborda a questão das inovações legislativas na ordem jurídica, é apresentada como um processo histórico-social conflituoso consequente da realização de atos de força jurídica com magnitude capaz de romper ou distorcer a normalidade jurídica, em prejuízo da efetividade da segurança jurídica nos âmbitos da certeza, da confiança e da estabilidade do sistema normativo, abalando, significativamente, as relações jurídicas em curso, dada a repercussão no campo das obrigações e dos direitos dos agentes sociais atingidos, os quais começam a se confrontar na defesa de direitos alegados, a ponto de terem de movimentar a máquina judiciária, que deverá se debruçar sobre controvérsias que podem envolver questões jurídicas com algum aspecto inovador, não antes resolvido na jurisprudência pátria.

É “processo” considerando a acepção registrada no Houaiss de “sequência contínua de fatos ou operações que apresentam certa unidade ou que se reproduzem com certa regularidade; andamento, desenvolvimento, marcha”. Por sua vez, na Sociologia, “processos sociais”, formados por uma série de interações dinâmicas que se desenvolvem no seio da sociedade, são “as formas pelas quais os indivíduos se relacionam uns com os outros, ou seja, as formas de estabelecer as relações sociais”, e podem se distinguir em “associativos, quando os indivíduos estabelecem relações positivas, de cooperação e de consenso; e dissociativos, quando as relações estabelecidas são negativas, de oposição, de divergência” (Dantas, 2023). Por sua vez, “relação social” é a “forma assumida pela interação social em cada situação” (EducaBras, 2023), podendo ser de natureza comercial, familiar, cultural, política, jurídica, judicial, religiosa etc.

Tendo isso considerado, a insegurança jurídica é, pois, um processo histórico-social, porque relativo a fatos e ações interrelacionados produzidos ao longo do tempo que interferem na dinâmica das relações sociais de natureza jurídica - em razão de seu vínculo a uma dada estrutura normativa. A estrutura normativa enfocada é a relacionada ao Sistema Tributário Constitucional, cuidando-se, portanto, de relações jurídico-tributárias.

Neste estudo, o primeiro caso trata das inovações legislativas em matéria tributária atinentes à concessão de benefícios e incentivos fiscais de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), de forma unilateral, pelos governos estaduais. A compreensão da questão tem como pressuposto o entendimento acerca das competências legislativas dos estados para instituir o ICMS e as limitações que lhes são impostas para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, que dependem de aprovação por unanimidade dos

demais estados-membros, conforme previsão constitucional, sob pena de violação do pacto federativo.

Mendes e Branco (2021, p. 1.636) expõem:

As regras constitucionais que impõem um tratamento federativamente uniforme em matéria de ICMS não representam desrespeito à autonomia dos Estados-Membros e Distrito Federal. Isto porque o próprio artigo constitucional, que veicula o princípio da autonomia dos entes da Federação, de logo aclara que esse princípio da autonomia já nasce balizado por ela própria, Constituição.

No segundo caso, verifica-se que, na tentativa de efetivar a segurança jurídica arrasada pelas inúmeras disputas jurídicas então em curso e debelar os efeitos fiscais e econômicos negativos trazidos a estados e contribuintes decorrentes da denominada “guerra fiscal”, disseminada como consequência das concessões irregulares de benefícios de ICMS pelos governos estaduais, o Congresso Nacional editou lei complementar, contendo não só determinadas regulamentações, mas também introduzindo inovação legislativa que possibilitou equiparar indiscriminadamente todos os benefícios e incentivos fiscais de ICMS a subvenções para investimento, exigindo a tanto dos contribuintes apenas o cumprimento de determinados procedimentos contábeis. A compreensão da questão pressupõe entender, primeiramente, que, como subvenções para investimentos, os referidos benefícios deixam de ser considerados receitas e escapam da tributação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL); por segundo, o fato de que os benefícios de ICMS comportam várias espécies, as quais podem ter de receber tratamento jurídico distinto, a depender do tipo de benefício fiscal.

Em se tratando de processos de insegurança jurídica, ambos os casos chegaram ao Judiciário, em busca de uma solução jurídica definitiva.

Na seara do direito tributário, a introdução de lei nova que altere a carga tributária dos contribuintes ou dê tratamento a tributos em desconformidade com o ordenamento jurídico, rompendo a coerência sistêmica da estrutura normativa, é suficiente para iniciar um processo de insegurança jurídica. Primeiramente, em razão das possíveis repercussões desfavoráveis no campo dos direitos do corpo social afetado; em seguida, pelos conflitos desencadeados entre o contribuinte e a administração, quanto ao entendimento dado pelo Fisco acerca de como deve se dar a aplicação da norma, eclodindo questionamentos sobre sua legalidade. Essa controvérsia, quando escala para o Judiciário, pode não receber, de pronto, uma solução adequada e uniforme, havendo a disseminação de decisões divergentes, em todas as instâncias

jurisdicionais. Neste momento, a insegurança jurídica, com a tensão gerada neste palco de debates que é o processo judicial, cresce em complexidade e em abrangência.

Nessa conjuntura, o caminho para a superação da desordem jurídica decorrente do fenômeno do processo de insegurança demandará um hercúleo esforço social na direção da segurança jurídica, com o retorno da normalidade jurídica.

O ordenamento jurídico, com vistas a garantir a efetividade da segurança jurídica, contém normas processuais e procedimentais que estabelecem espaços legais próprios para discussão das lides, com vistas à definição do correto direito aplicável à mesma relação jurídica controvertida. Nessa perspectiva, o ponto da transmutação da insegurança para a segurança se dá quando a solução jurídica mais adequada é estabelecida pelo Judiciário, que deve expender, na decisão prolatada, fundamentos que guardem estrita observância com os princípios e normas legais de regência, fixando uma *ratio decidendi*, que mantenha a coerência sistêmica do nosso ordenamento jurídico e assegure a efetividade do princípio da proteção à legítima confiança, por meio de procedimento que produza precedente qualificado, de caráter vinculativo para os demais casos de idêntica controvérsia.

Assim, esse ambiente de caos jurídico-social não perdura indefinidamente.

Quando a controvérsia que repercute a insegurança jurídica é inserida num procedimento judicial qualificado para a prolação de uma decisão judicial dotada de especial efeito vinculativo, nasce uma expectativa em todos os partícipes sociais de uma solução jurídica definitiva e, com isso, de um retorno da normalidade⁸ jurídica; todavia, somente com a definitividade da interpretação do direito, é que os efeitos deletérios da insegurança sobre a sociedade afetada começam a esvanecer, dando lugar, em contrapartida, e de forma inversamente proporcional ao seu decaimento, à efetivação da segurança jurídica.

Dito isso, explica-se que, considerando que na historiografia a expressão “processo histórico” é adotada para “enunciar um modo de apreender, descrever, entender, explicar e narrar acontecimentos cujo encadeamento permite compreender a situação no tempo atual do sujeito agente e sua possível projeção no futuro” (Martins, 2016, p. 74), este trabalho se esforça em demonstrar a insegurança jurídica como processo histórico-social mediante a recuperação da sequência de determinados eventos e conflitantes interações jurídico-sociais que se desenvolveram ao longo dos anos, em decorrência de inovações legislativas. Antes, contudo,

⁸ “A normalidade é o ‘estado de segurança’ ou o ‘estado de confiança’. Quando um ou outro suporta alguma quebra de certeza ou de atuações nas dobras da Constituição, justificadas apenas por decisão da Autoridade Administrativa, e, conforme o caso, até mesmo pelo Estado-Juiz, mas sem que se configure estabilidade e segurança jurídica, confirmam-se prevalecentes o ‘estado de insegurança’, o estado da ‘quebra de confiança’, o ‘estado de exceção permanente’, portanto, instalados no Sistema Tributário” (Torres, 2019, RB-1.2).

urge se debruçar sobre o que é segurança jurídica, seus elementos, suas dimensões, e a forma de o Poder Judiciário garantir sua efetividade, pela via da prestação jurisdicional.

Para isso, este trabalho foi elaborado contendo cinco partes. Esta Introdução apresentou o que faz da insegurança jurídica um processo histórico-social. No capítulo sobre segurança jurídica, o foco são as conceituações trazidas por doutrinadores de escol sobre os elementos da segurança jurídica, suas dimensões e a busca pela sua efetividade por meio da produção de decisões judiciais qualificadas e de força vinculativa. A primeira parte sobre insegurança jurídica diz respeito às inovações legislativas para o contexto da “guerra fiscal” do ICMS conflagrada, e o seu enfrentamento pelo Poder Legislativo com a edição da Lei Complementar n. 160/2017. A segunda parte sobre insegurança jurídica, abordando a situação da “guerra fiscal” antes e depois da LC 160/2017, trata do percurso dos processos de insegurança jurídica dentro da esfera judicial, quanto aos casos apresentados. Ao fim, a conclusão.

1 DA SEGURANÇA JURÍDICA

A segurança jurídica apresenta vários planos de sentidos. Pode estar associada à ideia de Direito, independentemente de sua posituação no ordenamento jurídico, ou, quando em referência a um elemento da definição do Direito, ser uma condição estrutural de qualquer ordenamento jurídico. Entre outras acepções, ainda pode ser entendida como segurança *do* Direito – quer como segurança das normas, quer como segurança da sua aplicação -, segurança *pelo* Direito – o Direito como instrumento para assegurar outros direitos -, segurança *frente ao* direito – condições procedimentais administrativas ou judiciais de defesa pelo indivíduo em face de dada autoridade (Ávila, 2021, p. 92).

1.1 Segurança jurídica como fato, valor e norma

Ao fazer a delimitação semântica da expressão “segurança jurídica”, Humberto Ávila esclarece que nem toda referência à segurança é propriamente o que se deve entender por “segurança jurídica”, uma vez que esta, propriamente, diz respeito à configuração do direito ou de um direito como instrumento para configurar a realidade, não envolvendo o cotejo entre norma e a realidade, mas, sim, o contraste entre uma norma constitucional e uma realidade jurídica (Ávila, 2021, p. 126).

Isso explicado, releva pontuar como o jurista aborda a análise da segurança jurídica nos planos fático, axiológico e normativo. A segurança jurídica, quanto a estado de fato, se refere à capacidade de prever um fato, denotando um juízo a respeito daquilo que se julga existir no plano da realidade⁹. Denota um valor, quando se trata de uma manifestação de aprovação ou desaprovação, expressando um juízo do que é bom existir de acordo com determinado sistema de valores, qualificado como digno de ser buscado. Como norma-princípio, consubstancia uma norma jurídica prescritiva, “por meio do qual se estabeleça direta ou indiretamente, algo como permitido, proibido ou obrigatório”, que permita, conforme Ávila, a previsibilidade da conduta a adotar¹⁰.

⁹ “A segurança jurídica, nessa compreensão, significa, pois, a possibilidade de alguém prever, concretamente, as consequências jurídicas de fatos ou de comportamentos. Para o contribuinte a segurança jurídica significa a possibilidade de saber, antecipadamente, aquilo que vai, de fato, ocorrer. É, enfim, a capacidade de antecipar uma situação e fato ou prever efetivamente uma situação. Trata-se, como se vê, de uma concepção *jusrealista* de segurança jurídica, que pressupõe um *conceito descritivo*” (Ávila, 2021, p. 126).

¹⁰ “A segurança jurídica, nessa concepção, não significa a possibilidade de alguém prever as consequências jurídicas de fatos ou de comportamentos, mas sim a prescrição para alguém adotar comportamentos que aumentem o grau de previsibilidade. A segurança jurídica, nesse aspecto, é matéria de Direito posto. Trata-se, assim, de uma concepção *juspositivista* de segurança jurídica. Essa concepção, no entanto – e como ficará mais claro adiante -, é uma concepção *juspositivista* argumentativa (por isso, pós-positivista), pois, se, de um lado, defende a segurança

1.2 Das dimensões da segurança jurídica e seus elementos

Ávila analisa os elementos da segurança jurídica em suas dimensões estática e dinâmica.

A dimensão estática diz respeito à segurança do direito, no seu aspecto objetivo, diante das qualidades que o direito deve ter para ser compreensível. Nessa dimensão se enquadra o elemento cognoscibilidade, de caráter estático e atemporal, pertinente à estrutura do direito. Nesse aspecto, o foco é saber se o Direito é seguro, se a norma jurídica produzida se tornou acessível e compreensível. A norma clara e inteligível quanto ao seu conteúdo, sua existência, sua validade, sua vigência, que permita entender ao que deve obedecer, caracteriza uma espécie de segurança do próprio indivíduo “frente ao Direito, e obtida através do próprio Direito” (Ávila, 2021, p. 326). O objetivo é permitir aos sujeitos de direito a capacidade de compreender os sentidos possíveis de um texto normativo, no tempo presente.

A dimensão dinâmica, por sua vez, abriga os elementos da confiabilidade e da calculabilidade e é o aspecto subjetivo da segurança jurídica. Aqui, o direito é visto no seu processo de mutação, de modo que não se violem situações jurídicas legitimamente consolidadas no passado, bem como não se realizem alterações normativas bruscas, afetando a capacidade de a sociedade antever as consequências futuras que serão atribuídas aos atos e fatos em curso no tempo presente.

O elemento da calculabilidade da segurança jurídica tem por foco a transição entre o presente e o futuro e diz respeito à previsibilidade do direito, decorrente da edição de novos textos normativos, com rupturas bruscas de regimes jurídicos ou por mudanças inesperadas na jurisprudência. Leciona Ávila (Ávila, 2021, p. 635-638) que a ausência de previsibilidade do direito “gera um problema que pode ser qualificado de ‘problema da calculabilidade no Direito’”, o qual acarreta insegurança jurídica na transição do presente ao futuro. Nesse aspecto, é que se justificam a elaboração de normas de transição, como ocorreu quando da Reforma da Previdência Social, no ano de 2019, e como ocorre quando o Supremo Tribunal Federal (STF) ou o Superior Tribunal de Justiça (STJ) fazem a modulação de efeitos das decisões que prolatam.

A segurança jurídica do tempo passado está no elemento da confiabilidade, que se refere à estabilização das relações jurídicas, e está imbricada no princípio da proteção da confiança, o qual exsurge como sinônimo de proteção devida aos jurisdicionados, como desdobramento

jurídica como dever decorrente do Direito posto, de outro, sustenta que a sua realização depende da reconstrução dos sentidos normativos por meio de estruturas argumentativas e hermenêuticas, não advindo de mera descrição imparcial de significados externos ao sujeito cognoscente” (Ávila, 2021, p.127-128).

do princípio da segurança jurídica, da qual é exemplo notório o limite à retroatividade da atuação estatal – por qualquer dos Poderes da República -, resguardando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

A integridade do princípio da segurança jurídica, assim, considera, por um lado, que a estabilidade garantida ao ordenamento jurídico denota a sua dimensão objetiva, o que reflete, de modo geral, o grau abstrato do instituto; e, por outro lado, qualifica como subjetiva a perspectiva desse princípio no atinente à confiança legítima que o particular tem na validade ou na aparência de validade de uma norma e na estabilidade das relações jurídicas formalizadas, diante das alterações do direito no tempo.

1.3 Segurança jurídica e estado de direito numa sociedade complexa

A segurança jurídica, como princípio geral do Direito e elemento constitutivo do Estado de Direito, visa não só resguardar a estabilidade e a previsibilidade das normas jurídicas, mas também proteger a pessoa humana em todos os aspectos da cidadania, estabelecendo limites à ação estatal, disponibilizando os instrumentos jurídicos para proteção dos direitos de todas as dimensões de direitos positivados na Constituição.

A sua configuração como norma-princípio fundada na Constituição já é indicada no próprio preâmbulo constitucional, quando os Constituintes, no exercício do Poder Originário, instituíram a República Federativa do Brasil como um Estado Democrático de Direito destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais - dentre os quais a liberdade de expressão, o direito de ir e vir, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade, a justiça -, como valores supremos da sociedade brasileira. No Título referente aos “Princípios Fundamentais”, a Constituição Federal institui um Estado Democrático de Direito prevendo vários direitos fundamentais e estabelecendo os instrumentos assecuratórios desses direitos, bem como as limitações ao exercício do poder do estado, observados nos princípios da legalidade, da igualdade/isonomia, da irretroatividade das leis, da reserva legal, da presunção de inocência, do devido processo legal, da propriedade, entre outros.

Na sua dimensão objetiva, como visto, o princípio da segurança jurídica é relativo à coerência e à estabilidade do ordenamento jurídico como um todo, concernente às qualidades do Direito e à compreensão das normas; enquanto na sua dimensão subjetiva, também conhecido como princípio da proteção à confiança legítima, concerne à intangibilidade de situações subjetivas e à proteção ao exercício de direitos.

Com a crescente complexidade da sociedade atual, existe um aumento na produção de leis e regulamentos, com vistas a atender os interesses dos mais diversos grupos de pressão, bem como equacionar problemas que impactam o desenvolvimento econômico das diversas regiões do país, bem como as questões de ordem tributária, financeira, previdenciária, ambiental, entre outros desafios, o que, por consequência, acarreta exponencialmente a procura pela jurisdição para equacionar conflitos que passam, em decorrência, a surgir. Ocorre que a inflação legislativa, com a edição de leis feitas às pressas e mal redigidas, por sua vez, aumenta a complexidade do ordenamento jurídico¹¹, a ponto de as pessoas não terem mais compreensão sobre o conteúdo da norma, qual a lei vigente ou a aplicável ao caso¹².

O direito, explica Ravi Peixoto (2019, p. 33), como ponto de referência abstrato, se por um lado atua como um redutor dessa complexidade social, por outro lado, eleva a complexidade do sistema jurídico, criando-se um círculo vicioso. Expõe que “a vida em sociedade requer ordem e segurança” (Peixoto, 2019, p. 32) e que o direito é o ponto de partida na busca pela segurança. Todavia, com a crescente produção normativa, com leis pelo Parlamento, com regulamentos e regulações nos órgãos descentralizados do Estado, inserção de novos acordos e convenções, surge a dificuldade em identificar qual o direito aplicável a dada situação ou em compreender o direito legislado (Peixoto, 2019, p. 38/39).

