**A GUERRA FISCAL DO ICMS ATRAVÉS DA CONCESSÃO UNILATERAL DE**

**BENEFÍCIOS FISCAIS**

**HITHALLO ALMEIDA DIAS**

**INTRODUÇÃO**

No ordenamento jurídico vigente no Brasil, o tributo se constitui como sendo um valor desembolsado pelo contribuinte com o objetivo de viabilizar o cumprimento da função exercida pelo Estado em favor do cidadão. Trata-se de um recurso instituído em lei, através do qual o Estado cobra de forma legal por meio de uma atividade administrativa, tendo como finalidade suprir as necessidades públicas.

O Sistema Tributário Nacional tem como função a delimitação de competências dos entes políticos, também denominados de entes da federação ou entes federados, para que possam fazer a criação e a exigência do pagamento dos tributos de sua competência. Outrossim, tem-se que respeitar o ordenamento jurídico quando tratar-se da concessão de qualquer benefício ou incentivo fiscal por meio dos convênios celebrados entre os Estados e o Distrito Federal.

Especialmente, em relação ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que é um imposto de competência estadual, há uma acirrada disputa entre os Estados e o Distrito Federal, entidades estas que têm transformado o citado imposto em relevante instrumento para atração de novos investimentos por meio de concessão de benefícios de forma irregular, ocasionando assim o nascimento do que se chamou de “guerra fiscal” entre as Unidades da Federação.

Este trabalho possui a intenção de fazer uma comparação da sistemática adotada pela Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional e a Lei Complementar n.º 24, de 07 de janeiro de 1975, envolvendo a concessão de benefícios fiscais e o modelo que vem sendo utilizado pelos Entes da Federação, de maneira discordante com o estabelecido pelo CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária).

O método de abordagem adotado é o dedutivo, por meio de pesquisa quantitativa e bibliográfica, fazendo-se uma análise do trabalho, do Sistema Tributário Nacional à guerra fiscal do ICMS através da concessão unilateral de benefícios fiscais em desacordo com a Lei Complementar n.º 24/1975, trazendo, deste modo, uma insegurança jurídica.

O presente trabalho tem como referência os embasamentos dos doutrinadores Klaus Eduardo Rodrigues Marques, Ives Gandra da Silva Martins e Paulo de Barros Carvalho, a Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional e a Lei Complementar n.º 24/1975.

Diante do exposto, este trabalho trata a respeito do seguinte tema: “A Guerra

Fiscal do ICMS através da Concessão Unilateral de Benefícios Fiscais”.

Deste modo, este estudo levanta o seguinte problema: É possível a concessão unilateral de benefícios fiscais pelos Estados-membros no que tange ao ICMS?

A hipótese levantada é a de que a instituição de benefícios fiscais sem a devida celebração de convênio junto ao CONFAZ, cuja aprovação dos demais Estados-membros é imprescindível, não encontra suporte no ordenamento jurídico vigente.

O trabalho tem por objetivo geral: mostrar as consequências da concessão unilateral de benefícios, relativos ao ICMS pelos Estados e Distrito Federal, e como objetivos específicos: apresentar o Sistema Tributário Nacional, analisar o ICMS e estudar a guerra fiscal do ICMS e fornecer informações sobre a concessão unilateral de benefícios fiscais.

A realização deste trabalho se justifica em razão do aprofundamento sobre conhecimentos tributários a respeito do fato das Unidades da Federação concederem de forma unilateral vantagens fiscais relacionadas ao ICMS, aos contribuintes, gerando, deste modo, a guerra fiscal.

Como Justificativa social, tem-se observado que o ICMS é a principal fonte financeira de manutenção nos Estados-membros, possuindo os mesmos uma série de obrigações relacionadas ao atendimento das necessidades básicas da coletividade e seu próprio funcionamento, sendo indiscutível que a guerra fiscal poderá acarretar na diminuição da arrecadação deste imposto, resultando assim, certamente impacto na vida das pessoas e da sociedade.

Em relação à justificativa pessoal, o interesse pelo tema foi despertado por tratar-se de um assunto bastante presente em periódicos, revistas e noticiários, como também influência familiar, tendo em vista que há membros da família que exercem atividades relativas à auditoria e fiscalização de tributos estaduais.

O trabalho encontra-se estruturado em três capítulos. No primeiro capítulo apresenta-se o Sistema Tributário Nacional e os princípios constitucionais tributários, como a legalidade, anterioridade, irretroatividade, isonomia, não cumulatividade, vedação da utilização do tributo com efeito de confisco e a capacidade contributiva, mostrando as limitações ao poder de tributar.

O segundo capítulo trata do ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, destacando-se a importância da não cumulatividade, dissertando também sobre a seletividade, fato gerador, contribuintes e o ICMS incidente nas exportações.

O terceiro capítulo, por sua vez, aborda a celeuma do presente trabalho, que é o estudo da guerra fiscal do ICMS através da concessão unilateral de benefícios fiscais, elucidando sobre os incentivos ou benefícios fiscais e sobre a guerra fiscal. E por fim traz decisões do STF – Superior Tribunal Federal sobre este conflito.

**I O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

O Sistema Tributário Nacional, vigente no país, foi estabelecido pela Constituição Federal de 1988, onde se encontram completamente reunidos e classificados os tributos, competindo ao legislador infraconstitucional à incumbência de elaboração das leis específicas relativas aos mesmos.

Desta forma, a Carta Maior de 1988 passa a constituir o fundamento para o estabelecimento do Sistema Tributário Brasileiro. Sendo composta, a nível infraconstitucional, pelo Código Tributário Nacional – CTN, instituído através da Lei n.º 5.172, datada de 25.10.1966.

Neste primeiro capítulo, será feita uma abordagem explicando que a criação, majoração ou extinção de tributos há a dependência da lei, sendo necessária a observância dos princípios constitucionais tributários, que correspondem às limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado. Deste modo, o Sistema Tributário Nacional tem como objetivo atender as normas constitucionais especificamente relativas ao direito público, separando-se desta forma, em relação a estrutura do sistema jurídico, dos sistemas que envolve o direito privado.

**1.1 O Poder de Tributar do Estado**

A soberania tem o poder de conferir ao Estado o poder de exigir da população que habita seu território certos atos, tornando obrigatório determinados esforços, entre os quais consistindo na entrega de certa quantia de dinheiro com o objetivo de fornecer-lhe os meios necessários para a consecução de seu fim, ou seja, atender ao interesse público. Sendo assim:

Como se sabe, o Estado é entidade soberana. No plano internacional representa a nação em suas relações com as outras nações. No plano interno tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontrem no seu território. Caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior.

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. Importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. (MACHADO, 2006, p. 32-33).

O poder de tributar denota-se na Constituição Federal por meio de dispositivos que atribuem à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a competência para instituir as diversas espécies de tributos. À soma dessas competências equivale o poder de tributar do Estado brasileiro, na moldura do federalismo fiscal. Assim sendo:

A sistematização dos tributos no federalismo fiscal tem, do ponto de vista jurídico, o objetivo de proceder à separação e à pulverização do poder tributário. Em face de sua extraordinária aptidão para destruir a liberdade, o poder tributário já nasce rigidamente limitado pela Constituição, sendo a partilha da receita um dos instrumentos mais eficientes para a garantia dos direitos fundamentais. (TORRES, 2005, p. 317).

É a tributação a principal fonte de recursos do Estado, como também a grande porta que se fecha à estatização da economia, como forma de o Estado adquirir recursos para a sua atuação e sua própria existência. Deste modo:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia. (MACHADO, 2006, p. 32).

Em síntese, o Estado no exercício de sua soberania e das funções que lhe são constitucionalmente atribuídas, requer a obtenção de recursos para o financiamento de seus objetivos, sendo que, essa arrecadação estatal ocorre principalmente de forma compulsória por força de lei, atingindo o patrimônio dos cidadãos através da cobrança de tributos.

Portanto, o poder de tributar emana da Constituição e mune o Estado de aptidão para criar tributos. Contudo, esse poder não é ilimitado, pois o próprio texto constitucional tem a incumbência impor fronteiras na sua atuação.

**1.2 O Tributo**

O tributo traduz-se num instituto jurídico especial, pois sozinho tem o poder de alcançar os direitos fundamentais das pessoas. Esses direitos são: liberdade, ou seja, ninguém paga tributo de maneira voluntária, pois atinge o patrimônio do particular.

A conceituação de tributo encontra-se previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional, assim compreendido:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Em suma, o tributo, pode ser conceituado como a relação jurídica que é determinada entre o Fisco e o contribuinte, tendo por característica a prestação pecuniária compulsória, não constituir sanção de ato ilícito, a prestação instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O termo tributo tem seis significados diferentes, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas:

a) como quantia em dinheiro; b) como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) como sinônimo de relação jurídica tributária; e) como norma jurídica tributária; f) como norma, fato e relação jurídica. (CARVALHO, 2011, p. 51).

Concluindo, tributo é uma obrigação jurídica, em dinheiro, instituída mediante lei pelo Estado e incidente sobre fatos lícitos constitucionalmente previstos.

Ou seja, é a obrigação jurídica pecuniária ex lege, que não se constitua sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública e cujo sujeito passivo é alguém qualificado nessa situação, de acordo com norma expressa, obedecidos os propósitos constitucionais; portanto, emanada por agente competente e por lei competente.

**1.3 Princípios Constitucionais Tributários**

O termo princípio pode ser compreendido como regra básica, de forma implícita ou explícita, e, em virtude de sua grande totalidade, ocupa desta maneira, uma posição destacada dentro do mundo do Direito, conectando o entendimento e aplicação dos atos regulamentares até os preceitos constitucionais. Neste sentido:

Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetiva sem a consideração da norma. (CARVALHO, 2011, p. 192).

Assim, percebe-se que, princípio, nada mais é, do que um mandamento nuclear de um sistema, tratando-se do verdadeiro alicerce dele, sendo normas de hierarquia maior, orientando a interpretação e a aplicação das mesmas. Dessa forma, há que se apresentar os princípios que estruturam o sistema tributário, os quais normatizam à atividade tributária.

Os princípios inseridos no Texto Constitucional têm como função limitar o exercício que envolve a competência tributária. Neste diapasão:

Os princípios constitucionais tributários são normas constitucionais que limitam e regulam o exercício da competência, trazendo alguns valores expressos no ordenamento, alguns valores do sistema jurídico. No momento em que o ente tributante legisla, instituindo o tributo (exercício da competência), devem-se respeitar as regras dos princípios constitucionais tributários. (CASTELLANI, 2012, p. 50).

