



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**ANTONIO LEONIDAS ARAPIRACA JUNIOR**

**INCENTIVOS FISCAIS SOB A FORMA DE CRÉDITOS DE  
ICMS E A PROBLEMÁTICA DA GUERRA FISCAL**

Salvador  
2013

**ANTONIO LEONIDAS ARAPIRCA JUNIOR**

**INCENTIVOS FISCAIS SOB A FORMA DE CRÉDITOS DE  
ICMS E A PROBLEMÁTICA DA GUERRA FISCAL**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Daniela Lima de Andrade Borges

Salvador  
2013

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**ANTONIO LEONIDAS ARAPIRCA JUNIOR**

**INCENTIVOS FISCAIS SOB A FORMA DE CRÉDITOS DE  
ICMS E A PROBLEMÁTICA DA GUERRA FISCAL**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em  
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e Instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2013

“Conhece-te a ti mesmo, torna-te consciente de tua ignorância e será sábio”. (Sócrates).

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, pela força de me fazer seguir meus objetivos.

Ao meu pai Antonio Leonidas, que é meu exemplo de caráter, força de vontade e determinação, a minha mãe Gracina Arapiraca, por todo carinho e apoio que me deu durante toda minha vida, a minha irmã Mariana Arapiraca, pela amizade e cumplicidade desde sempre. Ao meu amigo Leonardo Vila Nova, que levo no coração como um irmão de sangue. Agradeço por todo o apoio que me deram em toda minha vida.

Agradeço aos bons amigos que fiz nos anos de faculdade, aqueles os quais, sei de coração que continuaram grandes amigos pelo resto da vida.

## RESUMO

O ICMS é um imposto de competência estadual, que tem como fatos geradores a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transportes intermunicipais e interestaduais, e os serviços de comunicações, sendo o sujeito passivo deste tributo todos aqueles que praticam o fato imponible. Os incentivos fiscais concedidos no âmbito do ICMS, tem grande força para influenciar certos comportamentos dos contribuintes, como onde ele vai alocar uma indústria. Mas a concessão indevida de benefícios fiscais relacionadas a este tributo pode gerar repercussão em todos os entes da federação, por se tratar de um tributo estadual com vocação nacional, assim, devendo ter os mesmo aspectos em todo o país, para que não se tenha um descompasso entre os Estados e o Distrito Federal. Porém, esta prática de conceder incentivos fiscais para atrair investimentos do capital privado, tem se tornado corriqueira, sem haver um amplo controle institucional, o que, acarreta numa espécie de leilão de incentivos, onde todos os Estados tem a oferecido de forma crescente, incentivos fiscais cada vez mais atraentes ao capital privado, no intuito de trazer o capital privado para seus territórios. A guerra fiscal existente entre os Estados e o Distrito Federal costuma girar em torno deste imposto, o que acaba por gerar conflitos jurídicos entre os entes federativos, e à luz dos fatos, estas concessões irregulares de incentivos fiscais pelos Estados, acabam por ferir diversos princípios constitucionais, assim, é nítido a presença de um grande problema, que pode vir a repercutir de variadas formas, sendo imprescindível a persecução de uma solução, por mais complexa que esta seja.

**Palavras-chave:** Incentivo fiscal; benefício; ICMS; CONFAZ, unilateral; tributo; imposto; guerra fiscal; não cumulatividade.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental
art.	Artigo
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CAT	Coordenação de Administração Tributária
CF/88	Constituição Federal da República
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
GATT	Acordo Geral de Tarifas e Comércio
ICM	Imposto sobre a circulação de mercadorias
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços
IPI	Imposto sobre o produto industrializado
IVA	Imposto sobre valor agregado
IVC	Imposto sobre a venda e consignações
LC	Lei Complementar
OAB/ES	Ordem dos Advogados do Brasil – Seccional Espírito Santo
OMC	Organização Mundial do Comércio
PLS	Projeto de lei do senado
PRS	Projeto de resolução do senado
PSV	Proposta de Súmula Vinculante
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	10
<b>2 O ICMS</b>	13
2.1 ESCORÇO HISTÓRICO	13
2.2 CONCEITO E COMPETÊNCIA	14
2.3 ASPECTOS MATERIAIS	16
<b>2.3.1 O ICMS sobre serviços de transportes interestaduais e Intermunicipais</b>	17
<b>2.3.2 O ICMS sobre serviços de comunicação</b>	17
<b>2.3.3 O ICMS sobre as operações de circulação de mercadorias</b>	18
2.4 ASPECTOS SUBJETIVOS	20
<b>2.4.1 Sujeito ativo</b>	20
<b>2.4.2 Sujeito passivo</b>	21
2.5 BASE DE CÁLCULO	21
2.6 ALÍQUOTA	22
2.7 NÃO CUMULATIVIDADE	23
<b>2.7.1 Exceção à não cumulatividade</b>	24
2.8 SELETIVIDADE	26
<b>3 DOS INCENTIVOS FISCAIS</b>	27
3.1 REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS REFERENTES AO ICMS	28
3.2 ESPÉCIES	31
<b>3.2.1 Incentivos sobre a receita pública</b>	31
<b>3.2.1.1 Isenções</b>	31
<b>3.2.1.2 Diferimento</b>	33
<b>3.2.1.3 Anistia</b>	33
<b>3.2.1.4 Remissão</b>	35
<b>3.2.2 Incentivos sobre a despesa pública</b>	36
<b>3.2.2.1 Subvenção</b>	36
<b>3.2.2.2 Subsídios</b>	37
<b>3.2.2.3 Crédito Presumido</b>	38
<b>4 DOS CRÉDITOS DO ICMS</b>	39