Como disse Ávila, aí se forma um paradoxo, “[e]m busca de garantir segurança, o legislador termina criando insegurança” (Ávila, 2021, p. 66). Além disso, a incompreensibilidade e a instabilidade normativa também afetam a atividade do Poder Judiciário¹³, que deve realizar a interpretação da norma¹⁴.

1.4 A busca pela segurança jurídica na prestação jurisdicional

¹¹ “A sociedade moderna aumentou sua complexidade e tem, no direito, um dos seus redutores, mediante sua atuação como um ponto de referência abstrato para a complexidade. O problema é que a criação de expectativas normativas implica a produção de um número elevado de novos elementos e de estruturas jurídicas. Ou seja, ‘para reduzir complexidade externa, o sistema jurídico precisa elevar sua própria complexidade’. Daí se cria um círculo vicioso de aumento contínuo da complexidade jurídica” (Peixoto, 2019, p. 33).

¹² Ravi Peixoto (2019, p. 33) exemplifica a situação da seguinte forma: “Atualmente, em certas situações, o sujeito de direito não tem condições de prever se, com determinada conduta, deve pagar determinado tributo ou não. O recorrente não sabe quais são os requisitos de admissibilidade do seu recurso. Por vezes, sequer sabe se seu recurso é tempestivo.”

¹³ “E o jurista, antes mero intérprete, transforma-se em uma espécie de detetive, tamanha a dificuldade de identificar qual é a norma aplicável” (Ávila, 2014, p. 61).

¹⁴ “Como a interpretação normativa envolve valorações e se sujeita a ponderações, a incompreensibilidade e a instabilidade normativa também são visíveis na atividade do Poder Judiciário. São perceptíveis não apenas diferentes interpretações provenientes de diferentes órgãos julgadores. Reconhecem-se, igualmente, interpretações diversas de um mesmo órgão julgador” (Ávila, 2014, p. 65).

Pensando nas lides multitudinárias, a busca pela prestação jurisdicional para interpretação do direito legislado - definindo o direito concreto aplicável ao caso em disputa e, assim, estabilizando as relações jurídicas - desencadeia, inicialmente, a prolação de muitas decisões divergentes, ocasionando a malfadada insegurança jurídica, no âmbito do Poder Judiciário.

A insegurança jurídica instalada com a profusão de decisões divergentes sobre idênticas questões de direito controvertidas é causa, no plano intersubjetivo, de tratamentos desiguais, a afrontar os princípios da isonomia e o da legalidade, e dissemina, num plano social maior, a desconfiança entre aqueles promissores agentes econômicos – sejam de que magnitude forem - que acabam desistindo de investir no país, em razão da falta de confiabilidade e calculabilidade do sistema jurídico pátrio.

Dentro da tradição da *civil law*, a positivação legislativa sempre foi encarada como forma de segurança jurídica e de promoção de igualdade entre as partes. Todavia, com a crescente complexidade do sistema jurídico, o problema da insegurança jurídica começou a tomar vulto indesejável.

Para Alexandre Freire (2017), a integridade do sistema jurídico é dividida em dois princípios, um ligado à ação do legislador e outro envolvendo a ação dos juízes, ambos devendo atuar de forma a respeitar os princípios jurídicos que informam o ordenamento jurídico.

Um dos caminhos adotados para a efetivação da segurança jurídica está no aperfeiçoamento da prestação jurisdicional pela criação de mecanismos processuais, de modo a formar precedentes de caráter vinculativo, sujeitando assim todas as instâncias jurisdicionais.

A ideia de se instituírem atos prolatados pelo Poder Judiciário com força vinculativa ou obrigatória já existiam nos assentos da Casa da Suplicação brasileira¹⁵, que possuía longínquo precedente com as escusas do trocadilho. Essa figura existiu no Brasil até a promulgação da Constituição de 1891 e, segundo o Decreto n. 2.684, de 23 de outubro de 1875, os assentos tinham força de lei em todo o Império, sendo prolatados pelo então Supremo Tribunal de Justiça na aplicação das leis civis, comerciais e criminais quando surgissem dúvidas manifestadas por julgamentos divergentes havidos no mesmo Tribunal, Relações e juízos de primeira instância. Esse percurso pela uniformidade na aplicação da lei, ainda no Século XXI, está em curso.

¹⁵ A Casa da Suplicação do Brasil foi constituída como o órgão de cúpula do Poder Judiciário no Brasil, por Dom João, em 10 de maio de 1808. Isso, porque, com a chegada da Família Real ao Brasil, era inviável a remessa dos agravos ordinários e das apelações para a Casa da Suplicação de Lisboa (STF, 2018).

Consultando, como fonte primária, a exposição dos motivos elaborada no ano de 2009 para a edição do Código de Processo Civil (CPC), de 2015, o Senado Federal, sem deixar de continuar prestigiando o princípio do livre convencimento motivado, registra reflexão sobre seu alcance, uma vez que a produção de decisões surpresas e a dispersão excessiva da jurisprudência conduzem a distorções do princípio da legalidade e da própria ideia de estado democrático de direito, trazendo intranquilidade ao jurisdicionado e descrédito ao Poder Judiciário.

Deve-se ter em mente que a produção jurisprudencial, como fonte do direito, constitui o domínio de sentido do ordenamento jurídico positivado, conformando a realidade jurídica que vai reger as relações sociais concretas que se desenvolvem nos mais diversos confrontos sociais em que se buscam ou garantir direitos ou cobrar deveres (Cruz, 2011). Desta forma, considerando a importância da interpretação do julgador para a concretização da norma jurídica legislada, ganha relevância a formação de precedentes judiciais qualificados, que uniformizam a aplicação do direito a casos de idêntica/semelhante situação fático-jurídica por todas as instâncias jurisdicionais, de modo a evitar o risco de decisionismos judiciais, que abalam, de forma perniciosa, a segurança jurídica, rarefazendo o próprio princípio do estado de direito.

Daí, com a preocupação de que todos devem agir com conformidade com a lei, evitando o desvirtuamento do entendimento sobre o sentido real da norma, foram feitos os esforços para a elaboração de regras processuais com vistas à estabilização da aplicação do direito e à racionalização da atividade jurisdicional pela valorização dos precedentes judiciais e, assim, conferir efetividade às garantias constitucionais, consolidando o primado da segurança jurídica, bem como aos princípios da proteção da confiança e da isonomia.

Contemporaneamente, o marco inicial no plano constitucional para o enfrentamento da insegurança jurídica deu-se no ano de 2004, com a inserção do art. 103-A, pela Emenda Constitucional (EC) n. 45/2004, estabelecendo-se o caráter vinculativo de determinados entendimentos jurisprudenciais sumulados – as súmulas vinculantes - a serem aplicados por todos os órgãos judiciários, inclusive pela administração pública, para a pacificação uniforme das controvérsias. Em 2006, na esfera processual, ainda na vigência do CPC/1973, houve o aperfeiçoamento dos comandos normativos que fortaleceram a importância da jurisprudência e o valor de sua observância com vistas à efetividade da prestação jurisdicional, com a edição do sistema de julgamento dos recursos repetitivo inserido no art. 543-C, pela Lei n. 11.418, de 2006. Todavia, foi somente no CPC de 2015, art. 927, que veio norma imperativa expressa determinando a observância das teses repetitivas e enunciados sumulares, os quais, para não

serem aplicados, demandam fundamentação adequada e específica, mediante técnica de distinção (*distinguishing*) ou de superação (*overruling*)¹⁶.

Com efeito, a tese jurídica definida em julgamento de recurso repetitivo produz precedente que vincula uniformemente a aplicação da sua *ratio decidendi* aos casos de mesma controvérsia por todas as instâncias jurisdicionais¹⁷. O livre convencimento motivado, com isso, passa a ser dotado de mais racionalidade, uma vez que a não aplicação de julgado vinculativo exige do julgador fundamentação específica, mediante técnica de distinção (*distinguishing*) ou de superação (*overruling*), conforme CPC/2015, art. 927, § 4º¹⁸.

Alexandre Freire (2017, 4.2) destaca que o precedente judicial pode ter não só efeito vinculante, como aquele derivado de julgamento de recurso submetido ao rito dos recursos repetitivos, mas também pode ter caráter persuasivo, quando se trata de decisão que declinou importantes razões ao resolver dada questão, merecendo consideração cuidadosa pelos demais órgãos julgadores, sendo chamados de *persuasive authority* ou *advisory precedent*. Assim, a importância dos precedentes judiciais¹⁹ não se resume mais a só afastar a indesejável interpretação divergente sobre o mesmo direito em disputa. Há efetivamente o deslocamento da importância que era dada à resolução do recurso para as razões que determinam a solução do caso, com vistas a cumprir o disposto no art. 926 do CPC/2015²⁰, que, em seu *caput*, impõe que os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência²¹ e mantê-la estável, íntegra e coerente.

¹⁶ O *distinguishing* ocorre quando o julgador demonstra que aquele caso concreto possui particularidades fático-jurídicas que não permitem aplicar adequadamente a jurisprudência pacificada do Tribunal, afastando-a completamente ou restringindo-lhe a aplicação. O *overruling*, por sua vez, é a técnica pela qual se demonstra que determinado precedente perdeu sua força persuasiva e seus efeitos vinculantes, havendo sua substituição por outro precedente com novo entendimento firmado pelo Tribunal de referência.

¹⁷ “O princípio da segurança jurídica é, sem dúvida alguma, um dos pilares do Estado de Direito. Visa a garantir estabilidade e tranquilidade nas relações jurídicas, tendo como principal objetivo proteger e preservar as expectativas de comportamento das pessoas em relação ao que resulta de suas ações e no que diz respeito às ações esperadas de terceiros. É indiscutível que a uniformização de decisões judiciais é um dos meios fundamentais de dar efetividade a esse princípio” (Freire, 2017, 3.3).

¹⁸ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: [...] § 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

¹⁹ “Portanto, tanto para se ter uma vida pautada no direito, quanto para o direito ter força para regulá-la, é fundamental a unidade do direito e, dessa forma, que as Cortes Supremas funcionem como Cortes de Precedentes. A individualização do direito, indispensável a sua autoridade, contribui para o desenvolvimento da responsabilidade pessoal, embora de maneiras distintas, em qualquer desses casos” (Marinone, 2023, RB-4.9).

²⁰ Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

²¹ São distintas as noções clássicas de “precedente” [as razões de decidir da tese jurídica (a *ratio decidendi* constitui o elemento nuclear do precedente) a ser aplicado em outro processo, com outras partes, mas de idêntica controvérsia] e de “jurisprudência” (conjunto de decisões judiciais prolatadas pelo tribunal num mesmo sentido sobre a mesma matéria).

Quanto à coerência, Fredie Didier Jr. (2016, p. 390-392) destaca sua dimensão formal ou interna e sua dimensão substancial ou externa. Explica o jurista que a coerência externa se aperfeiçoa com o respeito às próprias decisões anteriores, à densidade da norma jurídica historicamente amadurecida, à aplicação uniforme do mesmo direito aos casos de igual controvérsia, à distinção dos casos na aplicação dos precedentes - configurando dever decorrente do princípio da igualdade. Na dimensão interna, o dever da coerência “relaciona-se à construção do precedente e, por isso, ao dever de fundamentação”. Contudo, explica Lucas Buril de Macedo (2016, p. 218), o efeito vinculante do precedente judicial não se dá com a fundamentação, mas com a norma do precedente, “construída a partir da fundamentação”.

Para compreender o significado de precedente judicial, Fredie Didier Jr. (2016, p. 455-457), em seu Curso de Direito Processual Civil, expõe com clareza e simplicidade:

Em *sentido lato*, o *precedente* é a decisão judicial tomada à luz de um caso concreto, cujo elemento normativo pode servir como diretriz para o julgamento posterior de casos análogos.

O precedente é composto pelas: a) circunstâncias de fato que embasam a controvérsia; b) tese ou o princípio jurídico assentado na motivação (*ratio decidendi*) do provimento decisório; c) argumentação jurídica em torno da questão.

Na verdade, *em sentido estrito*, o precedente pode ser definido como sendo a própria *ratio decidendi*.

[...]

A decisão judicial é o ato jurídico de onde se extrai a solução do caso concreto, encontrável no dispositivo, e o precedente, comumente retirado da fundamentação. A decisão é, pois, conjunto e continente, com no mínimo esse duplo conteúdo²².

Lucas Buril de Macedo (2015, p. 92-93), quanto ao sentido técnico de precedente, robustece essa compreensão:

Em sentido próprio, continente ou formal, é fato jurídico instrumento de criação normativa, em outras palavras: é fonte do Direito, tratando-se de uma designação relacional entre duas decisões. Já precedente em sentido impróprio é norma, significado alcançado por redução do termo “norma do precedente”, que é precisamente a *ratio decidendi*, esse sentido é também o substancial.

Nesse sentido, a norma geral criada pelo julgador, ao decidir um caso concreto, que consubstancie uma tese jurídica é a sua *ratio decidendi*: a norma do precedente e, também, o próprio precedente. O termo “eficácia transcendente dos motivos determinantes” é utilizado para se referir à aplicação da *ratio decidendi* – a própria norma do precedente, que não se

²² “Em terceiro lugar, é imprescindível perceber que a fundamentação da decisão judicial dá ensejo a dois discursos: o primeiro, para a solução de um determinado caso concreto, direcionado aos sujeitos da relação jurídica discutida; o outro, de ordem institucional, dirigido à sociedade, necessariamente com eficácia *erga omnes*, para apresentar um modelo de solução para outros casos semelhantes àquele” (Mitidiero, 2012, p. 61-69).

confunde com o texto legal ou a norma do artigo legal propriamente dita – definida em precedente judicial vinculativo a outros processos de mesma controvérsia.

2 DA INSEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O sistema tributário é regido por princípios constitucionais rígidos de repartição de competências e com limites ao seu exercício pelos entes tributantes, que devem ser criteriosamente observados, sob pena de violação do pacto federativo ou de direitos fundamentais dos contribuintes.

Helena Taveira Torres (2019, RB-6.7) assinala:

As normas tributárias são regras taxativas ou cogentes (*normae cogenti ou ius cogens*), logo, vinculantes para todos os órgãos alcançados. Não são espécies de normas dispositivas (*ius dispositivum*), as quais podem ser afastadas de aplicação pela vontade das partes em uma dada situação concreta. São normas que devem ser observadas obrigatoriamente e nos limites do seu conteúdo material. E serão as normas que circunscrevem o objeto da competência normativa e demarcam o campo material possível para constituir fatos jurídicos, permissões, obrigações ou proibições, eminentemente no plano da legalidade.

[...]

Regras de competência são constitutivas de regras jurídicas, por isso o descumprimento daquelas gera invalidades ou nulidades destas, de modo inexorável. O fato de o órgão agir fora dos seus limites materiais de competência implica nulidade ou invalidade do ato.

[...]

O dever de assegurar, a partir das normas constitucionais, a coerência material de todas as demais normas, faz da competência um importante meio de garantia da segurança jurídica, como controle da separação de funções dos poderes e da especialidade dos órgãos. Como visto, o principal efeito de segurança jurídica das normas de competência consiste, pois, na garantia de observância da parametricidade das normas postas para determinar a validade de criação de “leis” e de todos os demais atos infraconstitucionais ou infralegais no ordenamento.

Retornando às lições de Ávila (2021, p. 302) trazidas neste estudo para se pontuar a respeito de segurança jurídica, o ilustre doutrinador, especificamente a respeito da segurança jurídico-tributária, observa:

Desse modo, o conceito de segurança jurídico-tributária pode ser definido como uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsavelmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.

Não à toa que a insegurança jurídica que ocorre em matéria tributária é perniciosa ao desenvolvimento de uma nação; quando instalada, o processo para debelá-la demanda um grande esforço, para o fim de garantir a efetividade da segurança jurídica e da confiança legítima, com o retorno da normalidade jurídica.

2.1 As inovações legislativas estaduais e a conflagração²³ da “guerra fiscal” do ICMS

A denominada “guerra fiscal” do ICMS é um exemplo histórico de insegurança jurídica em matéria tributária.

A Constituição Federal de 1988, em conformidade com seu projeto democrático, (i) organizou a descentralização político-jurídica, com a repartição de competências legislativas e administrativas entre os entes federados; e, em razão da preocupação do Constituinte de 1988 com as desigualdades socioeconômicas entre as regiões brasileiras, (ii) incluiu nos objetivos da República a redução das desigualdades regionais, dispondo na Carta Magna normas tributárias indutoras como instrumento de promoção do desenvolvimento econômico regional (Bevilacqua; Cecconello, p. 252-275).

Em se tratando de ICMS, imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, a Lei Complementar 24/1975 contém disposições no sentido de que Estados e Distrito Federal devem definir alíquotas e hipóteses de concessão de benefícios por meio de celebração prévia de convênios no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Isso se deve ao fato de que o ICMS é um imposto que “tem forte vocação federal, conquanto seja da competência dos Estados e do Distrito Federal, o que pode gerar deletérios efeitos colaterais, no plano econômico nacional, a partir da sua incidência” (Sabbag, 2013, p. 547).

Ocorre que, sustentando ausência de políticas públicas e de investimento eficazes²⁴ por parte do governo federal para melhorar a infraestrutura dos estados e as condições socioeconômicas de suas populações, estados-membros, notadamente aqueles mais carentes de

²³ A escolha pelo termo “conflagração”, na acepção metafórica registrada por Houaiss de “grave conturbação social ou política num país ou região” dá-se em razão do fato de que as contendas legais e judiciais em torno das concessões irregulares de benefícios de ICMS se generalizaram por todo o país por décadas, em vários desdobramentos jurídicos, envolvendo disputas entre estados, entre as administrações fazendárias e contribuintes, demandando a produção de lei pelo Congresso Nacional e levando milhares de disputas judiciais ao Judiciário: não é à toa que veio a ser reconhecida como guerra fiscal.