Desta maneira, pode-se afirmar que o exercício do poder de tributar dos entes governamentais não pode ser exercido de forma soberana. Para isso, existem as limitações ao poder de tributar estabelecidas pela Constituição Federal, como também pela legislação infraconstitucional, compreendendo aqui o Código Tributário Nacional, destinado aos entes políticos munidos de competência tributária, aqui chamados princípios constitucionais tributários.

1.3.1 Princípio da Legalidade Tributária

No inciso II, do artigo 5º, da Constituição Federal, encontra-se incluso o denominado princípio da legalidade, afirmando que: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, portanto, conclui-se que no ordenamento jurídico brasileiro não tem como tipificar nenhuma conduta em que não haja previsão na lei. Neste contexto:

Consagrado pelo Direito Tributário como o primeiro grande princípio a ser respeitado, está inserido na própria definição legal de tributo. É, talvez, a mais importante limitação da competência tributária, proibindo a qualquer área tributante exigir ou aumentar tributo por qualquer outro instrumento que não seja a lei. (BORBA, 2007, p. 83).

Deste modo, o Texto Constitucional reforçando o princípio da legalidade também refere-se às questões envolvendo a área tributária, encontrando-se prevista no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Acontece que o Princípio da Legalidade Tributária tem a necessidade ser interpretado de forma conjugada com o artigo 97 do Código Tributário Nacional, reforçando a imposição de lei para a criação, majoração ou mesmo a redução de tributos, assim explicado na norma:

Art. 97/ CTN – Somente a lei pode estabelecer: I – A instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

Desta forma, pode-se atestar que no ordenamento jurídico existe a gerência do princípio da legalidade. Deste modo:

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina um *abstracto* todos aspectos relevantes para que, *inconcreto*, se possa determinar queterá que pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. (AMARO, 2006, p. 112).

Desta maneira, tem-se que a instituição e a majoração de tributos são medidas que dependem de lei. O que dá aos entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) o poder de criar ou aumentar tributo por meio de lei. Neste sentido:

Estabelece o princípio que a instituição e a majoração do tributo só podem ser estabelecidas mediante lei (CF, art. 150, I). Apesar de não expressamente dito na Constituição Federal, aplica-se o preceito em relação à redução de tributo, por motivo bastante simples: em regra, só uma lei nova pode inovar em relação a um a lei anterior. (ROCHA, 2009, p. 79)

Por esse princípio, tanto a instituição como a majoração de tributos se submetem à determinação legal, ou seja, são providências dependentes de lei, obrigando os entes políticos como a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, somente a instituírem ou aumentarem os tributos de sua competência por meio de lei. Entretanto, há exceção quanto à modificação de alíquotas. Assim sendo:

A norma do artigo 153, parágrafo 1º, da Constituição indica a possibilidade de o Poder Executivo, nos limites e condições estabelecidas em lei, alterar as alíquotas dos seguintes impostos federais: imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI) e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros ou relativas a títulos e valores mobiliários (IOF). Tais impostos têm nítida faceta extrafiscal e o legislador constituinte achou por bem permitir que o Administrador gozasse de liberdade para aumentá-los ou reduzi-los

por ato próprio, atendendo às emergenciais exigências da economia nacional. (LOPES, 2009, p. 50)

Deste modo, não há exceção ao princípio da legalidade quanto à instituição de tributo por lei, entretanto há exceção a esse princípio quanto à alteração de alíquotas dos impostos acima mencionados.

Outrossim, mais dois impostos foram incluídos através da Emenda Constituição n.º 33/2001, no tocante à ressalva ao Princípio da Legalidade tributária e que se incluem no contexto da extrafiscalidade: a CIDE-Combustível (contribuição interventiva sobre o setor de combustíveis) e ICMS-Combustível (ICMS sobre combustíveis e lubrificantes que estiverem sujeitos à incidência unifásica).

1.3.2 Princípio da Anterioridade Tributária

O principal objetivo do Princípio da Anterioridade Tributária é a proteção do sujeito passivo de determinado ônus tributário inesperado ou não planejado, determinado que a lei gravosa somente passe a produzir seus efeitos no ano subsequente. Vale esclarecer que o exercício financeiro brasileiro equivale ao ano civil, iniciando-se em 1º de janeiro e terminando em 31 de dezembro. Neste sentido:

Cuida-se de postulado pelo qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios efetuar a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou os majorou, conforme estabelece o artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal. (MALTINTI, 2009, p.

21).

O Princípio da Anterioridade tributária tem como propósito preservar a segurança jurídica, de forma que o sujeito passivo da relação tributária não seja apanhado, inesperadamente, pela atuação do Fisco.

Esta proteção que se encontra estampada no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da

Constituição Federal de 1988, caracteriza o Princípio da Anterioridade como exclusivamente tributário. Deste modo:

Art.150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – cobrar tributos: (...)

b – no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. (...)

Assim sendo, a lei responsável pela criação ou aumento de tributo, quando entrar em vigor, terá a sua eficácia suspensa até o início do próximo exercício financeiro, quando então terá o poder de produzir todos os seus efeitos tributários. Neste sentido:

Pela aplicação desse princípio, que é regra geral, os tributos a ele sujeitos apenas poderão ser cobrados a partir do início do exercício seguinte àquele da instituição ou de eventual alteração. É princípio específico de direito tributário e é decorrência da mais ampla segurança jurídica ao contribuinte. (FEDERIGHI, 2004, p. 33).

Por meio do Princípio da Anterioridade deduz-se a ideia de que o contribuinte não seja pego de forma repentina, dando amparo à segurança jurídica da tributação. O Princípio da Anterioridade existe de forma que possa favorecer o contribuinte. Neste contexto:

Na hipótese de a lei pretender reduzir o tributo ou extingui-lo, não há de se pensar em princípio da anterioridade. Podemos dizer, portanto, que a anterioridade é o princípio que objetiva evitar a surpresa mais gravosa e negativa às finanças do contribuinte. Quando a surpresa é essencialmente satisfatória, como a redução ou extinção de um tributo, pode operar efeitos de forma imediata, sem restrição constitucional. (ROCHA, 2009, p. 137)

Deste modo, uma lei que procura isentar ou reduzir determinado tributo poderá ter incidência imediatamente. Somente tributos que forem criados ou aumentados deverão estar subordinados ao Princípio da Anterioridade. Deverá também estar sujeito ao princípio da anterioridade aquela lei que lidar sobre a revogação de determinada isenção.

É importante ressaltar ainda que tal princípio, contudo, não é absoluto, comporta regras sujeitas à exceção inseridas no próprio Texto constitucional, tendo em vista que a Constituição Federal prevê que alguns tributos podem ser cobrados no mesmo ano da publicação da lei que os institui ou majorem.

As exceções previstas relativas ao princípio da anterioridade estão dispostas no art. 150, § 1.º, da Constituição Federal de 1988 e são: a) imposto sobre a importação (II); b) imposto sobre a exportação (IE); c) imposto sobre produtos industrializados (IPI); d) Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) e; e) imposto extraordinário de guerra (IEG).

Também não precisam obedecer ao Princípio da Anterioridade os empréstimos compulsórios para atender às despesas extraordinárias que forem decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (Artigo 148, I, da CF).

O Princípio da Anterioridade não foi, por si só, suficiente para aprimorar a conduta dos fiscos brasileiros e evitar surpresas para os sujeitos passivos. Alterações legislativas publicadas no dia 31 de dezembro, para a entrada em vigor no dia seguinte, ou seja, 1º janeiro, eram práticas corriqueiras.

Assim, o Artigo 195, § 6.º, da Constituição Federal veicula uma anterioridade especial, dispondo que a lei que cria uma contribuição social para a Seguridade Social só poderá incidir 90 dias após sua publicação. Nesse caso, obedece-se a uma anterioridade nonagesimal. Deste modo:

A partir da Emenda Constitucional nº 42/2003, portanto, em homenagem ao princípio da não surpresa, anterioridade (do exercício) e noventena passaram a ser, em regra, cumulativamente exigíveis. Desta forma, se um tributo vier a ser majorado ou instituído por lei publicada após 3 de outubro (quando faltam 90 dias para o término do exercício financeiro), a cobrança não mais pode ser feita a partir de 1º de janeiro seguinte, sob pena de infringir a noventena. (ALEXANDRE, 2012, p. 125)

Portanto, no caso de instituído ou majorado determinado tributo, a sua cobrança, em regra, somente poderá ser efetuada após passarem, no mínimo, o prazo de noventa dias em que ocorreu a data da publicação da lei que instituiu ou majorou o tributo, e também é necessário que tenha já atingido o início do subsequente exercício.

1.3.3 Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária

A lei tributária incide sobre eventos ocorridos apenas após o início de sua vigência. Significa afirmar que não pode lei nova pretender atingir fatos pretéritos. Conforme preceitua o artigo abaixo:

Art. 150/CF-88 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

III – Cobrar tributos:

1. Em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Por esse princípio, as leis tributárias, que criem ou aumentem tributos, somente alcançam os fatos geradores surgidos após a sua entrada em vigor, não podendo alcançar fatos pretéritos.

Refere-se a uma garantia fundamentada no art. 5º, XXXVI da CF/88, que determina que a lei não afetará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. O princípio da irretroatividade da lei tributária trata-se de:

Mais uma manifestação clara do sobreprincípio da segurança jurídica, ao preconizar que a lei deve irradiar seus efeitos para o futuro, traduz proteção a situações já consolidadas, tornando intangível o passado sempre que se tratar de instituição de ônus a alguém. (COSTA, 2009, p. 68).

Deste modo, este princípio procura preservar o valor fundamental da segurança jurídica, também conhecida como não surpresa, resguardando que o cidadão seja pego pela tributação não esperada, instituída sobre fatos geradores realizados no pretérito.

Finalmente, este princípio aplica-se à exigência da instituição e majoração de tributos, bem como da criação de novas obrigações acessórias. Sendo que nestes casos, o princípio da irretroatividade não comporta exceções, diferentemente do princípio do princípio da anterioridade, por exemplo. Entretanto, as leis expressamente interpretativas e aquelas que excluem ou amenizam penalidades, conforme o disposto no artigo 106 do CTN, podem ter efeitos retroativos.