²⁴ “Apesar de a União implementar normas gerais de harmonização, buscando evitar grandes desigualdades entre os Estados no momento da arrecadação, as políticas atualmente empregadas não vêm gerando resultados eficazes na prática, pois, como dito, os Estados-membros na ânsia de aumentarem seu índice de desenvolvimento econômico, buscam alcançar maiores investimentos privados em seus territórios e, desta forma, acabam por conceder incentivos fiscais em total desrespeito com as citadas regras constitucionais de uniformização, principalmente, no que diz respeito aos convênios, que, obrigatoriamente, deveriam ser celebrados entre todos os entes” (Santos, 2018, p. 508).

recursos próprios, à revelia do CONFAZ e sem observância do art. 1º, *caput*, e parágrafo único, da Lei Complementar (LC) n. 24/1975²⁵, conforme disciplina o art. 155, XII, “g”, da Constituição Federal (CF)²⁶, iniciaram profícua produção normativa no âmbito local, inovando a ordem jurídica, ao instituírem, de forma unilateral, benefícios e incentivos fiscais²⁷ relativos ao ICMS, com vistas a atrair investimentos de capital para seus estados e, assim, promover o desenvolvimento econômico-social da sua unidade federativa, mediante a concessão de créditos presumidos/créditos outorgados²⁸, isenções, diferimento²⁹, reduções de base de cálculo³⁰.

Bevilacqua e Cecconello (2019, p. 254-255) explicam:

O Constituinte de 1988, inconformado com as gritantes disparidades regionais, revelou-se cômico da questão regional, estabelecendo, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a redução das desigualdades regionais. Simultaneamente, a Constituição de 1988 indicou as normas

²⁵ LC n. 24, de 7 de janeiro de 1975: Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria, e dá outras providências: Art. 1º- As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo Único – O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

²⁶ 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; [...] 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.

²⁷ “Os benefícios fiscais são medidas excepcionais instituídas para tutelar interesses públicos, ocorrendo nas situações em que a pessoa política competente para a tributação do imposto permite a obtenção de vantagens ou recursos, caso o contribuinte atue conforme o previsto na lei atribuidora do benefício. Daí o caráter sinalagmático de que reveste tal medida exonerativa. [...] Por sua vez, ocorrem incentivos fiscais, quando algum ente político isenta parcialmente o contribuinte do pagamento do tributo, condicionando que o valor exonerado seja destinado a certa finalidade (econômica ou social) pretendida pela entidade política concedente, desde que, prevista em lei” (Sabbag, 2013, p. 546).

²⁸ O crédito outorgado ou crédito presumido do ICMS é um benefício fiscal opcional concedido aos contribuintes de determinado segmento econômico, tratando-se de um instrumento de política econômica dos governos estaduais com o objetivo de proteger a sua indústria local. Não é crédito oriundo diretamente das entradas de mercadorias tributadas pelo ICMS no estabelecimento. O crédito presumido é concedido de forma opcional ao sistema normal de creditamento do ICMS, vedando, via de regra, a utilização pelo contribuinte de outros créditos que normalmente se apropriaria. A sistemática do crédito presumido faculta ao contribuinte do ICMS a compensação de importância resultante da aplicação da modalidade adotada de crédito presumido (percentual fixo ou carga tributária), em substituição ao sistema normal de creditamento, o que pode reduzir a sua carga tributária final ou simplificar suas obrigações acessórias. Exemplo desse benefício foram o Decreto Paulista n. 41.314/1996 e o art. 9º do Anexo III do RICMS/2000, aprovado pelo Decreto Paulista n. 45.490/2000.

²⁹ O diferimento do ICMS ocorre quando se transfere o lançamento e o pagamento do tributo para etapa posterior à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Pressupõe a transferência da propriedade e, com isso, a responsabilidade pelo lançamento ao destinatário da mercadoria. Não se trata de benefício fiscal, não descaracterizando a operação ou a prestação como normalmente tributada.

³⁰ O benefício da redução da base de cálculo consiste em poder deduzir da base de cálculo do ICMS (valor total do bem) determinado percentual estabelecido por lei, e sobre essa base reduzida aplicar a alíquota do imposto. Trata-se de uma isenção parcial, cuja parcela reduzida não será tributada, sobre a qual incidem as mesmas normas aplicáveis à isenção quanto à sua concessão e revogação, conforme arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

tributárias indutoras como instrumento de promoção do desenvolvimento econômico regional, com destaque para os dispositivos do art. 43, § 2º, III: “os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: III – isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas”; e do art. 151, III, *in fine*: “admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

Em que pese todos ditames constitucionais, acima transcritos, o Governo Federal historicamente foi omissivo na questão regional, o que conduziu alguns Estados pioneiramente buscar investimentos privados, com vistas a promover o desenvolvimento de seus territórios e incrementos na arrecadação, utilizando como ferramenta principal os incentivos fiscais de ICMS. Estava deflagrada a “guerra fiscal”. Do abandono pela União das políticas de desenvolvimento social e regional, reforçado com a “Reforma do Estado” nos anos de 1995-2002²⁷ e aliado, ainda, ao ingresso de investimentos estrangeiros diretos (IED), houve um recrudescimento da política de incentivos fiscais com base no ICMS, sobretudo nos Estados do Centro-Oeste e do Nordeste.

[...]

Todos os Estados da Federação ingressaram no *front* da guerra fiscal com diferentes técnicas exonerativas, todos à revelia do Conselho Nacional de Política Fiscal (CONFAZ) a despeito do previsto na Constituição (art. 155, § 2º, XII, “g”) e na Lei Complementar n. 24/1975, que está a demandar unanimidade dos Estados para a concessão de incentivos fiscais de ICMS.

O Supremo Tribunal Federal (STF) consagrou entendimento pela inconstitucionalidade dos incentivos fiscais de ICMS concedidos à revelia do CONFAZ; o que culminou, inclusive, com a Proposta de Súmula Vinculante (PSV) n. 69, sob relatoria do Ministro Gilmar Mendes, pressionando, assim, os Estados e contribuintes-beneficiários a buscarem alternativas para convalidação dos incentivos.

Para compreender os efeitos deletérios dessas práticas, em se tratando de benefício fiscal concedido pelo Estado de origem, sem a celebração e aprovação de convênio, é o estado de destino da mercadoria incentivada que se vê obrigado a arcar com a concessão desse crédito fiscal³¹, em respeito ao princípio constitucional da não cumulatividade do imposto, acarretando-lhe prejuízos econômicos, uma vez que, ao deixar de receber o montante total da alíquota aplicada a que fazia jus, a arrecadação fiscal entra em queda. Na hipótese de operação interestadual precedendo à de exportação, enquanto o estado de origem arrecada uma parcela do tributo na operação, o estado de destino é obrigado a devolver ao contribuinte-exportador todo o montante recolhido nas etapas anteriores³², como medida de desoneração das

³¹ “Os Estados (origem) ao concederem um incentivo integral de ICMS atraem as empresas ao seu território, contudo essas empresas têm a maior parte de seus mercados em outro Estado (destino). Desta forma, quando da operação interestadual o contribuinte do Estado de destino pode reivindicar crédito pelo imposto supostamente arrecadado na origem, o peso financeiro imediato desses benefícios é suportado, de fato, pelo Estado onde o bem é consumido” (Santos, 2019, p. 554).

³² “Desta forma, conclui-se que o Estado de destino (B) é excessivamente onerado nessa hipótese. Nesse sentido, André Elali defende uma revisão desta situação, na medida em que ‘enquanto o primeiro pôde se beneficiar com a incidência do ICMS em face do princípio da origem, o segundo é que terá de pagar ao exportador um crédito em face da atividade imune’” (Santos, 2019, p. 551).

exportações, sem nada haver recolhido para si. Essa situação tornou mais vantajoso para um estado fomentar a importação de um bem ou serviço para arrecadar a alíquota cheia do ICMS, do que aceitar que esses bens sejam adquiridos de outros estados da federação (Santos, 2019, p. 549-551).

A título ilustrativo, cita-se que o senhor Ministro Gilmar Mendes, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n. 628.075/RS - Tema de Repercussão Geral n. 490/STF -, destacou em seu voto a informação de que o montante desses créditos para devolução decorrente de concessões de benefícios e incentivos inconstitucionais pelos estados de origem, só no Estado de São Paulo, como estado de destino, estava na ordem de nove bilhões de reais³³.

Além disso, é importante destacar o impacto negativo nas finanças dos municípios do estado de destino, uma vez que, na repartição das receitas tributárias, o art. 158, IV, da Constituição Federal estipula que vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do ICMS pertence aos municípios, conforme disposto nos incisos I e II do seu parágrafo único³⁴.

A acirrada competição fiscal, fenômeno que se intensificou nos anos 90, marcou décadas de práticas desleais, declarações de inconstitucionalidade³⁵, extenso contencioso administrativo, ações judiciais entre estados, entre estados e contribuintes - estes os maiores

³³ “A título ilustrativo, cito a informação trazida pelo Estado de São Paulo, na condição de *amicus curiae*, o qual informa que, caso prevaleça a tese de que seria vedado o estorno proporcional de crédito de ICMS na presente hipótese, isso representaria um risco de devolução de créditos na ordem de R\$ 9 bilhões de reais apenas pelo referido Estado. Por outro lado, ainda que a posição por mim defendida se sagre vencedora, há o risco de que os Estados que não adotaram qualquer medida em relação ao estorno proporcional dos créditos assim o procedam com base no entendimento desta Suprema Corte, de forma retroativa aos últimos cinco anos” (Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, relator para acórdão, Tribunal Pleno, julgado em 18/8/2020, Repercussão Geral, Publicado em 1º/10/2020).

³⁴ **Art. 158.** Pertencem aos Municípios: [...] **IV** - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. **Parágrafo único.** As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: **I** - 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020); **II** - até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 108, de 2020)

³⁵ “Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Leis n. 13.212/2001 e 13.214/2001, do Estado do Paraná, que concederam benefícios fiscais de ICMS de várias espécies (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento), sem a observância de lei complementar federal e sem a existência de convenção entre os Estados e o Distrito Federal. 3. Violação do art. 155, § 2º, XII, ‘g’, da Constituição Federal. Inconstitucionalidade. Precedentes. 4. Ação direta julgada procedente” (STF, Plenário. ADIn n. 3.429/RO, Rel. Ministro Carlos Britto, julgado em 22/11/2006, DJe 27/4/2007).

prejudicados³⁶ nesse contexto de grave insegurança jurídica³⁷ -, evidenciando uma conturbada crise federativa. Estava em andamento a denominada “guerra fiscal”³⁸ pós Constituição Federal de 1988³⁹.

Essa exposição, embora sintética, mostra o contexto social e jurídico em que surgiram as inovações legislativas estaduais de concessão de benefícios de ICMS, em desconformidade com o ordenamento jurídico pátrio, leis essas que intensificaram exponencialmente a chamada “guerra fiscal” entre os estados-membros da Federação e entre esses e os contribuintes⁴⁰.

Na esperança de se alcançar uma solução jurídica que disciplinasse a questão dentro da ordem jurídica, estabilizando as relações jurídicas afetadas pela guerra fiscal dos incentivos irregulares de ICMS, por razões de relevante interesse social e segurança jurídica, foi editada a

³⁶ Sobre a guerra fiscal na jurisprudência do STF, Adolpho Bergamini (2023, RB-8.2) pontua: “Em decisão monocrática proferida pela Min. Ellen Gracie, posteriormente aditada por despacho publicado em 28/06/2010, fora reconhecido que o contribuinte não poderia sofrer o ônus da guerra fiscal, mesmo que a sua prática tivesse sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. [...] Ou seja segundo esse entendimento, mesmo que os benefícios fiscais unilaterais de ICMS sejam inconstitucionais, é certo que o Estado onde está localizado o adquirente da mercadoria não pode sofrer retaliação por via da glosa do crédito do imposto porque tal glosa tem o efeito de mitigar o preceito constitucional da não cumulatividade. Nos dizeres do STF, “*inconstitucionalidades não se compensam*”. Todavia, esse entendimento acabou sendo superado pelo próprio STF, em julgamento de repercussão geral da matéria no RE n. 628.075 já citado – Tema STF 490 da repercussão geral, no ano de 2020.

³⁷ “É bom salientar que, à deriva e no meio do “fogo cruzado”, mantendo-se alienado e reduzido à sua pequenez, está o contribuinte, o maior prejudicado pela briga dos “gigantes”. Sua fragilidade se evidencia quando a insegurança vem à tona, sobretudo diante da dúvida sobre qual legislação acompanhar, quais deveres instrumentais cumprir e, o mais importante, sobre quanto de tributo se deve recolher” (Sabbag, 2013, p. 557).

³⁸ “Incentivos – A guerra fiscal é caracterizada pela concessão de incentivos fiscais e tributários para estimular empresas de outros estados a se instalar no território que concede o benefício, sem o apoio dos outros governos estaduais. Entretanto, a Lei Complementar 24/75, que criou o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), prevê que as decisões sobre concessão de incentivos devem ser unânimes. O conselho reúne todos os secretários de Fazendas estaduais e do Distrito Federal. Como o caso estava para ser julgado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), o projeto procura regulamentar o tema e permite que um convênio do Confaz perdoe os créditos exigíveis decorrentes das isenções de ICMS concedidas, prorrogando-as por períodos que variam de acordo com o setor da economia” (Câmara dos Deputados, 2017).

³⁹ Sob a égide da Constituição revogada, na tentativa de eliminar a guerra fiscal nas operações interestaduais existentes na vigência do antigo imposto sobre vendas e consignações (IVC), a reforma tributária instituidora da Emenda Constitucional n. 18/65 criou o ICM, na tentativa de mediação de conflitos decorrentes da repartição da receita do tributo oriunda das operações interestaduais; houve também a publicação do Ato Complementar n. 34/1967 estabelecendo que Estados e Territórios de uma mesma região geoeconômica deveriam celebrar convênios para estruturar política comum em matéria de benefícios fiscais de ICM. Todavia, a partir da EC n. 18/1965, “os conflitos interestaduais se reconfiguraram utilizando o novo tributo para atrair indústrias ou outras atividades produtivas, mediante a concessão de estímulos ou incentivos, que acabaram por consolidar um clima de aberta concorrência entre os Estados”, o que ensejou a publicação da LC n. 24/1975 estabelecendo a exigência de celebração de convênios entre todos os Estados para a concessão de isenções – fenômeno que se intensificou nos anos 90 (Santos, 2018, p. 535/552).

⁴⁰ “Com isso, cria-se ambiente permeado de insegurança jurídica para os contribuintes, entulhando-se os Tribunais do país com ações que discutem, fundamentalmente, a constitucionalidade de legislações estaduais. Ademais, os fiscos estaduais lançam mão de ações fiscais para estornar créditos de ICMS como forma de se contrapor à concessão de incentivos fiscais unilaterais perpetradas por outras unidades federativas. Há legislações estaduais que estabelecem vedação à utilização de créditos relativos a operações concernentes a mercadorias ou serviços, quando o imposto devido à unidade de origem tenha sido reduzido, no todo ou em parte, pela utilização de benefícios concedidos sem amparo de Convênio ICMS celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ” (Rogge; Domingos, 2014, p. 2-3).

LC n. 160/2017, na qual foi incluída uma inovação legislativa nos arts. 9º e 10, com alteração do art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

2.3 A inovação legislativa que possibilitou a equiparação de todos os benefícios fiscais do ICMS a subvenções para investimento

Para seu enfrentamento, ambas as Casas Legislativas aprovaram, em regime de urgência, Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 54/2015⁴¹ - origem Projeto de Lei do Senado (PLS) n. 130/2014 -, gerando a Lei Complementar n. 160/2017, de 7/8/2017.

Na Justificação do PLS n. 130/2014, a Senadora Lúcia Vânia, autora do Projeto de Lei, expondo a situação de insegurança jurídica disseminada pela “guerra fiscal” do ICMS, diante da iminente cobrança de créditos tributários resultantes da invalidação dos referidos incentivos pelo STF, apresenta proposta que entende necessária para equacionar as problemáticas decorrentes das práticas exonerativas fiscais em desacordo com o ordenamento jurídico (retorno da segurança jurídica), assim dispondo:

Atualmente, com base no disposto no § 2º do art. 2º da Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, para a concessão de benefícios fiscais referentes ao ICMS exige-se a prévia aprovação de convênio, por unanimidade, pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

A exigência da mencionada unanimidade é polêmica e gera inúmeras discussões políticas, econômicas e doutrinárias. Mas o fato é que, no âmbito da chamada “guerra fiscal”, essa regra foi desrespeitada por diversas vezes e o Supremo Tribunal Federal (STF) tem consolidado sua jurisprudência no sentido de declarar inconstitucionais os incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos à revelia do Confaz, ou seja, sem a aprovação unânime por parte dos Estados e do Distrito Federal.

O STF entende que a inobservância do disposto na Lei Complementar n. 24, de 1975, acarreta violação do art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, que determina caber à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS serão concedidos e revogados.

Essa situação vem gerando grande insegurança jurídica não apenas para os entes federados, mas principalmente, para os contribuintes beneficiados pelos incentivos do ICMS, que se veem na iminência de serem cobrados pelos créditos tributários resultantes da invalidação, pelo STF, das normas de concessão das benesses fiscais.

Principalmente durante o ano de 2013, foi intensa a discussão acerca da melhor maneira de equacionar as problemáticas envolvendo a “guerra fiscal” do ICMS. As negociações acerca da alíquota interestadual desse imposto prosseguiram, ainda que sem a aprovação de normas. Ao mesmo tempo, o

⁴¹ PLP 54/2015 trazia em sua ementa: “Dispõe sobre convênio que permita aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.”

Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 238, de 2013, que continha, inicialmente, regras para a reinstituição dos benefícios tributários relativos ao ICMS concedidos sem a autorização do Confaz. Previa, ainda, autorização para que a União alterasse o indexador e a taxa de juros incidente sobre a dívida dos Estados e dos Municípios junto a ela.

Contudo, durante sua tramitação, o PLP n. 238, de 2013, concentrou-se na dívida dos Estados e Municípios, deixando de tratar dos benefícios do ICMS. Assim, o texto aprovado na Câmara dos Deputados excluiu os assuntos relativos ao imposto. A matéria tramita agora no Senado Federal, na forma do projeto de Lei da Câmara n. 99, de 2013 – Complementar.

A questão precisa ser retomada e a proposta de convalidação então encaminhada pelo Poder Executivo merece ser aperfeiçoada, para que se possa dar um fim à chamada “guerra fiscal”. Desse modo, estamos propondo este projeto de lei com o objetivo de solucionar definitivamente e sem maiores delongas a problemática dos créditos tributários constituídos em decorrência de benefícios ou de incentivos fiscais ou financeiros vinculados ao ICMS instituídos em desacordo com o previsto no § 2º do art. 2º da Lei Complementar n. 24, de 1975, bem como convalidar aqueles atualmente em vigor.

Contamos com o apoio dos nobres Pares para aperfeiçoar e aprovar esta matéria, de extrema relevância para a Federação.

A LC n. 160/2017, em suas disposições, trouxe a previsão normativa para a convalidação dos atos normativos de concessão de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros de ICMS pelos Estados e Distrito Federal, sem a prévia aprovação por unanimidade do CONFAZ, conforme determinam a Constituição Federal, no art. 155, § 2º, XII, “g”, e a LC n. 24/1975, e concedeu remissão e anistia de créditos tributários, com o intuito de, por meio de um respaldo legal, sanar as intensas disputas contenciosas nos âmbitos administrativo e judicial em curso.

Adolpho Bergamini (2023, RB-8.1), a respeito dos benefícios fiscais, da convalidação do CONFAZ e das inovações da LC n. 160/2017, esclarece:

Como mencionado, o artigo 1º da Lei Complementar nº 24/75 dispõe que quaisquer benefícios fiscais devem ser concedidos mediante prévia celebração de Convênio celebrado junto ao Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária.

O Confaz, por sua vez, é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda, competindo-lhes, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS.

Quando os Estados adotam, em sua legislação, benefícios fiscais sem o crivo do Confaz, implanta-se no sistema tributário brasileiro a famigerada “guerra fiscal” do ICMS, que é passível de contestação pelo fisco e pelo Judiciário.

Em regra, o questionamento pelo fisco em relação à guerra fiscal consiste na glosa de créditos de ICMS pelo destinatário da mercadoria ou tomador do serviço. No Judiciário, a própria concessão de benefícios pelos Estados

sem aprovação dos demais é contestada em todas as instâncias, como veremos adiante.

Ocorre que, em 2017, foi publicada a Lei Complementar nº 160, permitindo a convalidação de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal sem autorização prévia do Confaz, nos termos da Lei Complementar nº 24/75.

Essa nova Lei Complementar autoriza os Estados e Distrito Federal a deliberarem, mediante Convênio, sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de incentivos fiscais e financeiro-fiscais concedidos anteriormente, em desconformidade com a alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Ainda de acordo com as disposições da Lei Complementar nº 160, os Estados e o Distrito Federal deveriam publicar relação com a identificação de todos os atos normativos referentes às isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros-fiscais instituídos em desacordo com a Constituição, além de efetuarem o registro e depósito, no Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios. Está também previsto que a remissão, ou não constituição de créditos concedidas por lei de ente federado de origem da mercadoria, do bem ou do serviço, afastam as penalidades previstas na Lei Complementar nº 24/75, retroativamente à data da concessão do benefício, sendo vedadas a restituição e a compensação de tributo e a apropriação de crédito extemporâneo pelo sujeito passivo.

Em 18.12.2017 foi publicado o Convênio ICMS nº 190/2017, que regulamentou a Lei Complementar nº 160/17. Segundo o Convênio, ficam remetidos e anistiados os créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, decorrentes dos benefícios fiscais instituídos unilateralmente até 8 de agosto de 2017. Também ficam as unidades federadas autorizadas, até 28 de dezembro de 2018, a reinstituírem os benefícios fiscais unilaterais, decorrentes de atos normativos editados pela respectiva unidade federada, publicados até 8 de agosto de 2017, e que ainda se encontrem em vigor.

Para a remissão, para a anistia e para a reinstituição dos benefícios fiscais unilaterais, as unidades federadas deveriam: (i) publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos aos benefícios fiscais instituídos até 8 de agosto de 2017 e (ii) efetuar o registro e o depósito, no Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais. Após as providências a serem tomadas pelas unidades federadas, estas ficam autorizadas a conceder ou prorrogar os benefícios fiscais, nos termos dos atos vigentes na data da publicação da ratificação nacional do Convênio ICMS nº 190/2017 (26.12.2017), desde que o correspondente prazo de fruição não ultrapasse:

[...]

Examinado o contexto geral da guerra fiscal, tem-se que ainda há contradições sobre a matéria. E aqui vale uma crítica. O Poder Legislativo, ao editar a Lei Complementar nº 160/17, de um lado, permitiu a convalidação dos benefícios inconstitucionais com a “remissão” (perdão) das dívidas decorrentes do creditamento integral do ICMS pelo adquirente da mercadoria localizado na unidade da federação de destino, mas, de outro, vedou — de forma questionável — a possibilidade de restituição, compensação ou apropriação extemporânea do crédito de ICMS (artigo 5º). Dessa forma, evidencia-se que a Lei Complementar nº 160/17 favoreceu exclusivamente as empresas que, descumprindo as leis estaduais, se creditaram integralmente do ICMS e prejudicou as empresas que se

submeteram ao expediente ilegal e inconstitucional sob enfoque e se creditaram apenas do ICMS admitido pelas UFs.

Aprovado o texto do projeto de lei e derrubados os vetos presidenciais, a Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017, entrou em vigor mantendo os seus arts. 9º e 10, que dispõem:

Art. 9º O art. 30 da [Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014](#), passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: [\(Parte mantida pelo Congresso Nacional\)](#)

"Art. 30.

[§ 4º](#) Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no [inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal](#), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados."

Art. 10. O disposto nos [§§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014](#), aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na [alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal](#) por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar. [\(Parte mantida pelo Congresso Nacional\)](#)

Essa inovação normativa possibilitou equiparar a subvenções para investimento todos os benefícios fiscais de ICMS⁴², desde que cumpridas as condições de que fossem registrados em conta de reserva de lucros e limitações correspondentes, pelos contribuintes.

Nesse passo, como subvenções de investimento, esses incentivos e benefícios fiscais de ICMS, diversamente das subvenções de custeio que são incluídas na base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição social sobre o Lucro Líquido (CSLL), deixariam de ser consideradas receitas, não sendo computadas na determinação do lucro real, desde que cumpridas as condições de registro e das limitações correspondentes, reduzindo a carga tributária suportada pelas empresas tributadas no lucro real.

Ocorre que, anteriormente ao advento da referida inovação legislativa, o entendimento da Receita Federal era de que "incumbia ao contribuinte demonstrar não só a validade e

⁴² Inclusive àqueles concedidos anteriormente à LC n. 160/2017, de forma unilateral, devendo haver, por parte dos Estados e Distrito Federal, sua convalidação pelo CONFAZ, nos termos do Convênio ICMS n. 190/2017.

propósito do incentivo, mas a vinculação da desoneração empreendida com os investimentos realizados⁴³ [...]” (Bevilacqua; Ceconello, 2019, p. 256).

Vale destacar que a inovação legislativa trazida na LC n. 160/2017 não só possibilitou equiparar todos os benefícios fiscais de ICMS a subvenções de investimentos, sem a necessidade de comprovação de que foram concedidos para essa finalidade e de que essa finalidade teria sido cumprida, apenas exigindo o cumprimento de requisitos meramente contábeis, mas também lhes conferiu efeitos retroativos, ao determinar sua aplicação aos processos administrativos e judiciais em curso⁴⁴, questão essa que não será especificamente abordada neste trabalho.

Essa inovação legislativa abriu um novo flanco na segurança jurídica, agora, afetando as relações jurídico-tributárias entre a Fazenda Nacional e os contribuintes.

Será que o Congresso Nacional, ao editar Lei Complementar para o enfrentamento do caos jurídico-social conflagrado pela perpetuação da “guerra fiscal” do ICMS, com a introdução da referida inovação legislativa, previu que essa escolha política acarretaria a judicialização da relação jurídico-tributária entre contribuintes e União quanto a direitos alegados, com repercussão na apuração da base de cálculo de tributos federais, prejudicando a sua arrecadação, com consequências para as administrações municipais que dependem da repartição dessas receitas tributárias para levar a cabo as políticas locais de saúde e educação para atendimento de suas populações?

⁴³ “Os incentivos concedidos pelo Governo do Estado de Goiás com a finalidade de promover investimentos de seu interesse são caracterizados como subvenção para investimento, ao restar provado nos autos: (i) a intenção do subvencionador de direcionar os recursos para investimentos; (ii) a efetiva aplicação, pelo beneficiário, dos recursos auferidos nos investimentos previstos contratualmente; e (iii) que o beneficiário da subvenção é o titular do empreendimento econômico projetado” (Recurso Voluntário Processo n. 10120.730439/2012-08, Acórdão n. 1302-001.380. Relator Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção. Sessão de julgamento em 8/4/2014, Publicação em 19/5/2014).

⁴⁴ “As alterações promovidas na Lei n. 12.973/2014, com o acréscimo do § 5º, são taxativas, ao conferir ‘efeitos retroativos’ do novo tratamento contábil-tributário aos incentivos fiscais de ICMS como subvenções para investimentos, ... aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados’ não limitando-se a autuações realizadas com fulcro na Lei n. 12.973/2014, que sucedeu o prescrito do Regime Tributário de Transição (RTT) das Leis n. 11.941/2009 e n. 11.638/2007. [...] As alterações promovidas, a partir da LC n. 160, estabeleceram um novo regime jurídico aos incentivos fiscais de ICMS e às subvenções para investimentos que se aplicam não só ao até então prescrito na Lei n. 12.973/2014, mas a todas as autuações lavradas que (des)consideraram os incentivos fiscais de ICMS como subvenções para investimentos” (Bevilacqua; Ceconello; 2019, p. 258/259).

3 DO TRÂNSITO DA INSEGURANÇA PARA A SEGURANÇA JURÍDICA E VICEVERSA NA ARENA JUDICIÁRIA

3.1 A situação antes da LC n. 160/2017

Longe de abarcar a extensa complexidade que envolve a questão do ICMS, em seus aspectos econômico, sociais e políticos, é possível constatar que, desde a década de 90, a concessão unilateral dos benefícios fiscais de ICMS pelos estados federados, em desconformidade com o ordenamento jurídico, levou o país à malfadada “guerra fiscal”, instaurando insegurança jurídica de difícil enfrentamento.

As inovações legislativas trazidas pelos estados, com as concessões de benefícios e incentivos fiscais acoimados de inconstitucionalidade e ilegalidade, repercutiram nas esferas econômicas dos estados de destino do bem incentivado pelo estado de origem, com prejuízos na arrecadação e causando distorções na repartição das receitas tributárias. Também impulsionaram milhares de conflitos entre os contribuintes e as administrações fazendárias dos estados, em contenciosos administrativos. Prejudicados os estados de destino, em razão da queda da arrecadação, ainda tiveram que disputar na esfera judiciária pelos créditos irregularmente concedidos: estados e contribuintes antagonizaram-se, ora ganhando, ora perdendo, conforme oscilava a jurisprudência do órgão julgador. Isso porque, ao longo de vários anos, os Tribunais mudaram continuamente sua jurisprudência, muitas vezes aplicando entendimentos divergentes, de forma concomitante.

Primeiramente se diga que, anteriormente à LC n. 160/2017, o STF, em inúmeras oportunidades⁴⁵, declarou serem inconstitucionais as legislações estaduais que concediam benefícios fiscais, sem a observância das regras da LC n. 24/1975 e sem autorização do CONFAZ, como exemplifica a ementa do acórdão do julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.352 MC⁴⁶, a seguir:

ICMS: concessão unilateral de benefícios fiscais (incluída a outorga de crédito presumido) por Estado federado: "guerra fiscal" repelida pelo STF: liminar deferida.

1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do

⁴⁵ “São muitos os casos em que foram declaradas inconstitucionais leis que concederam benefícios fiscais unilateralmente. É possível encontrar decisões pontuais contra a guerra fiscal desde 1989, como por exemplo a ADI 84-MC/MG, da relatoria do Ministro Sidney Sanches, de 27 de setembro de 1989. Em 1º de junho de 2011, em apenas uma sessão de julgamento, o STF declarou inconstitucional leis de incentivo fiscal de sete Estados” (Rocha, 2017, p. 9).

⁴⁶ Posteriormente, em 1º/6/2011, o Plenário do STF julgou prejudicada a ADI n. 2.352/ES, em razão da revogação pelo Estado do Espírito Santo do Decreto n. 1.009-R/2002, por perda superveniente de seu objeto.

art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247- PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00).

2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações dela.

3. A invocada exigência constitucional de convênio interestadual (CF, art. 155, 2º, II, g) alcança a concessão por lei estadual de crédito presumido de ICMS, como afirmado pelo Tribunal.

4. Concorrência do *periculum in mora* para a suspensão do ato normativo estadual que - posto inspirada na razoável preocupação de reagir contra o Convênio ICMS 58/99, que privilegia a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural contra os produtos nacionais similares - acaba por agravar os prejuízos igualmente acarretados à economia e às finanças dos demais Estados- membros que sediam empresas do ramo.

(ADI 2352 MC, Relator(a): SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2000, DJ 09-03-2001 PP-00102 EMENT VOL-02022-01 PP-00060)

A ementa do acórdão deixa claro que o STF reconhecia que a concessão unilateral de benefício fiscal agravava os prejuízos acarretados à economia e às finanças do estado de destino, estando demonstrada a presença do *periculum in mora*, a ensejar a concessão da medida cautelar.

A esse respeito, Carvalho e Martinelli (2017, p. 946-947) pontuam:

Essa forma de concessão de benefícios ficou conhecida popularmente pelo termo “guerra fiscal”, a qual foi se acentuando cada vez mais, de forma que hoje não exista uma unidade federada que não tenha algum benefício fiscal concedido de forma unilateral.

Nesse ponto, cumpre observar que outro efeito da guerra fiscal é que, aliado ao não pagamento de imposto na unidade federada concedente, pela característica de não cumulatividade do ICMS, onde o contribuinte, “compensa o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado”, também há prejuízo de arrecadação à unidade federada de destino da mercadoria em uma operação interestadual.

Isso ocorre porque o comprador se credita do imposto destacado no documento fiscal do vendedor, imposto este que é destacado, mas de fato não é cobrado pela unidade federada concedente do benefício irregular. Com efeito, em um exemplo hipotético, um documento fiscal que traga como destaque de imposto o percentual de 12% (doze por cento) mas cuja cobrança efetiva pela unidade federada de origem seja de apenas 3% (três por cento) tem um duplo efeito perverso no tocante à arrecadação tributária dos Estados. O efeito na unidade federada concedente é claro e se traduz na renúncia de 9% (nove por cento) à receita originária de 12% (doze por cento) do valor da operação, ou em outras palavras, percentual equivalente a 75% (setenta e

cinco por cento) do imposto que lhe seria devido caso não houvesse o benefício irregular.

O outro efeito é sentido na unidade federada de destino, a qual nada teve a ver com a concessão do benefício irregular, mas que acaba por arcar com o crédito destacado e não cobrado na unidade federada de origem, fazendo com que ela acabe por financiar o empreendimento na unidade federada concedente.

Assim, como consequências diretas da guerra fiscal, há muitas Ações Diretas de Inconstitucionalidade questionando as normas de concessão dos benefícios fiscais e também créditos tributários constituídos em virtude da glosa dos créditos destacados e não cobrados nos contribuintes destinatários, crédito este cobrado com amparo no artigo 8º da LC nº 24/754

Alguns Estados, diante dos prejuízos causados à sua economia e às suas finanças, em vez de se socorrerem das vias judiciais cabíveis para buscar a declaração de inconstitucionalidade, valeram-se do disposto no art. 8º da LC n. 24/1975⁴⁷ para, administrativamente, restringir os créditos oriundos de operações interestaduais com mercadorias ou serviços objeto de incentivo fiscal concedido em desacordo com o Sistema Constitucional Tributário, diante do não recolhimento do imposto devido, como forma de coibir os benefícios irregularmente concedidos por outros estados e preservarem sua arrecadação fiscal.

Judicializada a questão quanto à glosa de créditos irregulares pela unidade federada de destino da operação interestadual, por algum tempo, o STJ entendeu que inexistiria direito do contribuinte ao creditamento, em se tratando de benefícios fiscais ilegítimos.

Como exemplo, cite-se:

PROCESSO CIVIL - TRIBUTÁRIO - ICMS - DIREITO A CREDITAMENTO - OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM FORNECEDORES FAVORECIDOS POR BENEFÍCIOS FISCAIS ILEGÍTIMOS - INEXISTÊNCIA - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL - SÚMULA 83/STJ.

1. Não ofende o art. 19 da Lei Complementar 87/96 ato de Governo local (arts. 62, § 1º e 71, VI do RICMS/MG) que restringe o creditamento de ICMS incidente sobre operações interestaduais com bens ou serviços objeto de incentivo fiscal concedido em violação às disposições da Lei Complementar 24/75.

2. A tese recursal implica em afastar por inconstitucionalidade o art. 8º, I da LC 24/75, cuja recepção pela Carta Magna já foi inúmeras vezes ratificada pela Suprema Corte.