1.3.4 Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária

O ente tributante ao criar um tributo deve dispensar tratamento igual aos que estão em situação equivalente. É o que a doutrina denomina de isonomia ou igualdade tributária. Este princípio encontra-se inserido no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, sendo também ratificado no sistema tributário através do artigo 150, inciso II, *in verbis*:

Art.150/CF-88 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II – Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

O artigo acima citado veda aos entes federativos de instituírem tratamento de forma desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo assim qualquer discriminação em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida. Sendo assim:

O princípio da igualdade ou da isonomia tributária impõe que todos os contribuintes que se encontrarem na mesma situação de fato recebam tratamento de forma isonômica. O tributo não poderá atingir uns, desconsiderando outros que se achem nas mesmas condições. (PIERONI, 2010, p. 87)

(...)

Desta maneira, não se pode tratar de maneira diversa dois contribuintes que se encontrem em situação análoga. Outrossim, esta regra aplica-se não somente à administração tributária, como também, ao próprio legislador que não pode elaborar lei discriminatória. Neste sentido:

No plano da trajetória política delineada em nosso País o princípio da isonomia tributária desponta como postulado que merece inegável devoção. É sabido que no período de vigência do regime ditatorial, pode-se verificar por aqui inúmeras desigualdades tributárias ou favoritismos desarrazoados tais como a concessão de isenção de imposto de renda para deputados, militares e magistrados. Tais desigualamentos, na forma de nítidas “liberalidades”, traduziam-se me atitudes discriminatórias de concessão de privilégios a destinatários predeterminados, conforme o cargo que ocupavam ou o oficio que exerciam. (SABBAG, 2011, p.136).

Observa-se que em um passado não muito distante, teve muita discussão sobre a possibilidade de certos profissionais não terem seus rendimentos sujeitos à tributação pelo imposto de renda, apelando-se por argumentos diversos como por exemplo a irredutibilidade salarial ou a própria natureza desses rendimentos. No entanto, afastando essa discussão, o inciso II do artigo 150 da CF deixa bem claro que não se admite mais tais privilégios, pois ofendem o princípio da isonomia.

1.3.5 Princípio da Não Cumulatividade Tributária

O princípio da não cumulatividade tem como objetivo evitar que a tributação seja feita em cascata, funcionando como um mecanismo de controle para se evitar a cumulatividade dos tributos. Deste modo:

Partindo-se da noção de que se trata de impostos plurifásicos (ICMS e IPI), podemos dizer que eles são pagos várias vezes em relação à mesma mercadoria ou à matéria-prima que lhe deu origem. Embora os impostos sejam múltiplas vezes, em cada operação tem o contribuinte a possibilidade de abater do imposto a ser pago o valor que já fora cobrado dos seus antecessores na cadeira de circulação. A esse mecanismo dá-se o nome de não cumulatividade. (ROCHA, 2009, p. 160)

Assim sendo, a não cumulatividade tem por finalidade evitar a denominada tributação em cascata, isto é, a incidência do imposto sobre imposto. O IPI e o ICMS, por

exemplo, são impostos plurifásicos, uma vez que incidem em operações sucessivas. Assim, em regra, a não cumulatividade tem aplicação nestes dois impostos, visando a impedir que se tornem confiscatórios, tornando-os cada vez mais gravosos na várias operações de circulação do produto ou mercadoria.

Este princípio, contido no Texto da Constituição Federal, abarca dois impostos: o ICMS e o IPI, respectivamente no artigo 155, § 2°, I ; artigo 153, § 3° , II ; artigos 154, I, da CF/88. Neste sentido:

O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição na carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos. (CARVALHO, 2011, p. 220).

Tendo em vista tratarem de impostos com características denominadas plurifásicos, os mesmos, são pagos várias vezes em relação à mesma mercadoria ou à mesma matéria prima que lhe deu origem. Haja vista que os impostos são pagos múltiplas vezes em cada operação, o contribuinte detém a possibilidade de fazer o abatimento do imposto a ser pago que já o mesmo fora recolhido na cadeia de circulação pelos seus antecessores, ocorrendo-se deste modo a não cumulatividade.

Neste sentido, complementa que a não cumulatividade:

Refere-se ao ICMS e ao IPI, que podem incidir várias vezes sobre a mesma mercadoria, nas várias etapas de um processo econômico. Estabelece que, o contribuinte pode abater, ou seja, compensar em cada operação tributária, o montante do imposto já paga, nas operações anteriores. (CARNEIRO, 2006, p. 118)

Deste modo, durante a concretização da não cumulatividade, compensa-se o tributo que for devido em cada operação com o montante apurado e cobrado nas operações anteriores.

Assim sendo, durante a apuração contábil, o tributo a ser recolhido é lançado como débito e o que foi pago nas operações anteriores é lançado como crédito, obtendo-se assim, o valor a pagar aos cofres públicos ao final de cada período de apuração.

Desta forma, a regra da não cumulatividade envolvendo o IPI e do ICMS procura impedir que eles se tornem confiscatórios, ficando-se cada vez mais gravosos nas várias operações de circulação do produto ou mercadoria.

1.3.6 Princípio da Vedação da Utilização de Tributo com Efeito de Confisco

A Carta Magna de 1988, em seu artigo 150, inciso IV, proíbe a utilização do tributo com efeito de confisco. O entendimento é que o tributo não pode ter sua incidência de forma exagerada de tal forma que acabe por consumir grande fatia do patrimônio ou mesmo da renda gerada pelo particular, ou mesmo inviabilizando o exercício de sua atividade. Neste sentido:

Tendo em vista que, o princípio da vedação do tributo com efeito de confisco está diretamente relacionado ao princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo, bem como aos da proporcionalidade e da razoabilidade, pilares da Administração Pública, é conhecido na doutrina também como princípio da proporcionalidade razoável ou da razoabilidade da carga tributária. Ou seja, o legislador, ao tributar, deve fazer de forma razoável e moderada, de modo que a tributação não comprometa a maior parte do patrimônio ou da renda do contribuinte, não impeça o exercício de atividade lícita, nem dificulte o direito de uma existência digna, por exemplo. (CORNÉLIO, 2013, p. 65).

Sendo assim, a tributação tem de ser provida de certa razoabilidade, pois não se deve utilizar o tributo como meio de se apoderar da propriedade do particular. Sendo deste modo, a vedação de confisco, contida no princípio constitucional que dá garantia à propriedade, inclui-se também às penalidades pecuniárias, tendo em vista que uma multa não pode ser de modo desproporcional e tão elevada quer venha a representar um confisco. Neste sentido:

O confisco é a apropriação compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem indenização. Ao proibir a utilização do tributo com efeito de confisco, a Constituição visa evitar qualquer pretensão estatal que, por meio da tributação, possa conduzir à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela desarrazoada cobrança de tributos, o exercício do direito a uma existência digna ou a prática de atividade profissional lícita. (PIERONI, 2010, p. 92).

O confisco tem caráter especialmente punitivo, que é a apreensão dos bens de alguém, por ato administrativo ou judicial sem a menor indenização, ou seja, representa a perda dos bens. A proibição do uso do tributo com efeito de confisco:

Significa dizer que os tributos não podem ser abusivos ou confiscatórios. Não podem ser onerosos demais, a ponto de ferirem a garantia de propriedade do contribuinte. Devem ser, portanto, razoáveis, suportáveis ao contribuinte. Não pode a lei, por meio do estabelecimento dos elementos quantitativos do tributo (base de cálculo e alíquota, esta principalmente), fazer resultar uma carga tributária excessivamente pesada sobre o cidadão ou empresa. Em resumo, podemos dizer que

o princípio do não confisco significa uma limitação quantitativa aos tributos. (ROCHA, 2009, p. 89).

Desse modo, qualquer tributo que possui efeito confiscatório é caracterizado como aquele que absorve todo o valor de determinada propriedade em um pequeno espaço de tempo, impossibilitando assim o contribuinte de executar determinada atividade econômica de modo lícito e moral.

1.3.7 Princípio da Capacidade Contributiva

Para que se atingir uma isonomia tributária, aquele que for dotado de maior capacidade de sofrer a carga tributária, tem que pagar mais tributos do que aquele que possuir menor possibilidade ou capacidade de contribuir, isto é, quem tiver mais riqueza deve, de maneira proporcional, pagar mais tributo do que aquele que for menos abastado financeiramente, resultando tal proposição no princípio da capacidade contributiva. Neste contexto:

Em matéria de tributação, o princípio parâmetro de desigualdade a ser levado em consideração para a atribuição de tratamento diferenciado às pessoas é, exatamente, sua capacidade contributiva. Por essa razão, o princípio da igualdade é complementado pelo princípio da capacidade contributiva. (ALEXANDRE, 2012, p. 94).

Deste modo, pode-se afirmar que o princípio da capacidade contributiva está literalmente conectado ao da isonomia, sendo dele resultante diretamente.

De acordo com o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, está expressa a previsão do princípio da capacidade contributiva, consoante o qual sustenta que:

Art. 48 (...)

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Em se tratando de tributação, o parâmetro fundamental de desigualdade que deve ser levado em consideração para que se possa atribuir um tratamento diferenciado às pessoas é, sem sombra de dúvida, a sua capacidade de contribuição. Sendo assim:

O conceito de capacidade contributiva pode ser definido numa primeira aproximação, como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo o objetivo é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação. (COSTA, 2009, p. 74).

Entende-se que este princípio tem como objetivo maior a conquista do ideal de justiça fiscal ou distributiva. Outrossim, o princípio constitucional da capacidade contributiva não deixa de ser uma consequência da igualdade tributária. Neste sentido:

Corolário do princípio da igualdade, o princípio da capacidade contributiva exige que a lei tributária, simultaneamente, não discrimine os contribuintes que se encontrarem em situação jurídica equivalente, e discrimine, na medida de suas desigualdades e de acordo com sua capacidade para contribuir, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente. (PIERONI, 2010, p. 89).

Tendo em vista que a tributação fiscal tem como finalidade preponderantemente arrecadatória, há de encontrar um critério o mais justo possível de discriminação entre contribuintes exatamente através da capacidade econômica que cada um possuir.

Diante do que foi apresentado a respeito dos princípios relativos à tributação que deu suporte ao início do tema proposto, há a necessidade de explorar dentro do direito tributário, o ICMS, que é o principal tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal como também a sua constituição, mostrando, deste modo, o poder do Estado de tributar por Meio de sua competência e outros aspectos relevantes para que se possa chegar ao objetivo desta pesquisa.