3. O Tribunal local assentou que se recolheu na operação interestadual de aquisição de mercadoria alíquota inferior à devida, em razão da celebração de regime especial de apuração de ICMS entre o Distrito Federal e o contribuinte, alíquota esta considerada na legislação mineira para efeito de creditamento do ICMS.

⁴⁷ LC 24/1975, 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”.

4. Inexiste divergência jurisprudencial se o acórdão da origem aplica o entendimento atualmente em vigor no Superior Tribunal de Justiça.
5. Precedentes da Suprema Corte 6. Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag n. 1.243.662/MG, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 1/3/2011, DJe de 1/7/2011)

Esse entendimento foi revisto pela Segunda Turma do STJ, como se verifica no julgamento do Recurso em Mandado de Segurança (RMS) n. 31.714/MT, não unânime, em 3/5/2011, cujo acórdão recebeu a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AO FORNECEDOR NA ORIGEM. PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO DE LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM. DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. LEI. AUTORIZAÇÃO. AUSÊNCIA.

1. O *mandamus* foi impetrado contra ato do Secretário de Estado da Fazenda, com o objetivo de afastar a exigência do Fisco de, com base no Decreto Estadual 4.504/04, limitar o creditamento de ICMS, em decorrência de incentivos ou benefícios fiscais concedidos pelo Estado de origem da mercadoria. Deve-se destacar que a discussão travada na lide não diz respeito à regularidade do crédito concedido na origem, mas à possibilidade de o ente estatal de destino obstar diretamente esse creditamento, atuando o contribuinte que agiu de acordo com a legislação do outro ente federativo.
2. Admite-se o mandado de segurança quando a impugnação não se dirige contra a lei em tese, mas contra os efeitos concretos derivados do ato normativo, o qual restringe o direito do contribuinte de efetuar o creditamento do ICMS.
3. Na hipótese, o Secretário de Estado da Fazenda possui legitimidade para figurar no feito, porquanto, nos termos do art. 22 da Lei Complementar Estadual nº 14/92, compete-lhe proceder à arrecadação e à fiscalização da receita tributária, atribuições que se relacionam diretamente com a finalidade buscada na ação mandamental.
4. O benefício de crédito presumido não impede o creditamento pela entrada nem impõe o estorno do crédito já escriturado quando da saída da mercadoria, pois tanto a CF/88 (art. 155, § 2º, II) quanto a LC 87/96 (art. 20, § 1º) somente restringem o direito de crédito quando há isenção ou não-tributação na entrada ou na saída, o que deve ser interpretado restritivamente. Dessa feita, o creditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária.
5. Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado - como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon - e não simplesmente atuar os contribuintes sediados em seu território. Vide ainda: ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau. DJ. 09.03.07 e ADI 3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ. 23.06.06).
6. A compensação tributária submete-se ao princípio da legalidade estrita. Dessa feita, não havendo lei autorizativa editada pelo ente tributante, revela-se incabível a utilização desse instituto. Precedentes.
7. Recurso ordinário em mandado de segurança provido em parte.

(RMS n. 31.714/MT, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 3/5/2011, DJe de 19/9/2011)

Em 2013, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do RMS n. 38.041/MG⁴⁸, ratificou o posicionamento da Segunda Turma, dissipando eventuais divergências ainda existentes entre os órgãos julgadores da Primeira Seção do STJ, afirmando em sua ementa a inviabilidade de solução dos conflitos pela via administrativa:

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. GUERRA FISCAL. TENSÃO CRIADA ENTRE OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS DOS ESTADOS FEDERADOS DO BRASIL. CONFAZ. NECESSIDADE DE SOLUÇÃO PELA VIA JURISDICIONAL, COM AFASTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. RECURSO PROVIDO.

1. A impropriamente denominada guerra fiscal é um mecanismo legítimo dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro, para tornar atraentes as operações econômicas com as empresas situadas em seus territórios; a exigência de serem as Resoluções do CONFAZ aprovadas por unanimidade dá aos Estados centrais o poder de veto naquelas deliberações, assim criando a tensão entre os sistemas tributários dos Estados Federados do Brasil.

2. Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis.

3. Recurso provido.

(RMS n. 38.041/MG, relatora Ministra Eliana Calmon, relator para acórdão Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 28/8/2013, DJe de 4/11/2013)

Na sequência, em conformidade com a orientação fixada pela Primeira Seção, a Primeira Turma, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança (AgRg no RMS) n. 44.350/MG, passou a firmar indevida a glosa pelo estado de destino, com base em ato normativo local, de créditos de ICMS sem o recolhimento do imposto na origem, em razão da concessão de benefício fiscal irregular:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. RESOLUÇÃO 3.166/2001 DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DE MINAS GERAIS. RESTRIÇÃO AO CREDITAMENTO DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL (ICMS) PELO ESTADO DE DESTINO EM FACE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELO ESTADO DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. DIFERENCIAÇÃO ENTRE IMPOSTO DEVIDO E RECOLHIDO.

1. Discute-se neste recurso ordinário se o estado de destino pode, com base em ato normativo por ele expedido (Resolução 3.166/2001 da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais), glosar o crédito de ICMS relativo à entrada de mercadoria vinda de outra Unidade da Federação que deixa de recolher o imposto na origem em face da concessão de benefício fiscal.

⁴⁸ Com o julgamento do Tema de Repercussão Geral n. 490/STF, a Primeira Turma, na sessão de 19 de setembro de 2023, exerceu o juízo de retratação, concluindo pelo não provimento do RMS 38.041-MG.

2. Não é o caso de aplicação da Súmula 266/STF, haja vista que a impetração busca, de forma preventiva, evitar novas autuações relativas à glosa de créditos de ICMS.

3. Deve ser reconhecida a legitimidade passiva do Secretário de Fazenda, pois, na espécie, a violação do direito líquido e certo vindicado pela impetrante decorre diretamente de ato de responsabilidade dessa autoridade (Resolução 3.166/2001 da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais), emitido no intuito de mitigar os efeitos de denominada "guerra fiscal", porquanto "veda a apropriação de crédito de ICMS nas entradas, decorrentes de operações interestaduais, de mercadorias cujos remetentes estejam beneficiados com incentivos concedidos em desacordo com a legislação de regência do imposto", gerando, portanto, efeitos concretos imediatos em relação ao creditamento do ICMS nas operações interestaduais.

4. Reza o art. 155, § 2º, I, da Constituição que o ICMS "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". "A expressão montante cobrado, contida na segunda parte do art. 155, § 2º, I, da CF, deve ser juridicamente entendida como montante devido e, não, como montante efetivamente exigido (CARRAZZA, Roque Antonio, in ICMS, 13ª ed., Malheiros, São Paulo: 2009, pg. 358-361). Assim, nos casos em que o benefício fiscal concedido não importa isenção ou não-incidência, o contribuinte faz jus o crédito integral do ICMS devido junto ao estado de origem. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.312.486/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17/12/2012; EDcl no RMS 32.937/MT, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 09/03/2012; RMS 31.714/MT, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 19/09/2011; RMS 32.453/MT, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 10/06/2011; REsp 1.125.188/MT, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 28/05/2010.

5. "Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis" (RMS 38.041/MG, Rel. p/ Acórdão Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, DJe 04/11/2013).

6. Agravo regimental não provido.

(AgRg no RMS n. 44.350/MG, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 25/11/2014, DJe de 3/12/2014)

Ocorre que, desde 14/10/2011, nos autos do RE n. 628.075/RS, o STF já havia reconhecido a existência de repercussão geral (Tema 490/STF) da controvérsia acerca da possibilidade, ou não, de ente federado negar a adquirente de mercadorias o direito ao crédito de ICMS destacado em notas fiscais, em operações interestaduais provenientes de outro ente federativo, que concede, por iniciativa unilateral, benefícios fiscais pretensamente inválidos, em face da constitucionalidade do art. 8º, I, da LC n. 24/1975 e o princípio constitucional da não cumulatividade, tudo à luz dos arts. 1º, 2º, 105, 155, § 2º, I, da Constituição Federal.

Passados longos dez anos, veio a conclusão desse processo, em 27/11/2021, após todos os recursos de embargos opostos, tendo o julgamento principal finalizado em 28/8/2020,

vencido o relator senhor Ministro Edson Fachin, que se posicionou pela inconstitucionalidade do art. 8º, I, da LC n. 24/1975. A divergência aberta pelo senhor Ministro Gilmar Mendes foi a tese vencedora, concluindo pela constitucionalidade do referido dispositivo legal e que “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”.

O acórdão do referido *leading case* recebeu a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCESSÃO DE CRÉDITO FICTÍCIO PELO ESTADO DE ORIGEM, SEM AUTORIZAÇÃO DO CONFAZ. ESTORNO PROPORCIONAL PELO ESTADO DE DESTINO. CONSTITUCIONALIDADE.

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. (Tema 490 da repercussão geral).

(RE 628075, Relator(a): EDSON FACHIN, Relator(a) p/ Acórdão: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-240 DIVULG 30-09-2020 PUBLIC 01-10-2020)

A insegurança jurídica que impactava as relações jurídicas entre entes federados de destino da operação interestadual de ICMS e os contribuintes percorreu um longo e tormentoso processo, tanto na seara administrativa, quanto na judicial, esta com sucessivas mudanças de entendimento jurisprudencial e divergências entre os julgadores. Com o julgamento da controvérsia como repercussão geral pelo STF, embora com entendimento desfavorável aos contribuintes, a tese fixada vincula toda a estrutura decisória do Judiciário, uniformizando a aplicação do direito às relações jurídicas de mesma controvérsia. O norte da tese vencedora foi a preservação da coerência sistêmica do ordenamento jurídico⁴⁹, com “a defesa das competências constitucionais tributárias e [...] da arrecadação tributária, peça-chave do conceito

⁴⁹ “Porém, apesar desse entendimento pacífico, reitero que a questão principal do presente processo não está relacionada ao fato de o crédito presumido ter sido concedido sem autorização do CONFAZ, mas sim porque o ICMS não fora efetivamente cobrado. A discussão, portanto, se resolve pela aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade, com os contornos já conferidos por esta Suprema Corte. Não se trata, pois, de realização de controle de constitucionalidade por parte da autoridade fazendária de um Estado-membro, mas de aplicação, de atribuição de eficácia, a posicionamento firmemente assentado pelo STF. Nesse contexto, plenamente válido o art. 16 da Lei 8.820/1989, do Estado do Rio Grande do Sul, que zela pela harmonia do pacto federativo, impedindo que os estados adotem regras unilaterais concessivas de benefícios fiscais presumidos, a obrigar o creditamento por outro Estado da Federação. Na espécie, o crédito presumido de ICMS, ainda que disfarçado de incentivo, constitui benefício fiscal, devendo ser deliberado conjuntamente pelos estados (convênio), nos termos da lei complementar (art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88, que inclui o incentivo), a fim de ter tratamento federativo uniforme. Assim, entendo que se afigura constitucional, não ferindo o princípio da não cumulatividade, o estorno proporcional de crédito de ICMS, quando, na operação precedente realizada em outro estado, tenha o contribuinte obtido o benefício do crédito presumido, eis que vedada a utilização da parte não cobrada” (Trecho do voto vencedor do senhor Ministro Gilmar Mendes).

de Estado Fiscal”, com a atribuição de efeitos *ex nunc*, com vistas a assegurar os direitos fundamentais do contribuinte, garantindo, assim, a efetividade do princípio da proteção à confiança legítima⁵⁰.

Diante desse posicionamento, ambas as Turmas de Direito Público do STJ passaram a exercer o juízo de retratação, aplicando a tese firmada no Tema de Repercussão Geral n. 490/STF:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCESSÃO DE CRÉDITO FICTÍCIO PELO ESTADO DE ORIGEM, SEM A AUTORIZAÇÃO DO CONFAZ. ESTORNO PROPORCIONAL PELO ESTADO DE DESTINO. TEMA APRECIADO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOB A SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL (TEMA 490/STF). RETRATAÇÃO.

1. Na origem, cuida-se de mandado de segurança impetrado contra ato atribuído ao Secretário de Estado da Fazenda de Minas Gerais, questionando a aplicação da Resolução 3.166/2001, editada pelo Secretário da Fazenda de Minas Gerais, para combater a guerra fiscal com outras unidades da federação, precisamente quanto à concessão de incentivos fiscais no estado de origem sem a necessária aprovação no Confaz - Conselho Nacional de Política Fazendária.

2. O Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 628.075/RS, sob o regime da repercussão geral, firmou a seguinte tese: "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" (Tema 490/STF).

3. Do cotejo das razões de decidir do Tema 490/STF com o aresto ora apreciado, constato que há conclusões divergentes, devendo ser exercido o juízo de retratação, para, conformando-o à solução emitida pela Corte Suprema no Tema 490, concluir pelo desprovimento do recurso ordinário do contribuinte.

4. Recurso ordinário desprovido, em juízo positivo de retratação disposto no art. 1.040, II, do CPC/2015.

(RMS n. 38.041/MG, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 19/9/2023, DJe de 25/9/2023)

TRIBUTÁRIO. ICMS. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO PELO ESTADO DE ORIGEM, SEM AUTORIZAÇÃO DO CONFAZ. DEVIDO O ESTORNO PROPORCIONAL PELO ESTADO DE DESTINO. TEMA N. 490/STF. JUÍZO DE RETRATAÇÃO EXERCIDO.

I - O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do 628.075/RS, sob regime da repercussão geral, firmou a tese de que "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

⁵⁰ “Em outras palavras, nosso mister constitucional inclui a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte contra qualquer ação do fisco, seja no plano da legislação, seja no plano administrativo, que destoe do figurino constitucional; mas também a defesa das competências constitucionais tributárias e – devo dizer – da arrecadação tributária, peça-chave do conceito de Estado Fiscal, como hoje o conhecemos. Assim, entendo que é o caso de modular os efeitos da decisão para que ela produza efeitos a partir da decisão do Plenário desta Corte” (Trecho do voto vencedor do senhor Ministro Gilmar Mendes).

Política Fazendária (CONFAZ) não viola o princípio constitucional da não cumulatividade".

II - Observado o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a questão, adota-se a referida tese no exercício do juízo de retratação plasmado no art. 1.040, II, do CPC/2015.

III - Agravo regimental provido, para, em juízo de retratação, negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(AgRg no REsp n. 1.312.486/MG, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 16/8/2022, DJe de 23/8/2022)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ICMS. CRÉDITO FICTÍCIO UNILATERAL. ESTADO DE ORIGEM. ESTORNO PROPORCIONAL. ESTADO DE DESTINO. CONSTITUCIONALIDADE. JULGAMENTO DO TEMA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOB O SIGNO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 490/STF. NECESSIDADE DE ADEQUAÇÃO AO QUANTO DECIDIDO PELO STF. ACLARATÓRIOS ACOLHIDOS, COM EFEITOS MODIFICATIVOS. RECURSO ORDINÁRIO DO CONTRIBUINTE DESPROVIDO.

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 628.075/RS (Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, DJe 1º/10/2020), com repercussão geral reconhecida, firmou a tese de que "A antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito. A substituição tributária progressiva do ICMS reclama previsão em lei complementar federal" (Tema 490/STF), a cuja compreensão se deve adequar o pretérito e contrário entendimento do STJ.

2. A jurisprudência deste STJ admite, excepcionalmente, o acolhimento de embargos de declaração para fins de adequação a acórdão firmado em repetitivo ou repercussão geral.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para cancelar as decisões anteriormente proferidas e, em juízo de retratação, negar provimento ao recurso ordinário da parte contribuinte.

(EDcl nos EDcl nos EDcl no AgInt no RMS n. 48.333/PI, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 21/3/2022, DJe de 24/3/2022)

É certo que a tese fixada em repercussão geral significou o retorno da normalidade jurídica, ao preservar a coerência sistêmica da estrutura jurídica tributária, e dado o seu excepcional caráter vinculativo, a aplicação uniforme do precedente a todos os casos de mesma controvérsia jurídica conferirá o tratamento isonômico indistintamente às partes litigantes, superando, assim, um processo de insegurança jurídica que se arrastava há anos. Isso é segurança jurídica.

3.2 A situação após inovação legislativa da LC n. 160/2017

Como visto na Justificativa do Projeto de Lei Complementar donde se originou a LC n. 160/2017, no Capítulo 7, com o acirramento da “guerra fiscal”, o STF, entendendo que a inobservância generalizada do disposto na LC n. 24, de 1975, acarretava violação direta do art.

155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, estava inclinado a invalidar todos os benefícios concedidos unilateralmente, gerando grande insegurança jurídica, notadamente para os contribuintes beneficiados pelos incentivos irregulares do ICMS, que se veriam na iminência de serem cobrados pelos créditos tributários resultantes da invalidação, tendo em vista o disposto no art. 8º, I, da LC n. 24/1975.

As disposições da nova lei, buscando amenizar as repercussões econômicas e financeiras para os contribuintes e encontrar uma saída para regularizar as legislações locais de concessão de benefícios inconstitucionais, acabaram por ensejar o surgimento de novas controvérsias⁵¹. Novos processos de insegurança jurídica se desencadearam.

Uma dessas controvérsias diz respeito à inovação legislativa trazida na LC n. 160/2017, arts. 9º e 10, com a alteração da redação do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, que incluiu os §§ 4º e 5º, ao estabelecer que todos os benefícios fiscais de ICMS, inclusive os concedidos de forma unilateral⁵², passavam a ser equiparados a subvenções de investimentos, desde que, vedadas quaisquer outras exigências, os contribuintes apenas cumprissem com as seguintes condições: registro desses benefícios em conta de reserva de lucros e limitações correspondentes. Isso feito, todos os benefícios de ICMS, por lei, poderiam, conseqüentemente, ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ocorre que, às vésperas da entrada em vigor da LC n. 160, de 7 de agosto de 2017, iniciou, em 28/6/2017 o julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial (EREsp) n. 1.517.492/PR, pela Primeira Seção do STJ, trazendo controvérsia sobre a qual havia anos as Turmas de Direito Público do STJ divergiam: a questão gravitava sobre a inclusão, ou não, dos benefícios fiscais de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. No contexto desse julgamento, os referidos créditos presumidos decorrem de concessões legítimas.