**2** **IMPOSTO** **SOBRE** **OPERAÇÕES** **RELATIVAS** **À** **CIRCULAÇÃO** **DE**

**MERCADORIAS** **E** **SOBRE** **PRESTAÇÕES** **DE** **SERVIÇOS** **DE** **TRANSPORTE**

**INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO**

A abreviatura ICMS identifica o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Trata-se de um imposto que cada um dos Estados e o Distrito Federal têm competência para instituírem, como estabelece a Carta Magna de 1988. Deste modo:

A Constituição Federal, no seu artigo 155, inciso II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal, competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre operações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Trata-se o ICMS, o tributo de maior arrecadação no Brasil. (ALEXANDRE, 2012, p. 573).

Portanto, o ICMS encontra-se presente na Constituição Federal de 1988, e quanto à competência, somente os governos dos Estados e do Distrito Federal têm o poder de instituí-lo ou alterá-lo. O objetivo deste imposto é primordialmente fiscal – visa a arrecadação de recursos aos cofres públicos. Nesse sentido:

O ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, previsto no artigo 155, inciso II, da CF/88 e na Lei Complementar n.º 87/96, que tem como fato gerador a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (KFOURI JR, 2012, p. 431).

Deste modo, o artigo 155, inciso II, da Carta Magna atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Intestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior. Neste contexto:

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes; a saber: o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende do que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre extração, circulação, distribuição, ou consumo de minerais.” (CARRAZZA, 2007, p. 36-37)

Para a perfeita compreensão da incidência do ICMS, o conceito de operação deve ser compreendido em seu sentido jurídico, significando atos ou negócios jurídicos em que ocorre a transmissão de bens direitos. Assim sendo:

O ICMS incide sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer vida, de pessoas, bens, mercadorias ou valores. Para a incidência do imposto ser tida como como legítima, a situação deve contemplar um negócio jurídico, com a existência do prestador e tomador do serviço, sendo uma aberração jurídica a tributação do transporte de bens ou mercadorias da empresa, por ela mesma transportados, o que configuraria uma esdrúxula “prestação de serviços para si mesmo.” Reza a Súmula STJ-166: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (ROCHA, 2009, p. 227)

Destarte, o imposto não incide sobre “mercadorias”, mas sim sobre operações onerosas que transfiram a titularidade de bens classificados como mercadorias. Situações como a realização de simples transferência física de mercadorias pelo próprio contribunte não se integram à tributação pelo ICMS. Seguindo nesta linha:

Define-se circulação como a mudança de titularidade jurídica do bem. A movimentação física do bem não se traduz em circulação, propriamente dita. Cita-se como exemplo, a saída de bens para mostruário. Nessa hipótese, não incide o ICMS, pois não houve mudança de titularidade. (SABBAG, 2011. p. 193).

Por isso que a incidência do imposto pressupõe a circulação jurídica da mercadoria, como ocorre nas hipóteses de transferência do domínio. Sem essa transferência da propriedade da mercadoria para outrem, não haveria operação de circulação. Ou seja, toma-se a expressão “circulação” no sentido jurídico, e não meramente físico.

**2.1 Não Cumulatividade**

Há uma determinação constitucional direcionada ao ICMS que é a não cumulatividade, que consiste em uma técnica para evitar o ônus tributário muito elevado naqueles tributos que incidem em várias etapas. O artigo155, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, estabelece que:

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

II – operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

I – será não cumulativo, compreendendo-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.

Desta forma, o ICMS deve ser não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestações de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado, inclusive pelo Distrito Federal. Nesse sentido:

Não cumulatividade, o principio mais característico do ICMS, aplicado na sua apuração, significa a compensação do imposto (ICMS) incidente nas vendas de mercadorias ou nos serviços prestados, com o ICMS destacado em notas fiscais relativas às mercadorias para revenda, às matérias-primas, à energia elétrica utilizada no processo industrial e aos serviços tomados nas operações anteriores. (FROSSARD, 2011, p. 05).

Em suma, a não cumulatividade consiste na compensação do ICMS apurado pelo contribuinte em suas vendas e prestações de serviços com o ICMS relativos às operações e prestações anteriores pagas a terceiros, necessárias a sua revenda de mercadorias, a sua produção industrial e as suas prestações de serviços. Nesse entendimento:

O ICMS é um tributo plurifásico, nascendo em cada operação ou prestação em que ocorra a incidência do imposto. Nesse sentido, o princípio da não cumulatividade visa a impedir uma cobrança em cascata, onerando, assim, sobremaneira, os contribuintes do ICMS. (MARQUES, 2010, p. 87).

Com essa finalidade, o referido princípio constitucional garante aos contribuintes o direito de se creditar de todo o imposto incidente nas operações ou prestações anteriores, abatendo-o com o imposto devido nas operações posteriores sujeitas à tributação. Assim, para se alcançar a não cumulatividade:

Na entrada tributada no estabelecimento nascerá um débito para o Fisco e um crédito para o contribuinte, e na saída tributada um crédito para o Fisco e um débito para o contribuinte. No final de um período indicado pelo ente tributante faz-se a somatória de todos os créditos e de todos os débitos. Caso tenha mais créditos do que débitos para o Fisco, o contribuinte deverá recolher a diferença. Porém, caso tenha mais débito do que créditos para o Fisco, o contribuinte terá um saldo credor para aproveitar no próximo período. (MENDONÇA, 2005, p. 94).

Trata-se, portanto, do meio pelo qual o sistema do direito positivo busca atingir a finalidade da não cumulatividade, que é garantir uma justa e equilibrada tributação, atendendo-se a capacidade contributiva dos cidadãos-contribuintes. Assim, qualquer supressão à não cumulatividade acarreta sensível abalo nas relações comerciais, em função do aumento considerável dos custos.

**2.2 Seletividade**

Apesar do ICMS ter função predominantemente fiscal, entretanto o artigo 155, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição Federal de 1988, dispõe que: “o ICMS será seletivo, em função da essencialidade das mercadorias.” Sendo assim:

O princípio da seletividade dos tributos em razão da essencialidade consiste em técnica de variação de alíquotas ou bases de cálculo como instrumento de parafiscalidade. Assim, os produtos, as mercadorias ou os serviços supérfluos devem receber tributação mais elevada. Por exemplo, é possível que a legislação estadual estabeleça alíquotas menores para operações com arroz, feijão, fubá de milho, farinha de mandioca e leite *in natura* e alíquotas maiores para operações com bebidas alcoólicas, fumos, embarcações de recreio, armas e jogos eletrônicos. (PIERONI, 2010, p. 289).

Assim, ao estabelecer que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias, faculta aos entre federados configurar a tributação de maneira extrafiscal, gravando com mais força produtos não-essenciais, como os produtos considerados supérfluos ou artigos de luxo. Deste modo:

Disso resulta que o legislador pode adotar sistema no qual as alíquotas variem na razão inversa do grau de essencialidade das mercadorias e dos serviços tributados. Essa técnica de tributação, facultativa para o ICMS, permite que o imposto, que é indireto, onere em menor escala os consumidores de mercadorias necessárias à sua subsistência (exemplo: remédios), compensando-se a arrecadação mediante tributação gravosa suportada pelos adquirentes dos gêneros supérfluos (exemplo: perfume). (LOPES, 2009, p. 374).

Portanto, este princípio constitucional orientador da seletividade, estipulam-se alíquotas diferenciadas para determinados produtos em função de sua essencialidade, sendo que este princípio não tem caráter impositivo, mas somente orientador.

**2.3 Fato Gerador**

Embora a Lei Complementar n.º 87/1996 não defina os fatos geradores do ICMS, enumera, no seu artigo 2º, os fatos que o legislador estadual pode utilizar para tipificar as hipóteses de incidência:

Art. 2° O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Quanto ao § 2º acima citado, o fato gerador surge com a saída da mercadoria ou início da prestação, seja aquela decorrente de venda, empréstimo, doação, transferência para outro estabelecimento de mesma titularidade, seja de qualquer outra operação, pois não é levada em conta a natureza jurídica da operação.

Tendo em vista que a transferência da titularidade é a exigência necessária para fazer nascer o fato gerador do ICMS, há diversos julgamentos em que afirmam que não incide imposto no deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, sejam dentro do Estado ou entre Estados diferentes. Deste modo:

Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. (Súmula STJ n.º 166).

O Deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. (STJ – Resp. 1125133/SP, de 25/08/2010)

O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS. (STF – RE 267599/MG, de 24/11/2009).

Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato. (Súmula STF n.º 573).

Portanto, o fenômeno fático, o acontecimento no mundo real, de que decorra a circulação de mercadorias, sem sempre é determinante para o estabelecimento ou não da hipótese de incidência do ICMS. O fato principal é a circulação de mercadorias da qual aconteça a transferência da propriedade.

**2.4 Contribuintes**

Para que determinada operação comercial seja tributada com o ICMS, esta deve ser realizada com habitualidade ou caráter comercial por quem a pratica – denominado de contribuinte.

O contribuinte do imposto, segundo a definição do artigo 4º da Lei Complementar n.º 87/1966:

Art. 4. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Essa definição sofreu considerável alteração, promovida pela Lei Complementar n.º 114, de 16 de dezembro de 2002, que introduziu diversos incisos no artigo 4º da Lei Complementar n.º 87/1966, equiparando o contribuinte pessoa que, mesmo sem habitualidade:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| iniciado | no | exterior; |
| III – adquira em licitação | mercadorias | ou bens apreendidos ou abandonados; |

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Com as alterações promovidas, um dos requisitos essenciais para caracterizar o contribuinte, qual seja, a habitualidade, passou a ser dispensada em algumas hipóteses, como no caso de importação de bens, mercadorias ou serviços, por exemplo. Com isso, mesmo atuando sem habitualidade ou intuito comercial, será considerada contribuinte do ICMS. Contudo:

Apenas e estritamente a tais hipóteses admite-se, com ressalvas, a inclusão como contribuinte, permanecendo a habitualidade como requisito essencial a caracterizá-lo, nos termos do *caput* do referido artigo 4º, de forma que, a título exemplificativo, temos que a venda de veículo particular para outro particular não ensejará a incidência do ICMS, por falta de habitualidade e intuito comercial. (KFOURI JR, 2012, p. 435).

Observa-se, assim, que à caracterização de contribuinte de ICMS mostra-se necessária a realização de operações com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial. Venda de bens em caráter esporádico ou em baixo volume, por exemplo, não tornam aquele que a realiza contribuinte do imposto.