Inicialmente, a Primeira Turma, ao julgar o Agravo Interno no Recurso Especial (AgInt no REsp) n. 1.517.492/PR, em 6/10/2016, então sob a relatoria do senhor Ministro Sérgio

⁵¹ “Enfim, resolvem-se problemas com novos problemas. Até mesmo a denominada ‘automedicação’, executada por meio das normas de simplificação, destinadas a tornar o ordenamento jurídico mais inteligível, pela sua própria e paradoxal complexidade, em vez de atingir o seu objetivo, termina por agravar o mal, justificando a indagação no sentido de saber se ‘o remédio não é pior que o mal’ e o pedido para que ‘paremos assim de simplificar!’” (Ávila, 2021, p. 73).

⁵² Aos Estados e Distrito Federal impunha o cumprimento dos termos do Convênio n. 190/2017, que regulou a sistemática de convalidação dos incentivos fiscais, a teor do art. 10 da LC 160/2017: “O disposto nos [§§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014](#), aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na [alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal](#) por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar. [\(Parte mantida pelo Congresso Nacional\)](#)”.

Kukina, em conformidade com a jurisprudência desse órgão julgador, decidiu no sentido da não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por entender que os referidos créditos foram renunciados pelo Estado em favor do contribuinte como instrumento de política de desenvolvimento econômico daquela unidade federativa, devendo sobre eles ser reconhecida a imunidade do art. 150, VI, *a*, da CF. Assim, fez-se constar na ementa do acórdão:

RECURSO FUNDADO NO NOVO CPC/15. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DA 1ª TURMA.

1. A Primeira Turma desta Corte, firmou entendimento no sentido da não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porquanto referidos créditos foram renunciados pelo Estado em favor do contribuinte como instrumento de política de desenvolvimento econômico daquela Unidade da Federação, devendo sobre eles ser reconhecida a imunidade do art. 150, VI, *a*, da CF. Precedentes: AgRg no REsp 1227519/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/03/2015, DJe 07/04/2015 e AgRg no REsp 1461415/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/10/2015, DJe 26/10/2015.

2. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no REsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 6/10/2016, DJe de 20/10/2016)

A Fazenda Nacional, então, interpôs recurso de embargos de divergência alegando dissídio interpretativo com entendimento da Segunda Turma adotado no acórdão de julgamento do AgInt no REsp n. 1.603.082/SC, segundo o qual “o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL”. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. LEGALIDADE DA INCLUSÃO.

1. Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança que busca obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente da inclusão do crédito presumido do ICMS nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL e das contribuições ao PIS e COFINS (fl. 263, e-STJ).

2. Consoante a jurisprudência do STJ, o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (AgRg no REsp 1.448.693/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/8/2014; EDcl no REsp 1.349.837/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 2/5/2013).

3. Agravo Interno não provido.

(AgInt no REsp n. 1.603.082/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 22/9/2016, DJe de 11/10/2016)

Observa-se que, considerando apenas os precedentes mais antigos citados em ambos os julgados, a Primeira Turma, desde o ano de 2015, adotava orientação no sentido de que o benefício fiscal do crédito presumido de ICMS não deveria ser caracterizado como lucro da pessoa jurídica⁵³, afastando assim a tributação do IRPJ e da CSLL, posição que ia ao encontro da pretensão dos contribuintes. A Segunda Turma, por sua vez, desde, pelo menos, o ano de 2013⁵⁴, entendia que os valores relativos ao crédito presumido de ICMS, ao diminuírem a carga tributária dos contribuintes, impactariam de forma inversamente proporcional na majoração do lucro da empresa, daí sua inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, posição que privilegiava a tese defendida pela Fazenda Nacional.

Assim, por muitos anos, a sorte do recorrente estava à mercê de seu recurso ser distribuído para a Turma julgadora cuja tese jurídica firmada era favorável ao direito alegado e, com isso, ao resultado almejado.

Cada Turma julgadora tinha sua própria linha de raciocínio jurídico – daí a divergência das conclusões.

Distribuídos os EREsp n. 1.517.492/PR para a relatoria do senhor Ministro Og Fernandes, integrante da Segunda Turma, seu voto trazia o entendimento do órgão turmário ao qual pertencia:

A divergência traçada nestes autos envolve questão relacionada à inclusão dos valores decorrentes de crédito presumido de ICMS na base para o cálculo do IRPJ e da CSLL.

No acórdão embargado, entendeu-se que o reconhecimento de crédito presumido de ICMS configura renúncia estatal, devendo ser reconhecida a imunidade do art. 150, VI, "a", da CF/88, e que, por essa razão, tais créditos não devem ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Já o aresto indicado como paradigma firmou compreensão de que, mesmo que se entenda que o crédito presumido do ICMS não configure receita, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL corresponderia a lucro da sociedade empresária. Por isso, ao configurar diminuição de custos e despesas, o sistema de crédito

⁵³ Compreenda o entendimento da Primeira Turma: “4. No caso dos autos, com o objetivo de fomentar a atividade da recorrente em seu território, o ente tributante, devidamente autorizado pelo Confaz (Convênio ICMS 94/93), renunciou de parte de sua receita de ICMS, mediante concessão de crédito presumido desse imposto, no valor correspondente às despesas que a contribuinte possui com o frete decorrente das aquisições de aço. E é exatamente sobre essa renúncia fiscal que a Fazenda Nacional quer fazer incidir o Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. 5. Tem-se, portanto, que, em verdade, a União busca tomar para si parte da receita, não do contribuinte, mas, sim, do Estado do Rio Grande do Sul e que fora renunciada em favor do contribuinte como instrumento de política de desenvolvimento econômico daquela Unidade da Federação. Reconhecida a origem estatal dos valores relativos ao crédito presumido, sobre eles deve ser reconhecida a imunidade de que trata o art. 150, VI, *a*, da Constituição Federal” (STJ, AgRg no REsp n. 1.227.519/RS, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/3/2015, DJe de 7/4/2015).

⁵⁴ Há julgados da Segunda Turma no sentido da tributação pelo IRPJ e pela CSLL dos créditos de ICMS já no ano de 2010, comungando o seguinte entendimento: “A escrituração dos créditos de ICMS caracteriza a ‘aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais’, muito embora possa não significar aquisição de disponibilidade financeira quando há restrições ao uso dos créditos adquiridos, e, portanto, permite a tributação pelo IRPJ e pela CSLL” (REsp n. 859.322/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 14/9/2010, DJe de 6/10/2010).

presumido aumentaria indiretamente o lucro tributável e, portanto, tais valores deveriam o compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A divergência, portanto, é evidente e, a meu sentir, deve ser resolvida adotando-se o entendimento firmado no acórdão paradigma, no sentido de que o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

[...]

Ante o exposto, dou provimento aos embargos de divergência para reformar o acórdão embargado e declarar a legalidade da inclusão dos valores decorrentes de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Aberta a divergência pela senhora Ministra Regina Helena Costa, a magistrada empreendeu uma análise da controvérsia abrangendo fundamentos pertinentes desde o exercício das competências tributárias atribuídas aos Estados-membros e ao Distrito Federal pela Constituição Federal, para a instituição de tributos e a concessão de estímulo fiscal legitimamente concedida, o caráter extrafiscal da desoneração, a base de cálculo e a ausência do aspecto material da hipótese de incidência, em se tratando de créditos presumidos legalmente concedidos no contexto de incentivo fiscal. Ao final, ao registrar a semelhança axiológica do caso com a tese firmada pelo STF no julgamento de matéria com repercussão geral reconhecida no RE n. 574.706/PR – no sentido de que “os valores de ICMS não se incorporam ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos”, e destacar a manifestação do senhor Ministro Celso de Mello quanto à importância de se proceder à “interpretação do Direito Tributário pela essência dos institutos e princípios que lhe são próprios”, concluiu:

Note-se que, na linha de raciocínio esposada pelo Supremo Tribunal Federal, os créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de incentivo fiscal, não teriam, com ainda mais razão, o condão de integrar as bases de cálculo de outros tributos, como que a ora Embargante, em relação ao IRPJ e à CSLL, quer porque não representam lucro, quer porque não representam lucro, quer porque tal exigência tem fundamento em meras normas infralegais, que ainda, à vista de fundamento não menos importante, por malferir o princípio federativo.

A Primeira Seção, por maioria, vencidos o Ministro Relator e a Ministra Assusete Magalhães, negou provimento ao recurso da União, nos termos da seguinte ementa para acórdão:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS

INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo.

Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapareço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração

em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI - Embargos de Divergência desprovidos.

(EREsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 8/11/2017, DJe de 1/2/2018)

A despeito das extensas alegações da Fazenda nos embargos de declaração opostos, notadamente os argumentos acerca do enquadramento dos créditos presumidos de ICMS como subvenção de custeio, o acórdão integrativo dispôs em seus fundamentos (grifos do original):

Isso porque a pretensão de enquadramento dos créditos presumidos de ICMS numa ou noutra categoria de subvenção não tem o condão de interferir – menos ainda de elidir – a fundamentação adotada pelo acórdão embargado, calcada na ofensa ao princípio federativo.

Não bastasse isso, a 1ª Seção, ao assentar a inviabilidade da inclusão de tais créditos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, também o fez com amparo em precedente vinculante do Supremo Tribunal Federal, julgado em repercussão geral, de cuja lógica e matriz argumentativa se extrai,

apropriadamente, que o crédito de ICMS, a par de não se incorporar ao patrimônio do contribuinte, **não constitui lucro**.

Por conseguinte, uma vez ausente a própria materialidade da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, revela-se desinfluyente, também sob esse viés, a classificação pretendida pela Embargante.

Assim, desde esse acórdão – exemplo de precedente denominado de *persuasive authority* -, o entendimento vencedor passou a ser aplicado em todos os julgados, em ambas as Turmas da Primeira Seção, bem como nos casos em curso nas instâncias inferiores. Efetivava-se a segurança jurídica.

Com a entrada em vigor da LC n. 160/2017, a Fazenda Nacional, ainda inconformada com a vitória da tese favorável ao contribuinte, passou a alegar em seus recursos especiais que a inovação legislativa trazida nos arts. 9º e 10, com a alteração do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, pela inclusão dos parágrafos 4º e 5º, constituiria fato superveniente, de modo a subjugar o entendimento firmado no julgamento dos EREsp n. 1.517.492/PR. Todavia, a nova tese recursal não alcançou êxito como revela o julgado a seguir:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. CLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS PELA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017. REFLEXOS. [...]

[...]

II - A classificação dos créditos presumidos de ICMS como subvenção para investimento, promovida pela Lei Complementar n. 160/2017, não tem o condão de interferir - menos ainda de elidir - a fundamentação calcada na ofensa ao princípio federativo. Ademais, ausente a própria materialidade da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, revela-se, também sob esse viés, desinfluyente tal enquadramento.

[...]

(AgInt nos EREsp n. 1.607.005/PR, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 30/4/2019, DJe de 8/5/2019)

Desta forma, a Primeira Seção do STJ firmou que o entendimento pacificado no julgamento dos EREsp n. 1.517.492/PR não se alterou mesmo após a edição da LC 160/2017, definindo ser inexigível o cumprimento das condições nela estabelecidas, para fins de exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ocorre que a não exigência do cumprimento das condições estabelecidas na LC 160/2017 para os benefícios de créditos presumidos de ICMS, por se entender impertinente sua equiparação a subvenções para investimentos, começou a ser alegada pelos contribuintes em

ações que buscavam a exclusão dos demais benefícios de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao argumento de afronta ao princípio do pacto federativo.

A Segunda Turma, com o julgamento do REsp n. 1.968.755/PR, em 5/4/2022, sob a relatoria do senhor Ministro Mauro Campbell Marques, firmou que o entendimento dado aos créditos presumidos de ICMS nos EREsp n. 1.517.492/PR não seria extensível aos demais benefícios fiscais de ICMS – posição que favorecia a tese da Fazenda Nacional. Eis a ementa do seu acórdão:

TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

1. No julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornando-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64.
2. Já o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos.
3. Desta forma, o pedido constitui desdobramento desarrazoado da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR, por violar sua ratio decidendi que é a proteção do Pacto Federativo.
4. No entanto, nada impede que o pedido seja acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual

publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

5. Em suma, ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

6. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp n. 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/4/2022, DJe de 8/4/2022)

A Primeira Turma, por sua vez, pelos mesmos fundamentos dispostos nos EREsp n. 1.517.492/PR, manteve-se afirmando que a inexigibilidade do registro na reserva de lucros e limitações correspondentes para a exclusão de créditos presumidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL era extensível aos demais benefícios do ICMS, como expõe a ementa do acórdão do AgInt no REsp n. 1.975.874/RS:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. ICMS. INCENTIVO FISCAL. EXCLUSÃO. ART. 30 DA LEI N. 12.973/2014, ALTERADO PELA LEI COMPLEMENTAR 160/2017. INTERPRETAÇÃO. MANUTENÇÃO.

1. O entendimento da Primeira Turma do STJ, fixado no julgamento do REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, é no sentido de que os incentivos fiscais concedidos pelos Estados da Federação em relação ao ICMS, em atenção ao princípio federativo, não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. No julgamento do REsp 1.222.547/RS, este Colegiado também adotou o posicionamento de que o enquadramento do incentivo fiscal estadual como subvenção para investimento, na forma do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, alterado pela Lei Complementar n. 160/2017, não afasta a conclusão de que a tributação federal dos benefícios fiscais referentes ao ICMS representa violação do princípio federativo.

3. Agravo interno desprovido.

(AgInt no REsp n. 1.975.874/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 26/9/2022, DJe de 3/10/2022)

Aqui, novamente, o êxito recursal dependia da Turma julgadora para a qual o recurso da parte teria sido distribuído, uma vez que cada órgão julgador, outra vez, adotava uma linha de raciocínio jurídico própria, levando a conclusões distintas.

Somente em março de 2023, a controvérsia veio a ser afetada para julgamento pelo rito dos recursos repetitivos - art. 1.036 e seguintes do CPC/2015 -, Tema Repetitivo n. 1.182/STJ, assim delimitada: “Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no EREsp n. 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ

e da CSLL)” (ProAfR no REsp n. 1.945.110/RS, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 7/3/2023, DJe de 20/3/2023).

Em abril de 2023, a questão foi julgada pelo STJ. Na ocasião do julgamento, em sua sustentação oral, a Procuradora da Fazenda Nacional, a Dra. Anelize Almeida, informando que foram computados cerca de cinco mil processos requerendo a extensão do entendimento conferido aos créditos presumidos aos demais benefícios do ICMS, posicionou-se no sentido de que essa tese configuraria isenção heterônoma, vedada pela Constituição Federal de 1988, não podendo um benefício fiscal de ICMS ser automaticamente convertido em um benefício fiscal federal, na forma de dedução das bases de cálculo da tributação federal sobre o lucro, sem uma lei federal específica contendo essa previsão. Argumentou, de forma contundente, ainda que, a erosão das bases de cálculo do imposto de renda afetava “diretamente a repartição constitucional da arrecadação tributária, causando um enorme prejuízo aos estados mais desprotegidos e aos pequenos municípios, cujo orçamento depende essencialmente dos fundos constitucionais de participação”⁵⁵ e que “o risco de violação do pacto federativo é altamente relevante e não pode ser desconsiderado na análise desse tema”.

O julgamento do referido repetitivo, seguindo a linha da jurisprudência da Segunda Turma, firmou resultado parcialmente favorável à pretensão fazendária, havendo a Primeira Seção consolidado a seguinte tese jurídica:

"1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. 2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. 3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico". (REsp n. 1.945.110/RS, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 26/4/2023, DJe de 12/6/2023)

⁵⁵ Art. 159, CF.

Para essa conclusão, nos fundamentos do *leading case* foi analisada a diferença entre o crédito presumido e as demais espécies de benefícios fiscais de ICMS. Vejam-se os seguintes excertos da ementa do acórdão (grifos do original):

4. Diferença entre o crédito presumido e as demais espécies de benefícios fiscais de ICMS: De acordo com a doutrina especializada, em virtude do chamado “efeito de recuperação” que é próprio do regime da não-cumulatividade, benefícios ou incentivos fiscais que desonerem determinadas operações representam tão somente diferimentos de incidência.

4.1. O efeito de recuperação: O efeito de recuperação é um fenômeno próprio de sistemas que adotam a não cumulatividade do tipo “imposto sobre imposto”, como foi a opção brasileira para o ICMS. Adotado o método “imposto sobre imposto”, uma alíquota inferior, redução de base de cálculo ou uma isenção, por exemplo, aplicadas no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, na ponta final. É que a diferença é recuperada pelo Fisco através da aplicação de incidência mais elevada nas operações posteriores, diante da ausência da possibilidade de apuração de crédito de imposto destacado na nota fiscal. Esse é o chamado efeito de recuperação, representado no diferimento da incidência.

4.2. A não-cumulatividade do ICMS e o diferimento da incidência: A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: “As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes.” (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39). Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação. No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que “a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação” (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P.148). Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

4.3. A peculiaridade do benefício fiscal do crédito presumido de ICMS: Dadas as características da não-cumulatividade adotada no sistema tributário brasileiro, a atribuição do crédito presumido tem peculiaridades que apartam esse benefício daqueles outros que não representam a atribuição de crédito, mas a desoneração (isenção, redução de base de cálculo, dentre outros).

[...]

6. Impossibilidade de extensão do entendimento firmado no ERESP n. 1.517.492/PR: Diante das premissas aqui seguidas, compreendo pela impossibilidade de se adotar a mesma conclusão que prevaleceu no ERESP 1.517.492/PR para alcançar outros benefícios fiscais relacionados ao

ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros.