**2.5 ICMS nas Exportações**

O artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, da Constituição Federal de 1988 estabelece

que:

Art. 155. (...)

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

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

Isso significa que quando uma operação deixa de sofrer a incidência do imposto não haverá compensação nas operações seguintes, fazendo valer assim, a lógica da não cumulatividade, ou seja, se a operação foi desonerada, não há que se falar em crédito para compensação nas operações seguintes.

Ocorre, também, que a Constituição Federal concede imunidade do ICMS nas exportações de mercadorias e serviços que em condições normais sofreriam a incidência do imposto. O artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea “a”, afirma que o imposto:

Art. 155. (...)

X – não incidirá:

1. sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, sem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

Desse modo, além de ser desonerado na operação de exportação, o contribuinte do ICMS irá se creditar do valor do imposto para compensação em outras operações. Atualmente, a exoneração do ICMS nas exportações é completa para as prestações de serviços e operações de mercadorias.

**3 A GUERRA FISCAL DO ICMS ATRAVÉS DA CONCESSÃO UNILATERAL DE**

**BENEFÍCIOS FISCAIS**

**3.1 Benefícios Fiscais**

Os benefícios fiscais, também denominados de incentivos fiscais ou estímulos fiscais, constituem instrumentos que possuem caráter extrafiscal, ou seja, atuam intervindo na economia, procurando regular determinado mercado ou fomentando determinada atividade econômica, atribuindo assim, um aspecto diferente ao tributo, que perde ou se despe do objetivo primordial de gerar receitas, atuando então como instrumento de política econômica do Estado. Neste sentido:

Os benefícios fiscais configuram um estímulo de índole econômica, introduzido pelo Poder Público, para que se tenha o exercício de determinadas atividades privadas, consideradas relevantes pelo legislador e que propiciem atingir os objetivos extrafiscais. Dentre eles, podemos citar: i) a redução das desigualdades regionais; ii) a promoção do emprego, especialmente em áreas onde o desemprego é grande, ou haja carência de empregos a certas categorias de trabalhadores; iii) a captação de investimentos a fim de promover a atividade econômica e empresarial em determinadas regiões do País; iv) o fomento das exportações, entre outros. (MARTINS; CARVALHO, 2014, p. 40-41).

Trata-se de situações desonerativas com o objetivo de estimular determinado comportamento do contribuinte, com a finalidade de possibilitar o equilíbrio no desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país.

Como pode se observar, o aspecto caracterizador dos benefícios fiscais está no seu objetivo, que terá de ser predominantemente extrafiscal. Com efeito, a Constituição Federal de 1988, através do artigo 151, inciso I, refere-se, expressamente, à possibilidade de concessão de incentivos fiscais voltados ao equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as regiões do Estado brasileiro:

Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

Deste modo, o Texto constitucional abre uma exceção ao Princípio da Uniformidade Tributária, admitindo-se a concessão de incentivos fiscais às regiões mais carentes para que haja o equilíbrio entre as diversas regiões brasileiras com o intuito de promover o desenvolvimento social e econômico de maneira mais uniforme.

Outrossim, o Código Tributário Nacional repete a exceção ao Princípio da

Uniformidade Tributária no parágrafo único do artigo 176: “A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.”

Portanto, em virtude das grandes desigualdades na área social e econômica, a Constituição Federal de 1998, também, determina em seu artigo 3º, inciso III, que:

“Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e econômicas”. Seguindo, neste diapasão:

O Brasil vive um grave problema de desigualdade social e entre as diferentes as diferentes regiões do país. Enquanto algumas concentram a maior parte da riqueza nacional, outras enfrentam difíceis problemas de subdesenvolvimento, pobreza, difícil acesso à educação, saúde, justiça, emprego e outros fatores determinantes para o bem-estar social. (GAMEIRO, 2008, p. 05)

Assim, a União tem o compromisso de estimular as políticas que forem indispensáveis à redução da distância que há entre as regiões mais necessitadas e aquelas detentoras de maior riqueza, diminuindo deste modo as gritantes desigualdades ora existentes. Ressalte-se que incentivo não é “favor fiscal”, até porque o administrador não pode dar aquilo que não é dele, mas sim do povo. Neste sentido:

O entendimento de que o atual Estado pode prestar favores é um atavismo. Essa tese surgiu na era negra do Estado Patrimonial, quando este tinha um dono: o príncipe, que, ao poder das armas, ministrava favores e exigia regalias. Pode-se sintetizar o regime jurídico dessa época na seguinte frase de Luiz XIV: “O Estado sou eu”.

Todavia, com o surgimento do Estado de Direito, as coisas inverteram- se. A titularidade do poder saiu das mãos do príncipe para seu titular de origem – o povo (art. 1º da CF/88). A ação do Estado, agora, funda-se em lei e não mais na vontade

do príncipe. Em suma, o Estado tem deveres a cumprir perante o povo. (LIMA, p. 83-85).

Os benefícios fiscais podem assumir formas bastante variadas e assim apresentar-se sob diferentes rótulos, que terão em comum sempre o objetivo de estimular determinada atividade ou comportamento do contribuinte. Seguindo em linhas gerais a regra do artigo abaixo citado, são as seguintes espécies de benefícios fiscais: anistia, remissão, concessão de

crédito presumido, redução da base de cálculo, subsídios ou isenção. Deste modo, o artigo 150, § 6, da Constituição Federal de 1988, estabelece que:

Art. 150. (...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

Portanto, os benefícios fiscais devem ser concedidos ou revogados por intermédio de lei, *lato sensu*, já que os convênios celebrados entre os Estados e Distrito Federal para a concessão de isenção de ICMS, devem ser ratificados por intermédio de decreto do Executivo.

3.1.1 Anistia

Quando ocorre uma infração à legislação tributária, necessário se faz que essa conduta ilegal seja punida de acordo com o ordenamento jurídico. Geralmente, há imposição de sanção pecuniária, fato este que constitui um crédito tributário (artigo 113, § 1º, do CTN) referente à punição.

A anistia é justamente a exclusão do crédito tributário decorrente de uma sanção pecuniária. Neste contexto:

Anistia é o perdão de infrações, do que decorre a inaplicabilidade da sanção. Não é a sanção que é anistiada; o que se perdoa é o ilícito; perdoado este, deixa de ter lugar a sanção; o perdão, portanto, toma o lugar da sanção, obstando a que esta seja aplicada. (AMARO, 2006, p. 440).

Deste modo, a anistia nada mais é do que a exclusão do crédito tributário, consistindo no perdão legal das penalidades pecuniárias, notadamente das multas. Significa, portanto, o perdão de determinada infração tributária praticada pelo contribuinte. Sendo assim:

A anistia é a exclusão do crédito tributário relativo a penalidades pecuniárias. O cometimento de infração à legislação tributária enseja a aplicação de penalidades pecuniárias, multas, e estas ensejam a constituição do crédito tributário correspondente. Pela anistia, o legislador extingue a punibilidade do sujeito passivo infrator da legislação tributária, impedindo a constituição do crédito. (MACHADO, 2006, p. 247-248).

Como se trata do perdão das infrações à legislação tributária, tem natureza penal, pois extingue a punibilidade do sujeito passivo infrator. Obedecendo o princípio da legalidade, a anistia é sempre instituída em lei, abrangendo as infrações cometidas antes de sua vigência.

Caracterizada como espécie de perdão, a anistia aplica-se somente a fatos pretéritos e, mesmo assim, obedecendo a determinadas ressalvas estabelecidas no artigo 180 do CTN:

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I- aos atos qualificados como em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiros em benefício em benefício daquele;

II – salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas pessoas naturais ou jurídicas.

Deste modo, nem toda infração pode ser perdoada, pois o Código Tributário Nacional veda a concessão de anistia em relação aos atos que são qualificados como crimes ou contravenções. Também não admitindo a anistia para atos praticados com dolo, fraude ou simulação. Nota-se, entretanto, pela ressalva final que, no caso haver conluio, pode a lei de anistia perdoar a infração ocorrida.

O artigo 181 do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de concessão de anistia em caráter geral ou limitado, estabelecendo restrições quando concedida de forma limitada.

Desta forma, a anistia, quanto à abrangência, pode ser concedida em caráter geral ou limitadamente. Em caráter geral não é condicionada ou limitada a nada, beneficiando todos os sujeitos passivos. Já limitadamente, é concedida levando em conta os seguintes critérios: a infrações relativas a determinado tributo; a infrações até determinado valor; a determinada região da entidade tributante; e sob condição do pagamento do tributo respectivo.

É importante ressaltar que a anistia não se confunde com a remissão, por ser forma de exclusão do crédito tributário, ou seja, impede que o lançamento tributário seja efetuado, ao passo que a segunda é modalidade de extinção do crédito tributário, pressupondo a realização prévia do lançamento. Além disso, a anistia abrange apenas as penalidades pecuniárias, enquanto a remissão envolve a totalidade do crédito tributário. Neste sentido:

A Anistia tributária diferencia-se da remissão porque está dispensa o pagamento do tributo. A anistia dispensa o pagamento das multas que punem o descumprimento das obrigações tributárias. A anistia é, portanto, uma forma de extinção do crédito decorrente do conteúdo pecuniário das multas (credito tributário em sentido lato). (COÊLHO, 2010, p. 765).

Por fim, o artigo 182 em seu parágrafo único, combinado com o artigo 155, ambos do Código Tributário Nacional, a anistia não gera direito adquirido, podendo ser anulada se não houver a satisfação das condições, não sendo computado, para efeitos de prescrição, o tempo decorrido entre a concessão da anistia e a sua revogação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação.

3.1.2 Isenção

Trata-se de outra espécie de benefício fiscal, sendo elencada pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 175, inciso I, como forma de exclusão do crédito tributário. Desta forma:

Isenção significa a dispensa, estabelecida em lei, do pagamento de tributo que, a princípio, seria exigível por força da norma que regula a incidência. Para essa corrente, a isenção é uma hipótese de incidência, mas cujo o credito é excluído pela lei dita isentiva. (ROCHA, 2009, p. 479).

No entendimento da doutrina tradicional, a isenção significa simplesmente a dispensa legal do pagamento do tributo devido, havendo a incidência legal, visto que, ocorreu um fato gerador, tendo o legislador, diante de disposição legal escolheu pela dispensa do pagamento do imposto. Neste contexto:

A incidência da norma isentante tem como necessária contrapartida a não incidência da norma tributária. Nesse sentido, pode-se dizer que a isenção atua como qualquer outra regra excepcional, em face do princípio da generalidade da tributação. Posto a doutrina nem sempre tenha apreendido com a necessária clareza, essa característica, não tem outro sentido a proposição da Ciência do Direito Tributário de que a regra jurídica de isenção configura hipótese de não incidência legalmente qualificada. A não incidência, aí, é da regra jurídica de tributação porque a regra jurídica de isenção incide sobre o fato isento e seria absurdo supor-se a existência da regra jurídica que produzisse efeito sem previa incidência. (BORGES apud SABBAG, 2011, p. 886)

Desta forma, o doutrinador supracitado afirma que as normas isencionais têm a finalidade de suspender a incidência tributária, constituindo assim, a isenção como a hipótese de não-incidência legalmente qualificada.

No ordenamento jurídico, no entanto, a tese que prevaleceu é que mesmo sendo aplicada a isenção, os fatos geradores continuam a ocorrer.

Segundo disposição do art. 176 do CTN, a lei isentiva deve conter: “a) as condições e requisitos exigidos para a concessão da isenção; b) a indicação dos tributos a que se aplica; e c) sendo o caso, o prazo de sua duração”.

As isenções podem ser modificadas ou revogadas por lei ordinária a qualquer tempo, salvo as isenções condicionais, as quais têm prazo certo e condições determinadas, conforme estabelece o art. 178 do CTN. Atente-se que se deve obedecer ao disposto no art. 104, III do diploma em comento, princípio da anterioridade.

Quanto à revogação da lei isentiva:

É possível à lei isentiva estipular prazo e condições para a sua concessão. Com efeito, as isenções podem ser revogada a qualquer tempo, salvo as isenções onerosas que têm prazo certo e condições determinadas, previstas no artigo 178 do Código Tributário Nacional. (SABBAG, 2011, p. 889).

Tendo em vista que a isenção é dispensa legal, deve ela ser concedida através de lei. Em regra, a lei concessiva da isenção é a lei ordinária, devendo ser específica, consoante dispõe o art. 150, § 6º, da CF. Assim, lei geral que verse sobre qualquer outro assunto, não poderá incluir a isenção. Se o tributo foi instituído através de lei complementar, também a isenção deve ocorrer mediante tal espécie normativa. Via de regra, a isenção atinge os tributos unilaterais, ou seja, os impostos. Isto porque, as taxas e as contribuições de melhoria são tributos contraprestacionais, não compatíveis, em princípio, ao benefício isencional, conforme determinação do art. 177, I, do CTN.

Outrossim, a isenção não se confunde com a imunidade tributária. A isenção se diferencia da imunidade por constituir esta uma norma sobre competência e, por conseguinte, dirigida exclusivamente aos entes tributantes. A imunidade tributária é definida como:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. (CARVALHO, 2011, p. 370).

A principal característica da norma imunizante consiste em estar sediada no próprio texto constitucional, assim:

Impende notar que os casos de imunidade estão todos definidos na própria Constituição. Em vão, portanto, buscarmos em normas infraconstitucionais as diretrizes a seguir, nesta matéria. O próprio Código Tributário Nacional, neste ponto, apenas pode explicitar o que se encontra implícito na Constituição. Nada porém, de substancialmente novo pode agregar-lhe ou subtrair-lhe. (CARRAZZA, 2007, p. 348).

Assim, a norma isentiva tem natureza infraconstitucional e a que cria imunidades, constitucional. Deste modo a imunidade radica na Constituição enquanto que a isenção decorre da lei menor, complementar ou ordinária. Do ponto de vista da norma só cabe dizer se ela incide ou não incide. Imunidade e isenção são fatores legislativos que condicionam as normas tributárias, cooperando na formação das mesmas.

Respeitadas as limitações ao Poder de tributar impostas pela própria Constituição Federal, o ente dotado de competência para impor um determinado tributo também possui a prerrogativa de não o exigir. O princípio de que o poder de isentar é ínsito ao poder de tributar consiste em um dos princípios constitucionais especiais da tributação no sistema brasileiro. Neste contexto:

Quem pode tributar pode, por igual modo, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo da exação), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio de uma não tributação pura e simples. Pode, ainda, isentar tributos. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada pela própria entidade tributante. (CARRAZZA, 2007, p. 368).

Assim, a regra no sistema tributário pátrio consiste em que somente a pessoa jurídica de Direito Público interno a quem foi atribuída à competência para instituir determinado tributo pode abrir mão dessa faculdade, estabelecendo isenções. A exigência consta no próprio Texto constitucional, no artigo 150, § 6°:

[...] § 6° – Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2o, XII, *g*.

Borges (2007, p. 37) aduz que as isenções estão sujeitas a condicionamentos idênticos aos que estão estabelecidos para a instituição de tributos e justifica a exigência de lei

“porque a disciplina de tributos é reservada à lei, a disciplina das isenções está igualmente vinculada ao princípio da legalidade.”

Deste modo somente o ente jurídico que criar o tributo por meio de lei ordinária pode conceder a isenção, desde que também o faça por meio de lei ordinária. Comumente, pois, as isenções são autonômicas*.* Já a isenção denominada heterônoma:

É a isenção de um tributo da competência de uma pessoa jurídica de direito público concedida por outra. Isenção de um tributo estadual, ou Municipal, concedido pela União. A isenção heterônoma já foi expressamente autorizada pela Constituição, mas hoje é expressamente vedada. Restou a polêmica em torno da questão de saber se a União pode, mediante tratado internacional, conceder isenção de imposto estadual, ou municipal. A resposta afirmativa é na verdade a melhor, porque ao celebrar um tratado internacional a União está representando toda a Nação, posto que Estados e Municípios não são pessoas jurídicas no plano internacional, vale dizer, essas pessoas jurídicas de direito público interno são, no plano internacional, representadas pela União. (MACHADO, 2012, p. 302).

Atualmente, portanto, admite-se a tese de que a norma inserida na Constituição Federal de 1988, acerca da vedação relativa à isenção heterônoma, limita-se a impedir, no âmbito de sua competência interna federal, que a União faça isenções de tributos estaduais ou municipais, não se aplicando, no entanto, às hipóteses em que a União passa a atuar como sujeito de direito na esfera internacional.

3.1.3 Remissão

Remissão pode ser conceituada como uma forma de perdão de débito tributário. Contudo é mais abrangente que a anistia supracitada, vez que o débito a ser dispensado de pagamento compreende, além dos acréscimos sancionatórios (multas), também os acréscimos moratórios (juros e correção monetária) e ao próprio tributo devido, sendo uma forma de extinção do crédito tributário, conforme dispõe o artigo 156, inciso IV, do Código Tributário Nacional. Está também prevista no artigo 172 do referido Código, que dispõe acerca dos requisitos necessários a sua concessão:

Art. 172 - A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

A remissão é um ato unilateral do legislador, que deve estar em consonância com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade. Em suma, sobre estas duas figuras, anistia e remissão, tem-se que:

Anistia fiscal é o perdão de falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringidomandamento legal. Tem, como se vê, duas acepções: a de perdão pelo ilícito e a de perdão da multa. [...] Voltando-se para apagar o ilícito tributário ou a penalidade infligida ao autor da ilicitude, o instituto da anistia traz em si indiscutível caráter retroativo, pois alcança fatos que se compuseram antes do termo inicial da lei que a introduz no ordenamento. Apresenta grande similitude com a remissão, mas com ela não se confunde. Ao remir, o legislador tributário perdoa o débito tributário, abrindo mão do seu direito subjetivo de percebê-lo; ao anistiar, todavia, a desculpa recai sobre o ato da infração ou sobre a penalidade que lhe foi aplicada. Ambas retroagem, operando em relação jurídica já constituída, porém de índole diversa: a remissão, em vínculo obrigacional de natureza estritamente tributária; a anistia, igualmente em liames de obrigação, mas de cunho sancionatório. E, além disso, a anistia pode revelar o *esquecimento* da infração que fez irromper e medida punitiva, enquanto que a remissão nunca incide no fato jurídico tributário, desconstituindo-o ou apagando-o pelo esquecimento expresso. (CARVALHO, 2011, p. 579)

Em linhas gerais, como já foi explanado logo acima, remissão é o perdão concedido por lei ou que autoriza o administrador a concedê-lo, fato este que dispensa o crédito tributário que já existia ao tempo da remissão.

3.1.4 Crédito Presumido

O crédito presumido ou crédito outorgado trata-se de um benefício fiscal que o Estado concede para facilitar a vida do contribuinte. Deste modo:

Estes créditos são benefícios fiscais, concedidos via convênios entre as unidades federativas, que visam a incentivar atividades econômicas, ou então são concedidos para aquelas atividades que, em razão de serem primárias, não têm (ou quase não têm) crédito para compensar com seus débitos relativos às suas vendas. (FROSSARD, 2011, p. 190).

Desta forma, o crédito outorgado ou crédito presumido trata-se de um mecanismo utilizado pelos Estados e Distrito Federal que procura desonerar o contribuinte conferindo a ele a opção de se creditar de um valor presumido em substituição ao aproveitamento de outros créditos.

Em relação aos produtos primários (agrícolas, avícolas, bovinos, suínos etc.), a Instrução Normativa nº 673/04, de 22 de julho de 2004, estabelece em seu artigo 14, os seguintes créditos presumidos aplicáveis à alíquota de 12% o valor da operação:

Art. 14. O produtor ou o extrator, exceto o credenciado nos termos do art. 2º, deve aplicar sobre o valor do imposto devido, na operação sujeita às alíquotas a seguir indicadas, os percentuais de crédito presumido, correspondentes às seguintes espécies e produtos: I – 12% (doze por cento): a) agrícola, 18% (dezoito por cento); b) avícola, 30% (trinta por cento); ... f) mineral, 2% (dois por cento).

Assim, uma operação agrícola à alíquota de 12% (doze por cento), o contribuinte terá direito a um crédito presumido de 18% (dezoito por cento). Como exemplo, uma operação no valor de R$ 10.000,00, sujeita à alíquota de 12%, acarretará no ICMS de R$ 1.200,00 – porém, terá direito ao crédito presumido de 18% sobre R$ 1.200,00 do ICMS devido, resultando no crédito presumido de R$ 216,00. Dessa forma, deverá recolher aos cofres públicos o valor de R$ 984,00 (R$ 1.200,00 – R$ 216,00).

Como se pode observar, há uma diminuição da carga tributária incidente sobre a operação praticada, ou seja, é uma forma de conceder incentivo a determinados produtos ou ramo de atividade, objetivando atrair empresas para se instalarem no Estado.