Dá a conclusão do acórdão no sentido de que não cabe a exclusão dos demais benefícios fiscais do ICMS, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei - art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30 da Lei n. 12.973/2014 -, estando o contribuinte dispensado de prévia comprovação de que a subvenção fiscal fora concedida como medida de estímulo econômico; ressalvando, contudo, a possibilidade de a Fazenda Pública proceder ao lançamento dos tributos federais na hipótese de verificar, em procedimento fiscalizatório, eventual utilização da subvenção para finalidade estranha que não fosse a implantação ou a expansão do empreendimento econômico.

Publicado o acórdão em 12 de maio de 2023, até o início de outubro de 2023, estavam pendentes de julgamento embargos de declaração opostos.

Após essa tortuosa jornada de insegurança jurídica na arena judiciária, a formação de precedentes qualificados poderia ser, enfim, o retorno da normalidade jurídica e da estabilização das relações jurídicas em conflito – segurança jurídica. Afinal, essa é a finalidade para a qual o procedimento foi criado.

Todavia, parece que o estado de segurança já se encontra na berlinda e um possível processo de insegurança jurídica pode entrar em curso. Assim se diz por que, em 30 de agosto de 2023, publicada a Medida Provisória n. 1.185, dispondo sobre crédito fiscal decorrente subvenção para investimento e com a revogação do art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

CONCLUSÃO

Como visto, nos anos 90, os estados editaram leis concedendo benefícios e incentivos fiscais em desconformidade com os comandos constitucionais e legais, culminando numa guerra fiscal conflagrada no país. A concessão unilateral de benefícios de ICMS causou consideráveis impactos financeiros nos estados de destino das operações interestaduais, reduzindo sua arrecadação. Muitos estados ingressaram com ações buscando a declaração de inconstitucionalidade de lei editada por outro estado que, em desconformidade com o ordenamento jurídico, exacerbando os limites de sua competência constitucional, violava o direito daquele à arrecadação de receitas tributárias, causando-lhe prejuízos financeiros e econômicos. Em evidente descon sideração ao pacto federativo, um estado causava ao outro insegurança jurídica quanto aos requisitos de previsibilidade e estabilidade. Isso é insegurança jurídica. Essa celeuma gerou não só inúmeras ações de declaração de inconstitucionalidade no STF, mas também ocasionou décadas de decisões divergentes no âmbito judicial quanto à impugnação dos créditos irregulares de ICMS pelos estados de destino que criavam normas locais para sua glosa, diretamente pela via administrativa. Nesta questão, inumeráveis lides judiciais tinham como litigantes estados e contribuintes lutando pelos créditos ilegítimos concedidos por um terceiro – estado de origem. Já não bastante a insegurança jurídica instalada e disseminada por inovações legislativas inconstitucionais, a questão das glosas sofreu pela ausência de certeza do direito aplicável e pela falta de tratamento isonômico aos jurisdicionados, por muitos anos no âmbito do Poder Judiciário - tanto no STJ quanto no STF - , que oscilava a sua jurisprudência de tempos em tempos e expendia decisões divergentes. Isso é insegurança jurídica.

A solução definitiva veio com o julgamento do Tema de Repercussão Geral n. 490, pelo STF, no ano de 2021, formando a tese jurídica de solução da questão – a sua *ratio decidendi*, a norma do precedente. No caso, estava em xeque qual direito deveria prevalecer, já que as duas partes faziam jus à proteção à confiança legítima, em alguma medida; todavia, pelo lado do estado litigante, pesava a necessidade de manter a coerência sistêmica da estrutura tributária, conforme normas constitucionais; pelo lado do contribuinte, devia-se, em razão de que sua conduta ter se dado com fundamento na aparência de validade de uma norma legislada, garantir a proteção à estabilidade das relações jurídicas formadas, pela modulação da produção de efeitos da decisão. Isso é segurança jurídica.

Quanto às concessões, de forma inconstitucional, de benefícios fiscais de ICMS, o Congresso Nacional, na tentativa de debelar a insegurança jurídica, notadamente diante da

possibilidade de os contribuintes virem a ser cobrados do ICMS não recolhido, aprovou a Lei Complementar n. 160/2017, para fins de regularizar tais benefícios. Todavia, o enfrentamento da “guerra fiscal” do ICMS pelo Congresso Nacional, pela edição da LC n. 160/2017, não redundou na tão sonhada pacificação completa dos conflitos sociais. Os congressistas fizeram um esforço para enfrentar a insegurança jurídica por meio de lei que devolvesse o estado de segurança jurídica. Ocorre que introduziram na LC n. 160/2017 uma inovação legislativa, quando alteraram o art. 30 da Lei n. 12.973/2014, para possibilitar a equiparação de todos os benefícios de ICMS a subvenções de investimento, apenas com a exigência de que fossem cumpridos determinados procedimentos contábeis e limitações correspondentes, ou seja, os contribuintes não precisariam mais comprovar a destinação dos créditos dos referidos benefícios para investimentos. Na espécie, não se tratou de lei que teve declarada a sua inconstitucionalidade; contudo, essa inovação legislativa desencadeou um novo processo de insegurança jurídica, agora levando ao conflito a relação jurídico-tributária entre contribuintes e União, que começou a sofrer questionamentos judiciais sobre a inclusão desses benefícios na base de cálculo de tributos federais. A segurança jurídico-financeira da União estava mitigada.

Considerando que existem muitas espécies de benefícios de ICMS, e tendo já o STJ firmado entendimento de que benefícios de crédito presumido de ICMS não precisariam sequer cumprir tais procedimentos para sua exclusão da base de cálculo do IRPJ, muitas ações afluíram aos tribunais buscando a extensão desse entendimento aos demais benefícios. Por alguns anos, os órgãos julgadores do STJ prolataram decisões divergentes: não havia uniformidade da jurisprudência quanto à certeza do direito aplicável, passando a União sofrer pela falta de certeza e previsibilidade, perdendo a segurança jurídica sobre sua arrecadação tributária. Isso é insegurança jurídica. A uniformização do direito somente veio a ocorrer com o julgamento do Tema Repetitivo 1.182/STJ, em abril de 2023. Isso é segurança jurídica.

Ambos os casos de inovações legislativas - nas esferas estaduais e federal - com relevantes repercussões político-econômico-financeiras desaguaram no Judiciário, cujos órgãos julgadores por muitos anos prolataram decisões divergentes até que a interpretação definitiva do direito deu-se por meio de julgamentos especializados para a formação de precedentes qualificados ou dotado de força persuasiva, a vincular todas as demais esferas decisórias do Judiciário na aplicação da *ratio decidendi* aos casos de mesma controvérsia a serem julgados.

Sendo a Constituição o fundamento axiológico do ordenamento jurídico, todas as normas criadas nos planos infraconstitucional e infralegal, nos âmbitos federal, estadual/distrital e municipal, bem como sua interpretação e aplicação, devem se dar em

conformidade material e formal com os ditames constitucionais. Isso é expressão de segurança jurídica.

Os conflitos que se iniciam nos planos político, econômico, sociológico ou outros, em algum momento, podem impulsionar o legislador a editar novo conjunto de leis na tentativa de regular disputas sobre direitos e deveres travados entre os diversos sujeitos do corpo social, bem como podem ser a causa para que se provoque o Judiciário na busca da pacificação das controvérsias jurídicas geradas: seja mediante a definição da interpretação de alguma norma, que, acimada de *deficit* de inteligibilidade, passe a ser objeto de controvérsia por dada parcela da sociedade; seja pela necessidade de se reinterpretar certa norma dentro de outra perspectiva de valores; seja para coibir a própria efetividade de uma norma legislada, quando eivada de inconstitucionalidade/ilegalidade, com o retorno da normalidade jurídica – pretensões que visam alcançar a segurança jurídica com relação às funções de certeza, confiança e estabilidade sistêmica.

Quando se criam/interpretam/aplicam normas jurídicas que são entendidas como violações de direitos fundamentais constitucionais, abalando a higidez da coerência sistêmica do ordenamento jurídico, estremece-se a confiança do corpo social nesse estado de segurança, que é o ordenamento jurídico. Assim, tem-se o início da insegurança jurídica.

Tendo em conta a presença de normas e princípios que modelam a estrutura normativa tributária esculpida na Constituição Federal, disciplinando e restringindo o poder tributante do Estado, a fim de proteger direitos fundamentais dos contribuintes, bem como regando a repartição das competências tributárias entre os entes federados e a distribuição das receitas arrecadadas, com o escopo de levar a uma melhor administração dos recursos públicos e distribuição de renda, toda conduta do Estado, seja por parte de qualquer um dos Poderes da República, que, em alguma medida, afronte os referidos comandos normativos constitucionais, rompendo a estabilidade da coerência sistêmica do ordenamento jurídico, implicará também violação da confiança legítima.

As dimensões objetiva e subjetiva da Segurança Jurídica ficam ambas comprometidas em se tratando de insegurança jurídica em matéria tributária. Embora apresentada a segurança jurídica em suas dimensões objetiva e subjetiva, respectivamente como estática e dinâmica - a primeira, quanto à estabilidade e coerência do ordenamento jurídico e compreensão das normas legisladas, e a segunda, em razão da proteção das relações jurídicas e intangibilidade de situações jurídicas legitimamente consolidadas no passado -, quando se produzem/interpretam/aplicam normas alterando direitos e obrigações em desconformidade

com o sistema normativo de regência, rompe-se a integridade da segurança jurídica, instalando-se a malfadada insegurança jurídica.

A introdução de inovações legislativas inconstitucionais em matéria tributária abala a estabilidade sistêmica da estrutura normativa tornando o direito incompreensível quanto ao seu conteúdo e à sua validade e eficácia - aqui o direito se torna inseguro. Com isso, dissemina-se a falta de confiança para o exercício de direitos e prejudica a capacidade de os sujeitos de direito afetados anteverem as consequências jurídicas decorrentes – aqui tem-se o problema da calculabilidade do direito. A esse respeito, Ávila (2021, p.79), traz os termos “incerteza estática” – incerteza com relação à base normativa existente e aos seus efeitos - e “incerteza dinâmica” – incerteza com relação à permanência, no tempo, dessa mesma base.

Isso tudo considerado, apresenta-se o entendimento da insegurança jurídica como um processo social conflituoso, a ser superado somente pelo estabelecimento da segurança jurídica – retorno da normalidade jurídica -, no qual se imbricam ambas as dimensões objetiva e subjetiva. Tendo em vista a demonstração de processo histórico-social pelo estudo dos casos trazidos neste trabalho e a base epistemológica desenvolvida pelos juristas sobre segurança jurídica, formulam-se dois conceitos sobre insegurança jurídica como processo histórico-social. Um sintético e um analítico.

Conceito sintético: Insegurança jurídica como processo histórico-social de conflitos sobre direitos alegados que se perpetua no tempo, afetando diversos campos de interesses divergentes do corpo social, capaz de escalar os vários planos hierarquizados das esferas discursivas juridicamente organizadas, até que uma solução jurídica definitiva seja dada.

Conceito analítico: Insegurança jurídica como processo histórico-social conflituoso consequente da realização de atos de força jurídica com magnitude capaz de romper ou distorcer a normalidade jurídica, em prejuízo da efetividade da segurança jurídica nos âmbitos da certeza, da confiança e da estabilidade do sistema normativo, abalando, significativamente, as relações jurídicas em curso, dada a repercussão no campo das obrigações e dos direitos dos agentes sociais atingidos, os quais começam a se confrontar na defesa de direitos alegados, a ponto de terem de movimentar a máquina judiciária, que deverá se debruçar sobre controvérsias que podem envolver questões jurídicas com algum aspecto inovador, não antes resolvido na jurisprudência pátria.

Ocorre que o estado de segurança jurídica se mantém até que um novo processo de insegurança jurídica ecloda.

Diz-se isso porque, embora a pacificação definitiva pelo STJ das controvérsias a respeito da inclusão e exclusão de benefícios de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL seja

expressão de segurança jurídica, percebe-se que isso não se revela suficiente quando parte da causa da insegurança jurídica ainda reside na norma legislada em vigor.

Em 30 de agosto de 2023, foi publicada a Medida Provisória n. 1.185, dispondo sobre crédito fiscal decorrente de subvenção para implantação ou a expansão de empreendimento econômico, na qual, dentre outras normas, revogou o art. 30 da Lei n. 12.973/2014, que possibilitava equiparar todos os benefícios e incentivos fiscais do ICMS a subvenções para investimento, voltou a autorizar a Receita Federal do Brasil a classificar como subvenções para investimento somente aquelas comprovadamente destinadas a implantar ou expandir empreendimento econômico, após a sua conclusão. Para compreender a razão da inovação legislativa contida na referida Medida Provisória, o Sumário Executivo do Senado Federal consigna que o arcabouço jurídico formado pela equiparação feita pelo art. 9º da LC n. 160/2017 e pelos entendimentos do STJ firmados no julgamento dos EREsp n. 1.517.492/PR e repetitivo REsp n. 1.945.110/RS, Tema Repetitivo n. 1.182/STJ, provocou perda de arrecadação federal de aproximadamente cinquenta bilhões de reais no ano de 2022:

A MPV promove a substituição do incentivo fiscal hoje operacionalizado por meio de exclusão de base de cálculo de tributos federais (IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins) por incentivo concedido mediante crédito fiscal, que poderá ser utilizado para compensar outros débitos ou ressarcido em dinheiro.

Em atenção ao disposto no art. 143, inciso I, da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2023, Lei nº 14.436, de 2022, as receitas (incentivos fiscais) passíveis de gerar o crédito fiscal são aquelas reconhecidas até 31 de dezembro de 2028, ou seja, cinco anos contados a partir de 1º de janeiro de 2024, data do início da produção de efeitos da MPV, desde que seja convertida em lei até o último dia do ano de 2023, por força do § 2º do art. 62 da Constituição Federal.

A MPV altera o arcabouço jurídico que provocou perda de arrecadação federal de aproximadamente R\$ 50 bilhões em 2022, composto por:

- a) julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em 2017, dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.517.492/PR, que decidiu que a receita oriunda dos créditos presumidos de ICMS (incentivo fiscal) não poderá ser tributada por IRPJ e CSLL;
- b) equiparação de todos os incentivos fiscais do ICMS à subvenção para investimento pelo art. 9º da Lei Complementar (LCP) nº 160, de 2017;
- c) julgamento pelo STJ, em 2023, do Recurso Especial nº 1.945.110/RS (Tema 1.182), que vedou à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) exigir da empresa favorecida a prévia demonstração de que o benefício fiscal é estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

A MPV autoriza a RFB a classificar as subvenções concedidas por União, Estados, Distrito Federal e Municípios e concede à pessoa jurídica tributada com base no lucro real, desde que habilitada, o direito a apurar o crédito fiscal somente no caso das subvenções para investimento – aquelas destinadas a implantar ou expandir empreendimento econômico –, após a conclusão do empreendimento. Dessa forma, subvenções para custeio não darão direito ao crédito fiscal, em consonância com o histórico da legislação, exceção feita à citada LCP nº 160, de 2017.

O processo histórico-social de insegurança jurídica “guerra fiscal” do ICMS iniciado há cerca de 30 anos desdobra-se em novo processo de insegurança jurídica?

Quais conflitos sobre questões de aplicação do direito no tempo irão surgir? A coerência sistêmica do ordenamento jurídico estaria fragilizada? A confiança na estabilidade das normas e das decisões judiciais estaria abalada? Quais alegações sobre direitos começarão a despontar? Quais as repercussões econômicas para a atividade econômica privada e possíveis consequências sociais? Como será a interpretação que a Receita Federal dará aos casos nos processos administrativos que julga? Como o Judiciário vai desenvolver sua compreensão quando a celeuma escalar pela via das ações judiciais? É possível dimensionar quais as possíveis repercussões sociais, econômicas e financeiras de um novo processo de insegurança jurídica nas relações jurídico-tributárias para o denominado “Custo Brasil”⁵⁶?

O que se aprendeu com os processos histórico-sociais de insegurança jurídica anteriores foi suficiente para demonstrar a necessidade de se legislar, julgar e aplicar normas jurídicas com observância responsável dos elementos que compõem os aspectos estático e dinâmico da segurança jurídica, a fim de garantir sua efetividade, de forma íntegra?

⁵⁶ “Custo Brasil é a expressão usada para se referir a um conjunto de dificuldades estruturais, burocráticas, trabalhistas e econômicas que atrapalham o crescimento do país, influenciam negativamente o ambiente de negócios, encarecem os preços dos produtos nacionais e custos de logística, comprometem investimentos e contribuem para uma excessiva carga tributária. A estimativa é que o Custo Brasil retire R\$ 1,5 trilhão por ano das empresas instaladas no país, representando 20,5% do Produto Interno Bruto (PIB). Do cidadão comum ao setor produtivo, todos sofrem as consequências do Custo Brasil: um sistema tributário complexo, com excesso de burocracia, enormes gargalos logísticos **e uma insegurança jurídica que não impulsiona investimentos ao país**. Isso tudo faz com que, há mais de 20 anos, o Brasil ocupe posições desfavoráveis nos principais rankings internacionais de competitividade” (Portal da Indústria, 2023).

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

BERGAMINI, Adolpho. *ICMS: análise de legislação, manifestação de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária*. 5. ed. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2023.

BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini. Incentivos fiscais de ICMS e subvenções para investimentos: tratamento fiscal após a edição da Lei Complementar n. 16/2017. In *Revista Direito Tributário Atual*: RDTA. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2019, n. 41, p. 252-275.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 11 out. 2023.

BRASIL. *Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso: em 11 out. 2023.

BRASIL. *Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975*. Brasília, DF, Presidência da República. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso: em 10 set. 2023.

BRASIL. *Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017*. Brasília, DF: Presidência da República. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, 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 art. 155 da Constituição Federal e a reinstauração das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm. Acesso em: 10 out. 2023.

BRASIL. *Medida Provisória n. 1.185, de 30 de agosto de 2023*. Brasília, DF. Presidência da República. Dispõe sobre o crédito fiscal decorrente de subvenção para a implantação ou a expansão de empreendimento econômico. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Mpv/mpv1185.htm. Acesso: em 18 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Sessão). Recurso Voluntário: Processo n. 10120.730439/2012-08, Acórdão n. 1302-001.380. Subvenção para Investimentos. Caracterização. Exclusão do Lucro Real. Exclusão da base de cálculo da CSLL. Recorrente Novo Mundo Móveis e Utilidades Ltda. Recorrida Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Waldir Veiga Rocha, em 8/4/2014, Publ. em 19/5/2014. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. *Projeto de Lei Complementar n. 54, de 14 de abril de 2015*. Brasília, DF. Congresso Nacional. Origem Projeto de Lei do Senado Federal n. 130/2014. Dispõe sobre convênio que permita aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais. Transformado na Lei Complementar n. 160/2017, DOU 8/8/2017. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=1203158> . Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. *Projeto de Lei do Senado n. 130, de 17 de abril de 2014*: Justificação. Brasília, DF. Senado Federal. Dispõe sobre a convalidação dos atos normativos de concessão de benefícios fiscais e concessão de remissão e anistia de créditos tributários referentes ao ICMS. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=4211644&ts=1630410925418&disposition=inline> . Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.517.492-PR. Crédito Presumido de ICMS. Inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Impossibilidade. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Cotriguaçu Cooperativa Central. Relator: Ministro Sérgio Kukina, 6 de outubro de 2016, DJe 20/10/2016. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.exe/ITA?seq=1544658&tipo=0&nreg=201500416737&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20161020&formato=PDF&salvar=false> Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.603.082-SC. Crédito Presumido de ICMS. Inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Legalidade da inclusão. Agravante: Royal Blue Comércio, Importação e Exportação Ltda. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Herman Benjamin, 22 de setembro de 2016, DJe 11/10/2016. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.exe/ITA?seq=1541040&tipo=0&nreg=201601394994&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20161011&formato=PDF&salvar=false> . Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.975.874-RS. IRPJ. CSLL. Base de cálculo. ICMS. Incentivo fiscal. Exclusão. Art. 30 da LEI n. 12.973/2014, alterado pela Lei Complementar 160/2017. Interpretação. Manutenção. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Jucelito Bordignon & Cia Ltda. Relator: Ministro Gurgel de Faria, 26 de setembro de 2022, DJe 3/10/2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202103817015&dt_publicacao=03/10/2022 . Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Agravo Interno nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.607.005-PR. Créditos presumidos de ICMS. Inclusão nas bases de cálculo do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Inviabilidade. Classificação dos créditos pela Lei Complementar n. 160/2017. Reflexos. Ausência. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Ferragens Negrão Comercial Ltda. Relatora: Ministra Regina Helena Costa, 30 de abril de 2019, DJe 8/5/2019. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=95251549®istro_numero=201601519572&peticao_numero=201900039443&publicacao_data=20190508 . Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 1.243.662-MG. ICMS. Operações Interestaduais com fornecedores favorecidos por benefícios fiscais ilegítimos. Inexistência de direito a creditamento. Jurisprudência do STJ. Agravante: HC PEÇAS S/A. Agravado: Estado de Minas Gerais. Relatora: Ministra Eliana Calmon, 1º de março de 2011, DJe 1º/7/2011. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200902045965&dt_publicacao=01/07/2011. Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.227.519-RS. Crédito Presumido de ICMS. Inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Impossibilidade. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Panatlântica S/A. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, 24 de março de 2015, DJe 7/4/2015. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201100022427&dt_publicacao=07/04/2015. Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.312.486-MG. Concessão de crédito presumido de ICMS pelo estado de origem, sem autorização do CONFAZ. Estorno proporcional devido pelo estado de destino. Tema n. 490/STF. Juízo de retratação exercido. Agravante: Estado de Minas Gerais. Agravado: MAKRO Atacadista. Relator: Ministro Francisco Falcão, 16 de agosto de 2022, DJe 23/8/2022. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.exe/ITA?seq=2203652&tipo=0&nreg=201200449845&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20220823&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança n. 44.350-MG. ICMS. Operação interestadual. Resolução 3.166/2001 da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais. Restrição ao creditamento de alíquota interestadual (ICMS) pelo estado de destino em face de incentivo fiscal concedido pelo estado de origem. Impossibilidade. Diferenciação entre imposto devido e recolhido. Agravante: Estado de Minas Gerais. Agravado: COFEPE Comércio de Ferro e Perfilados Ltda. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, 25 de novembro de 2014, DJe 3/12/2014. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201303871492&dt_publicacao=03/12/2014. Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Interno no Recurso em Mandado de Segurança n. 48.333-PI. ICMS. Crédito fictício unilateral. Estado de origem. Estorno proporcional. Estado de destino. Constitucionalidade. Julgamento do tema pelo supremo tribunal federal sob o signo da repercussão geral. Tema 490/STF. Necessidade de adequação ao quanto decidido pelo STF. Aclaratórios acolhidos, com efeitos modificativos. Embargante: Estado do Piauí. Embargado: GAZIN Indústria e Comércio de Móveis e Eletrodomésticos Ltda. Relator: Ministro Sérgio Kukina, 21 de março de 2022, DJe 24/3/2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201501103553&dt_publicacao=24/03/2022. Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Embargos de Declaração nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.517.492-PR. Omissão e obscuridade. Ausência de vícios. Ofensa a dispositivos constitucionais. Impossibilidade de exame. Competência do Supremo Tribunal Federal. Embargante: Fazenda Nacional. Embargado: COTRIGUAÇU Cooperativa Central. Relatora: Ministra Regina Helena Costa, 27 de

fevereiro de 2019, DJe 11/3/2019. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.exe/ITA?seq=1798730&tipo=0&nreg=201500416737&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20190311&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.517.492-PR. ICMS. Créditos presumidos concedidos a título de incentivo fiscal. Inclusão nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Inviabilidade. Interferência da União na política fiscal adotada por estado-membro. Ofensa ao princípio federativo e à segurança jurídica. Base de cálculo. Observância dos elementos que lhes são próprios. Relevância de estímulo fiscal outorgado por ente da federação. Aplicação do princípio federativo. ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Inconstitucionalidade assentada em repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal (RE n. 574.706/PR). Axiologia da *ratio decidendi* aplicável à espécie. Créditos presumidos. Pretensão de caracterização como renda ou lucro. Impossibilidade. Embargante: Fazenda Nacional. Embargado: COTRIGUAÇU Cooperativa Central. Relator: Ministro Og Fernandes. Relatora para acórdão: Ministra Regina Helena Costa, 8 de novembro de 2017, DJe 1º/2/2018. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.exe/ITA?seq=1619548&tipo=0&nreg=201500416737&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20180201&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Proposta de Afetação no Recurso Especial n. 1.945.110-RS. Rito dos recursos especiais repetitivos. Exclusão de benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: VDA Logística e Transporte Ltda. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, 7 de março de 2023, DJe 20/3/2023. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202101909931&dt_publicacao=20/03/2023. Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Recurso em Mandado de Segurança n. 31.714-MT. ICMS. Operação interestadual. Concessão de crédito presumido ao fornecedor na origem. Pretensão do estado de destino de limitar o creditamento do imposto ao valor efetivamente pago na origem. Desconsideração do benefício fiscal concedido. Impossibilidade. Compensação. Lei. Autorização. Ausência. Recorrente: Novo Mundo Móveis e Utilidades Ltda. Recorrido: Estado de Mato Grosso. Relator: Ministro Castro Meira, 3 de maio de 2011, DJe 19/9/2011. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201000445073&dt_publicacao=19/09/2011. Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Recurso em Mandado de Segurança n. 38.041-MG. Guerra fiscal. Tensão criada entre os sistemas tributários dos estados federados do Brasil. Confaz. Necessidade de solução pela via jurisdicional, com afastamento da via administrativa. Recorrente: COMINAS Comercial Minas de Baterias Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Relator para acórdão: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 28 de agosto de 2013, DJe 4/11/2013. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201201053588&dt_publicacao=04/11/2013. Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Recurso em Mandado de Segurança n. 38.041-MG. ICMS. Princípio da não cumulatividade. Concessão de crédito fictício pelo estado de origem, sem a autorização do CONFAZ. Estorno proporcional pelo estado de destino. Tema apreciado pelo Supremo Tribunal Federal sob a sistemática da Repercussão Geral (Tema 490/STF). Retratação. Recorrente: COMINAS Comercial Minas de Baterias Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Paulo Sérgio Domingues, em 19 de setembro de 2023, DJe 25/9/2023. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201201053588&dt_publicacao=25/09/2023 . Acesso em 19 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Recurso Especial n. 859.322-PR. Exclusão dos créditos de ICMS da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Impossibilidade. Recorrente: Metalúrgica Iguaçu S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 14 de setembro de 2010, DJe 6/10/2010. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200601238464&dt_publicacao=06/10/2010. Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Recurso Especial n. 1.945.110-RS. Tema Repetitivo n. 1.182/STJ. IRPJ. CSLL. Base de cálculo. Benefícios fiscais diversos do crédito presumido de ICMS. Pretensão de inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Impossibilidade de extensão dos efeitos dos EREsp 1.517.495/PR. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014). Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: VDA Logística e Transporte Ltda. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, 226 de abril de 2023, DJe 12/6/2023. Acórdão sujeito ao regime previsto no artigo 1.036 e seguintes do CPC/2015. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202101909931&dt_publicacao=12/06/2023 . Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Recurso Especial n. 1.968.755-PR. ICMS. Exclusão de benefícios fiscais (a título de isenção e redução da base de cálculo de ICMS) da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Lucro real. Inaplicabilidade dos EREsp n. 1.517.492/PR [...] Possibilidade de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL através da classificação da isenção de ICMS como subvenção para investimento. Aplicação do art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30 da Lei n. 12.973/2014. Recorrente: Do Vale Filho Comercial de Alimentos Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 5 de abril de 2022, DJe 8/4/2022. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.exe/ITA?seq=2151321&tipo=0&nreg=202103426400&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20220408&formato=PDF&salvar=false> . Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.352-ES. Decreto n. 153-R, de 16 de junho de 2000, editado pelo Governador do Estado do Espírito Santo. ICMS: concessão de crédito presumido. Liminar deferida pelo pleno desta corte. Revogação tácita. Perda de objeto. Requerente: Governador do Estado de Minas Gerais. Requerido: Governador do Estado do Espírito Santo. Relator: Ministro Dias Toffoli, 1º de junho de 2011, DJ 17/8/2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/>

paginador.jsp?docTP=AC&docID=625936 . Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.429-RO. Concessão de incentivos fiscais sem prévia celebração de convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal. Invalidade. Ofensa ao disposto na letra "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988. Ação que se julga procedente para reconhecer a inconstitucionalidade dos arts. 1º ao 5º e 7º ao 12 da Lei Complementar rondoniense nº 231/00. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador do Estado de Rondônia. Relator: Ministro Carlos Britto, 21 de novembro de 2006, DJ 27/4/2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=443446> . Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.352-ES. ICMS: concessão unilateral de benefícios fiscais (incluída a outorga de crédito presumido) por Estado federado: "guerra fiscal" repelida pelo STF: liminar deferida. Requerente: Governador do Estado de Minas Gerais. Requerido: Governador do Estado do Espírito Santo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, 19 de dezembro de 2000, DJ 9/3/2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347560> . Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 574.706-PR. Repercussão Geral Tema 69/STF. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Definição de faturamento. Apuração escritural do ICMS e regime de não cumulatividade. Tese jurídica: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. Recorrente: IMCOPA Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. Recorrido: União. Relatora: Ministra Cármen Lúcia, 15 de março de 2017, DJe 2/10/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550> . Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 628.075-RS. Repercussão Geral Tema 490/STF. ICMS. Princípio da não cumulatividade. Concessão de crédito fictício pelo estado de origem, sem autorização do CONFAZ. Estorno proporcional pelo estado de destino. Constitucionalidade. Tese jurídica: 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. Recorrente: Gelita do Brasil Ltda. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Edson Fachin. Relator para acórdão: Ministro Gilmar Mendes, 18 de agosto de 2020, DJe 1º/10/2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753979034> . Acesso em: 19 out. 2023.

CARVALHO, Osvaldo Santos de; MARTINELLI, Luis Fernando dos Santos. A lei complementar n. 160 e seus reflexos nas administrações tributárias estaduais. Será mesmo o fim da guerra fiscal? In CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) *Racionalização do Sistema Tributário*. p. 971-989. São Paulo: Noeses, 2017.

CRUZ, Viviani Reiter Alves da. *Análise dos Temas dos Gêneros do Discurso "Recursos Judiciais" no Âmbito do Superior Tribunal de Justiça pela Perspectiva da Teoria Dialógica da Linguagem: um estudo bakhtiniano*. Monografia (Especialização em Revisão de Texto: Gramática, Linguagem e a Construção/Reconstrução do Significado - Centro Universitário de

Brasília, Brasília, ano 2011. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/41789>
Acesso em: 15 out. 2022.

DANTAS, Tiago. Processos Sociais. *In Mundo Educação Sociologia*. Disponível em:
<https://mundoeducacao.uol.com.br/sociologia/processos-sociais.htm>. Acesso em: 19 out.2023.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de Direito Processual Civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

DIDIER JR., Fredie. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos tribunais: uniformidade, estabilidade, integridade e coerência da jurisprudência. *In DIDIER JR., Fredie et al. (coord.) Precedentes*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2016, p. 383-394.

DOMINGOS, Guilherme Moro; ROGGE, Clovis Agenor. *Guerra Fiscal do ICMS: os incentivos fiscais irregulares e as glosas de créditos*. 2014. Disponível em:
https://efaz.fazenda.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/migrados/File/Repositorio_d_e_Saberes/Monografias_e_Teses/Artigo_Guerra_Fiscal.pdf . Acesso em: 18 out. 2023.

FREIRE, Alexandre. Precedentes Judiciais: Conceito, Categorias e Funcionalidade. *In NUNES, Dierle; JAYME, Fernando Gonzaga; MENDES, Aluísio (coord.) A Nova Aplicação da Jurisprudência e Precedentes no Código de Processo Civil/2015: estudos em homenagem à Professora Teresa Arruda Alvim*. São Paulo: Thomson Reuters RT, 2017, p. 51-82.

MACÊDO, Lucas Buriel. *Precedentes Judicial e o Direito Processual Civil*. Salvador: Juspodivm, 2015.

MACÊDO, Lucas Buriel de. Contributo para a definição de *ratio decidendi* na teoria brasileira dos precedentes judiciais. *In DIDIER JR., Fredie et al. (coord.) Precedentes*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2016. v. 3. Coleção Grandes Temas do Novo CPC, p. 215-238.

MARINONE, Luiz Guilherme. *A Ética dos Precedentes*. 5. ed. e-book baseada na 5. ed. impressa. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2023. Disponível em:
<https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/99876588/v5/page/IV> . Acesso em: 19 out. 2023.

MARTINS, Estevão de Rezende. Processos históricos, aprendizagem e educação de uma “segunda natureza humana”. *In Educar em Revista*. Curitiba, n. 60, p.73-91, abr/jun. 2016. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/er/a/kyk43JTM8kVdp6vmyZvWsTm/?lang=pt> . Acesso em: 3 out. 2023.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

MITIDIERO, Daniel. Fundamentação e precedente – dois discursos a partir da decisão judicial. *In Revista de Processo*. São Paulo: RT, 2012, n. 206.

PEIXOTO, Ravi. *Superação do Precedente e Segurança Jurídica*. 4 ed. Salvador: Juspodivm, 2019.

PIOVESAN, Eduardo. Sancionada lei que convalida incentivos fiscais dos estados. Brasília, 8 ago. 2017. In *Portal da Câmara dos Deputados*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/519939-SANCIONADA-LEI-QUE-CONVALIDA-INCENTIVOS-FISCAIS-DOS-ESTADOS>. Acesso em: 19 out. 2023.

PROCESSOS SOCIAIS: Aula. 2023. In *EducaBras*. Disponível em: <https://www.educabras.com/aula/processos-sociais> . Acesso em: 19 out. 2023.

RESP 1.945.110 | RESP 1.987.158 | DRA. ANELIZE ALMEIDA | STJ. [S. I.: s. n.], 2023. 1 vídeo (14:53 min). Publicado pelo canal Advocacia-Geral da União. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=K3Vm_1IWp-8. Acesso em: 18 out. 2023.

ROCHA, Renato de Amorim. *Modulação de efeitos em guerra fiscal de ICMS em face da aprovação da proposta de Súmula Vinculante n. 69*. Brasília: IDP/EDB, 2017. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/2396>. Acesso em: 18 out. 2023.

SABBAG, Eduardo de Moraes. “A Guerra Fiscal do ICMS.” In COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 539-564.

SANTOS, Livia Maria de Souza. “Federalismo Fiscal: as implicações da competência estadual do ICMS e o problema da guerra fiscal.” In FERNANDES, Andressa Guimarães (coord.). *Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento*. São Paulo: Blucher, 2018. p. 507-545. *E-book*. Disponível em: <https://pdf.blucher.com.br/openaccess/9788580393439/completo.pdf> . Acesso em: 18 out. 2023.

STF. Constituição 30 anos: de Casa da Suplicação do Brasil a Supremo Tribunal Federal. 2018. In *Portal de Notícias Jusbrasil*. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/noticias/632333815/constituicao-30-anos-de-casa-da-suplicacao-do-brasil-a-supremo-tribunal-federal> . Acesso em: 18 out. 2023.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional brasileiro*. 1. ed. em *e-book* baseada na 3. ed. impressa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/202435399/v3/page/III> . Acesso em: 19 out. 2023.

ZOUVI, Alberto. Sumário Executivo da Medida Provisória: Medida Provisória n. 1.185, de 30 de agosto de 2023. Brasília, 2023. In *Consultoria Legislativa do Núcleo de Estudos e Pesquisas do Senado Federal*. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/sumarios-de-proposicoes/mpv1185>. Acesso em: 19 out. 2023.