3.1.5 Redução da Base de Cálculo

A redução da base de cálculo de determinado imposto trata-se de um instrumento que o Estado faz uso na política dos incentivos fiscais, ocorrendo a tributação com valor inferior ao preço efetivamente pago. Assim sendo:

A Redução de base de cálculo nada mais é do que a alteração do montante que serve de referência para a aplicação da alíquota, no cálculo do valor efetivo a ser pago como tributo. A consequência natural e imediata dessa redução é a diminuição do quantum que o contribuinte (sujeito passivo) deverá recolher aos cofres públicos. (BROGINI, 2010, p. 34).

Portanto, em determinadas situações em que houver o benefício fiscal da redução da base de cálculo, significa que o valor a ser recolhido ao Estado é o obtido após a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo já reduzida. Como exemplo, se a alíquota de determinado imposto for de 12% incidente sobre a base de cálculo de R$ 10.000,00 e havendo a redução de 50%, significa que a alíquota de 12% incidirá sobre R$ 5.000,00 – ou seja, o imposto a ser recolhido cai pela metade, conforme estabelece o artigo 8º, Anexo IX, do Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás – RCTE.

**3.2 Guerra Fiscal**

Inicialmente, faz-se necessário se frisar que os benefícios fiscais possuem caráter extrafiscal, interferindo na área econômica, regulando determinado mercado ou até mesmo

fomentando determinadas atividades econômicas. Todavia, para que sua concessão possa ser válida, há a obrigatoriedade do devido respeito ao ordenamento jurídico vigente, sob pena de sua invalidação.

Dessa forma, no que tange aos benefícios fiscais, em matéria de ICMS, o instrumento competente para a disciplina da forma de sua concessão, de acordo com o artigo 155, § 2º, XII, da Constituição Federal, é a Lei Complementar.

Sob a égide da Constituição Federal anterior (1967), foi editada a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, recepcionada pela atual Constituição Federal de 1988, por intermédio do artigo 34, §§ 4º e 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que assegura a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível, com a atual Lei Maior.

A referida Lei Complementar é de primordial importância para o assunto em questão, tendo em vista que, de acordo com o artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88, é o instrumento competente para que os Estados e o Distrito Federal, por meio de deliberações, que neste caso são os convênios, possam fazer a concessão ou revogação dos benefícios ou incentivos fiscais. Neste contexto, de acordo com o artigo 2º da Lei Complementar n° 24/1975:

Art. 2°. Os convênios a que alude o 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.), serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

Em linhas gerais, os convênios são celebrados no CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) por intermédio dos prepostos dos Estados e do Distrito Federal (geralmente pelo secretário da fazenda ou das finanças), sob a presidência de representantes do Governo Federal, conforme dispõe o artigo da lei retro citada.

Ademais, para que tenha validade, é preciso que essa reunião conte com a presença da maioria dos representantes das Unidades da Federação. A revogação total ou parcial dos benefícios depende de 4/5 (quatro quintos) dos presentes na reunião, enquanto que, para que haja concessão de benefícios fiscais, é preciso da aprovação unânime (artigo 2º, §§ 1º e 2º da Lei Complementar nº 24/1975).

Após a aprovação, haverá prazo de 10 (dez) dias subsequentes à reunião para que seja publicada no Diário Oficial da União. Após a publicação, deverá o Poder Executivo, nos

próximos 15 (quinze) dias, ratificar ou não os convênios celebrados, por intermédio de decreto. Após 10 (dez) dias, será novamente publicada no Diário Oficial da União a ratificação dos convênios (artigos 4º e 5º da Lei Complementar nº 24/1975).

Após entrar em vigor, os convênios ratificados obrigam todas as unidades da federação a cumprirem o que foi acordado, mesmo aquelas que não participaram da reunião da qual adveio o novo dispositivo legal.

Questão interessante é o fato de se exigir que os convênios, para que tenham validade, sejam ratificados por decreto do Executivo. É difícil de entender qual foi a real intenção do legislador ao exigir a participação do Executivo, e não do Legislativo, cuja função típica é justamente a de legislar.

Nesse mesmo sentido, Roque Antônio Carrazza (2001) faz interessante observação sobre o assunto. De acordo com o autor, a Lei Complementar n° 24/1975 não pode alterar os princípios básicos do Direito Tributário brasileiro, como é o caso da independência e harmonia dos Poderes, fato esse que estaria ocorrendo, uma vez que, se a isenção do ICMS foi concedida por decreto legislativo, da mesma forma, somente outro decreto legislativo poderia revogá-la, e não por decreto do Executivo.

Dessa forma, essa é a sistemática dos convênios, estabelecida, legalmente, pela Lei Complementar nº 24/1975, celebrados entre os Estados e Distrito Federal para que os entes federados possam conceder ou revogar isenções, benefícios ou incentivos fiscais. De acordo com seu artigo 8° da referida lei:

Art. 8º A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

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

Assim, a referida Lei Complementar traz, em seu artigo 8º, a imposição de sanções pelo desrespeito aos preceitos nela contidos. Deste modo, sua inobservância acarretará, cumulativamente, a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria e a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido, e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do crédito correspondente. Neste sentido:

A guerra fiscal se trava à revelia da LC nº 24/75. Veda as concessões de isenções e outros incentivos relacionados ao ICMS, salvo quando previstas em convênios celebrados em reuniões do Conselho de Política Fazendária, que congrega todos os estados e o Distrito Federal. A lei determina que a aprovação da concessão de um benefício dependa de decisão unânime dos estados representados e prevê penalidades em caso de inobservância de seus dispositivos. Bastaria o cumprimento dessa lei — nem mesmo o reforço contido nos artigos vetados da LC nº 87/96 seria necessário — para que as guerras fiscais acabassem. (VERSANO, 1996, p. 1)

Não obstante a criação desse mecanismo para que se possa conceder, legalmente, os benefícios ou incentivos fiscais, é frequente o desrespeito à tais disposições, o que tem provocado o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal (STF), vetando essa prática quando concedida ao arrepio da Lei Complementar nº 24/1975, isto é, quando concedido unilateralmente pelos Estados ou Distrito Federal, sem que haja a celebração de convênios, dando ensejo à chamada guerra fiscal. Neste contexto, portanto, a guerra fiscal:

Para o país como um todo, contudo, as consequências são negativas. Ao lado das tensões políticas entre os estados, cabe ponderar qual o impacto social das renúncias fiscais, promovidas por governos estaduais que nem sempre estão em condições de fazê-lo, sem sacrificar ainda mais suas populações. Como adverte Diniz, a guerra fiscal corrói as finanças públicas, compromete receitas futuras e desvia os preços relativos. “Nessa guerra, ganham os estados mais desenvolvidos, com melhores condições locacionais e maior cacife financeiro e político. Isto seguramente agravará as desigualdades regionais”. (DULCI, 2002, p. 03).

Pode-se observar que a guerra fiscal possui caráter extremamente negativo em relação à sociedade, é o que indica os diversos apontamentos bibliográficos. Os benefícios oferecidos pelos estados membros são individualizados e não para todos, de modo que não se enquadram amplamente à forma como deve ser realizada a política econômica de desenvolvimento de Estado.

Portanto o termo guerra fiscal é utilizado no sentido da concessão unilateral de benefícios fiscais, contrariando a Lei Complementar nº 24/1975, com o intuito de atrair investimentos para determinados Estados, gerando, por consequência, a retaliação de outros Estados, que, muitas vezes, também acabam oferecendo benefícios fiscais, unilateralmente.

Ressalte-se que a redução das desigualdades sociais, além de ser um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme previsto no artigo 3º, III, da Constituição Federal de 1988, é um dos princípios gerais da atividade econômica, disposto no artigo 170, VII, da Lei Maior. O que não pode, nem deve ocorrer, é o desrespeito ao ordenamento jurídico e ao federalismo, adotado no Brasil, sob o pretexto de promover o desenvolvimento regional nas áreas subdesenvolvidas, fato este reiteradamente praticado pelos Estados.

Trata-se de manobra inconstitucional que pode ser contestada perante o Supremo Tribunal Federal pelos entes federados que se sentirem prejudicados (artigo 102, I, “f”, da

CF/1988).

1. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: A Função dos Convênios na Concessão de Benefícios Fiscais

Em jurisprudência advinda do Supremo Tribunal Federal, decidiu serem inconstitucionais os benefícios concedidos pelos Estados, diante da ausência prévia de convênio firmado por estes e junto ao CONFAZ. Deste modo:

O exame da jurisprudência do Supremo Tribunal apontou no sentido de serem os convênios instrumentos cuja produção deve sempre ser prévia ao ato normativo do Estado que conceda o benefício fiscal, confirmando o que foi dito nos tópicos precedentes. (MARTINS; CARVALHO, 2014, p. 63).

Assim têm julgado os Ministros do Supremo Tribunal Federal em inúmeras ocasiões, como se pode perceber nos seguintes julgamentos:

ICMS e repulsa constitucional à guerra tributária entre os estados-membros: O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a "guerra tributária" entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais. Convênios e concessão de isenção, incentivo e beneficio fiscal em tema de ICMS: A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial à válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convênios - enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS - destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão.

(STF. Pleno. ADI 1.247-MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 8.91995)

O Ministro Celso de Melo deixa claro que para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, há a necessidade de deliberação entre os Estados e o Distrito Federal, através da celebração conjunta dos mesmos por meio de convênios interestaduais para que

possam posteriormente, por ato próprio, a estarem aptos a concederem e/ou revogarem os benefícios ou incentivos fiscais.

A ideia de que os convênios são etapas prévias repete-se no julgamento dessa Ação Direta de Inconstitucionalidade de relatoria do Ministro Eros Grau, evidenciando a necessidade de somarem-se convênio e ato legislativo estadual:

Ação direta de inconstitucionalidade. Decreto n. 989/03, editado pelo governador do estado do mato grosso. Usurpação da competência do senado federal para fixar a alíquota do ICMS, nos termos do preceito do artigo 155, § 2º, incisos iv e v, da CF/88. ICMS. Imposto não-cumulativo. A concessão unilateral de benefícios fiscais, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, afronta ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, g, da constituição do brasil. O decreto n. 989/03, do Estado do Mato Grosso, considera como não tendo sido cobrado o ICMS nas hipóteses em que a mercadoria for adquirida nos Estados do Espírito Santo, de Goiás, de Pernambuco e no Distrito Federal. O contribuinte é titular de direito ao crédito do imposto pago na operação precedente. O crédito há de ser calculado à alíquota de 7% se a ela efetivamente corresponder o percentual de tributo incidente sobre essa operação. Ocorre que, no caso, a incidência dá-se pela alíquota de 12%, não pela de 7% autorizada ao contribuinte mato-grossense. Pacífico o entendimento jurisprudencial no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/75, afronta ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal". Precedentes. 4. Ação direta julgada procedente para declarar inconstitucional o decreto n. 989/2003, do Estado do Mato Grosso.

STF. Pleno. ADI 3.312, Rel. Min. Eros Grau, DJ 9.3.2007)

Nesta Ação Direta de Inconstitucionalidade, o governador do Estado de Mato Grosso, primeiramente, de forma indevida, estabeleceu nova alíquota nas operações interestaduais, usurpando a competência do Senado Federal para a fixação de alíquotas do ICMS. Em seguida, também indevidamente, estabeleceu o crédito à alíquota de 7%, a ser apropriada pelo contribuinte destinatário de Mato Grosso, sendo que nessas operações a mesma é fixada em 12%. Portanto, o contribuinte tem direito ao crédito não à alíquota de 7%, mas sim à alíquota de 12%, correndo, neste caso, a concessão de forma unilateral de benefício fiscal, afrontando a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, incisos IV e V.

E o Ministro Joaquim Barbosa:

Constitucional. Tributário. Imposto sobre Operações sobre de Circulação de Mercadorias e Serviços. ICMS. Benefícios Fiscais. Necessidade de amparo em convênio interestadual. Art. 155, XII, g, da Constituição. Nos termos da orientação consolidada por esta Corte, a concessão de benefícios fiscais do ICMS depende de prévia aprovação em convênio interestadual, como forma de evitar o que se convencionou chamar de guerra fiscal. Interpretação do art. 155, XII, g da Constituição. São inconstitucionais os arts. 6º, no que se refere a “benefícios fiscais”, 7º e 8º da Lei Complementar estadual 93/2001, por permitirem a concessão de incentivos e benefícios atrelados ao ICMS sem amparo em convênio interestadual. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente. (STF. ADI 3.794, Rel. Ministro Joaquim Barbosa, DJ 1.8.2011).

Também, o Ministro Joaquim Barbosa enfatiza necessidade da prévia aprovação entre os entes da federação, por meio da celebração de convênio interestadual, para que possa ser considera válida a concessão de benefícios fiscais do ICMS, evitando assim, a denominada guerra fiscal.

A Guerra Fiscal Estadual atinge diretamente o sistema federativo, uma vez que os incentivos são concedidos unilateralmente, sem a participação do CONFAZ, além de serem inconstitucionais, haja vista contrariar disposição expressa do ordenamento jurídico, qual seja a Lei Complementar nº 24/1975.

Desta forma, se faz necessário observar que a Constituição Federal protege a competência tributária dos Estados, onde nem mesmo a União pode invadir sua competência tributária e vice-versa.

À luz destes dispositivos legais, fica devidamente elencados que os Estados não podem se valer da competência tributária um dos outros e, se assim o fazem tem-se por resultado um ambiente de tamanha insegurança jurídica. Deste modo, é totalmente plausível se pensar em uma reforma tributária, a fim de sanar o mais urgente possível este conflito denominado de “guerra fiscal”, tendo em vista as diversas irregularidades praticadas pelos

Estados na concessão unilateral de benefícios fiscais, em matéria de ICMS.

**CONCLUSÃO**

Os entes políticos da Federação ao instituírem as normas tributárias relativas aos benefícios fiscais com a finalidade de fomentar atividades econômicas devem atender o pacto federativo, ou seja, o respeito aos limites estabelecidos na Constituição Federal de 1988. A maioria dos problemas que têm ocorrido em relação à Guerra Fiscal no ICMS resulta de sua configuração constitucional, isto porque foi conferido às Unidades Federais a competência para instituir um imposto, como o ICMS, com características nacionais.

Assim, mesmo com a necessidade da realização de convênios para a concessão dos benefícios fiscais, nos termos de lei complementar, parece haver uma ineficácia destas regras, em virtude de: desigualdades regionais em termos de infraestrutura e acesso a fornecedores e consumidores; inoperância do governo federal na promoção de políticas públicas para o desenvolvimento das regiões com carência de recursos; e a morosidade do Judiciário em prover, no ritmo adequado, respostas às demandas envolvendo guerra fiscal.

A Lei Complementar nº 24/75 determina que a concessão de benefícios fiscais está sujeita à prévia celebração de convênio pelos Estados e pelo Distrito Federal, e a sua inobservância tem sido repudiada pelo Superior Tribunal Federal, reforçando, assim, a inconstitucionalidade na concessão unilateral de benefícios fiscais de ICMS, confirmando assim a hipótese levantada neste trabalho.

Embora a lei proíba a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, a não ser nos casos previstos através de convênios estabelecidos no âmbito do CONFAZ, cuja aprovação necessita de decisão unânime dos Estados, mesmo assim, muitos governos estaduais ainda insistem na concessão de benefícios à revelia deste órgão, tendo em vista a competição entre as Unidades da Federação para atrair novos empreendimentos, ou ainda, uma manipulação do respectivo ICMS disfarçado em subsídios.

Como consequência, a guerra fiscal acaba reduzindo a receita estadual, afetando a alocação de recursos na economia, dificultando tanto as finanças estaduais e o abastecimento pública de bens e serviços. Aumentando, deste modo, a pressão por transferências de recursos da União e gerando, muitas vezes, tensão entre os Estados que buscam alternativas para atender as suas necessidades.

Na própria Constituição Federal, a concessão unilateral de benefícios com base no ICMS é proibida, sendo assim, essa prática é tida como inconstitucional, uma vez que desrespeita as normas constitucionais direcionadas a este imposto. Sendo assim, a concessão

de benefícios fiscais relativo ao ICMS sem a prévia autorização de convênio interestadual não tem embasamento legal.

Portanto, compete ao Poder Judiciário julgar a constitucionalidade, e caso haja o descumprimento da forma exigida para concessão do benefício fiscal, ou seja, quando declarada ser inconstitucional, o Estado de origem fica obrigado à exigência do tributo que este deixou de cobrar, sendo inadmissível a vedação ao aproveitamento do crédito do contribuinte ou a cobrança pelo Estado destinatário do bem ou do serviço.

Há a necessidade de se considerar ainda que a concessão dos benefícios fiscais traga algo em que o desenvolvimento humano seja promovido, ou ainda, que agregue melhoria da qualidade de vida à população, através da criação de empregos, da geração e redistribuição de renda ou de quaisquer outros meios gerados com o benefício envolvido.

Portanto, é imprescindível que governo federal faça com urgência a tão esperada reforma tributária, realizando uma unificação do ICMS para todos os Estados e o Distrito Federal, e assim, pondo fim a essa guerra fiscal, que traz vários desentendimentos entre as Unidades da Federação.

Por fim, entende-se que entre os Estados-membros há enorme conflito que ocasiona prejuízos em seus relacionamentos, porque cada um deles procura de maneira individual apenas o seu próprio desenvolvimento sem que haja uma preocupação do custo à federação, pois, o Estado que é beneficiado não faz uma análise do desemprego e prejuízo causado à economia do outro Estado.

Conclui-se que quando há a guerra fiscal por meio da concessão unilateral de benefícios fiscais, a arrecadação de ICMS dos Estados tende a diminuir, pois acarreta a diminuição das alíquotas individuais desencadeadas pela competição.

**REFERÊNCIAS**

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado.** 6ª ed. São Paulo: Método, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. BORBA. Cláudio. **Direito Tributário.** 22ª ed. São Paulo: Elsevier, 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. **Vade Mecum.** 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

\_\_\_\_\_\_\_. **Supremo Tribunal Federal,** Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1247, Relator: Ministro Celso de Melo. < http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=1247&proce sso=1247> Acesso em: 05.10.2015.

\_\_\_\_\_\_\_. **Supremo Tribunal Federal,** Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3312, Relator: Ministro Eros Grau. < http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=3312&proce sso=3312> Acesso em: 05.10.2015.

\_\_\_\_\_\_\_. **Supremo Tribunal Federal,** Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3794, Relator: Ministro Joaquim Barbosa. < http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=3794&proce sso=3794> Acesso em: 05.10.2015.

BROGINI, Gilvan. **Tributação e Benefícios Fiscais.** 20ª ed. Curitiba: IBPEX, 2010. CARNEIRO, Cláudio. **Manual de Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, Roque Antônio. **ICMS.** 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASTELLANI, Fernando F. **Direito Tributário.** 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CORNÉLIO, Fernanda Marques. **Direito Tributário.** Bahia: Juspodivm, 2013.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2009.

DULCI, Otávio Soares. **Guerra Fiscal, Desenvolvimento Desigual e Relações Federativas** **no Brasil.** < http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n18/10704.pdf> Acesso em: 03.09.2015.

GAMEIRO, Adriano Moreira. **Os Incentivos Fiscais e as Desigualdades Regionais e** **Sociais. <**http: sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos> Acesso em: 15.10.2015.

FROSSARD, Dermeval. **ICMS Genérico.** 3ª ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2011.

KFOURI JR, Anis. **Curso de Direito Tributário.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

LIMA, Rogério. **Seria o REFIS um Favor Fiscal?** Repertório de Jurisprudência – IOB. < http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:rede.virtual.bibliotecas:artigo.revista:2002;100061723 0> Acesso em: 19.10.2015.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ . **Curso de Direito Constitucional Tributário.** São Paulo: Malheiros: 2012. MALTINTI, Eliana Raposo. **Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2009.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS**: Uma Análise Crítica sobre as Glosas de Crédito. São Paulo: MP Editora, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal:** Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2ª ed. Rio de Janeiro: Noeses, 2014.

MENDONÇA, Christiane. **A Não-Cumulatividade do ICMS.** 2ª ed. São Paulo: 2005.

PIERONI, Fabrizio de Lima. **Direito Tributário.** Brasília: Vestcon, 2010. ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário.** 7ª ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

VERSANO, Ricardo. **A Guerra Fiscal do ICMS:** Quem Ganha e Quem Perde**.** [<http://www.portalfederativo.gov.br/biblioteca-federativa/estudos/td\_0500.pdf>](http://www.portalfederativo.gov.br/biblioteca-federativa/estudos/td_0500.pdf) Acesso em: 12.10.2015.