4.1 CARACTERÍSTICAS	39
4.2 A OPERAÇÃO DOS CRÉDITOS DO ICMS NA GUERRA FISCAL	40
4.3 ARGUMENTOS PARA A MANUTENÇÃO DO CRÉDITO DO ICMS NA GUERRA FISCAL	42
<b>5 DA GUERRA FISCAL</b>	46
5.1 APECTOS GERAIS	46
5.2 PROBLEMAS CAUSADOS PELA GUERRA FISCAL	48
<b>5.2.1 Acentuação do desequilíbrio econômico entre as regiões</b>	48
<b>5.2.2 Ofensa ao princípio da livre concorrência</b>	50
<b>5.2.3 A glosa dos créditos do ICMS</b>	52
<b>5.2.3.1 A violação do princípio constitucional da não cumulatividade</b>	54
<b>5.2.3.2 A violação ao princípio da tripartição dos poderes</b>	55
<b>5.2.3.3 A insegurança jurídica devido às glosas dos créditos do ICMS</b>	57
<b>5.2.3.4 A inconstitucionalidade do art. 8 da Lei Complementar 24/75</b>	58
5.3 MEDIDAS E POSSÍVEIS SOLUÇÕES CONTRA A GUERRA FISCAL	59
<b>5.3.1 A Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIn</b>	60
<b>5.3.2 A reforma tributária</b>	61
<b>5.3.3 Proposta de súmula vinculante 69 – PSV 69</b>	63
<b>5.3.4 Flexibilização do quórum do CONFAZ</b>	65
<b>5.3.5 Unificação das alíquotas pelo Senado</b>	67
<b>6 CONCLUSÃO</b>	68
<b>REFERÊNCIAS</b>	73

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca elucidar os efeitos das concessões de incentivos fiscais unilaterais no âmbito do ICMS, posto que a legislação vigente, estabelece que para a concessão de quaisquer benefício ao referido imposto, se faz necessário a celebração de um convênio, com anuência de todos os Estados e o Distrito Federal.

A Constituição da República Federativa do Brasil, traz que todos são iguais perante à lei, e que o desenvolvimento e a redução das desigualdades nacionais se encontram entre os objetivos fundamentais do Estado brasileiro. Diante desta situação, em casos excepcionais, a Lei Maior, ao buscar efetivar seus objetivos fundamentais, permite que seja conferido tratamento diferenciado à determinadas pessoas. Com relação ao presente estudo, este tratamento diferenciado se dará através da possibilidade de concessão de incentivos fiscais, conferido às empresas que se instalem em determinadas regiões do país, buscando trazer para a região empregos, renda, conseqüentemente seu desenvolvimento e a redução de suas desigualdades econômicas e sociais, em relação às regiões mais desenvolvidas do país.

O sistema jurídico brasileiro traz os mais diversos tipos de incentivos fiscais, os quais, serão usados como uma técnica de extrafiscalidade, para induzir determinados comportamentos aos contribuintes. O ICMS, é um tributo estadual, de grande relevância econômica, e de bastante peso para seus contribuintes, o que dá ensejo à concessão de benefício fiscal com o intuito de estimular uma indústria a se localizar em determinado Estado brasileiro.

Ao se conhecer o poder de influência que a desoneração tributária do ICMS possui, a CF/88 impôs que este tributo tem que ser aplicado da forma mais uniforme possível, firmando que os incentivos ao referido imposto, deveram respeitar ritos solenes, e a vontade dos demais Estados-membros.

Entretanto, os Estados brasileiros, vem desrespeitando a Constituição reiteradas vezes, ao conceder os benefícios sem observar os ritos necessários. Este fenômeno possui o nome de guerra fiscal, que é onde os estados para atrair o capital privado, concedem benefícios unilaterais, com o fim de fomentar seu desenvolvimento, e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Esta prática evidenciada, tem trazido como seus frutos, diversos problemas para o Estados, e para a economia. Pois partindo de uma visão ampla do assunto, nem sempre a atração de um investimento para determinada localidade, trará pra ela seu desenvolvimento econômico, podendo, às vezes, o incentivo ser maior que o próprio investimento que se queria atrair. Ademais, poderá ocorrer o cerceamento da livre concorrência, e um desestímulo ao aprimoramento daquele que recebe o benefício fiscal, pelo fato que ao receber o incentivo estatal, poderá ter vantagem ante ao seu concorrente, mas não por sua atividade empresarial ser mais eficiente, e sim pelo incentivo fiscal recebido.

O presente trabalho monográfico se divide em quatro capítulos, além da introdução e da conclusão. No seu primeiro capítulo, remete-se ao estudo do ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, e suas particularidades, como a não cumulatividade deste imposto, com a finalidade da não tributação em cascata, além de trazer os aspectos para a sua aplicabilidade.

O capítulo segundo irá trabalhar com a questão dos incentivos fiscais em geral, trazendo à tona seu poder influenciar o comportamento dos contribuintes, suas espécies, e peculiaridades de cada uma delas. Além de expor quais os requisitos que precisam ser preenchidos para a concessão de incentivos quando se tratar do ICMS, já que este imposto deve ser aplicado uniformemente em todos os Estados-membros, para que não se tenha ofensa à constituição

No capítulo terceiro, haverá um mergulho mais a fundo em relação ao modelo de incentivo fiscal, que se dá na forma de créditos de ICMS ou créditos presumidos, que é tema que permeia a alma deste trabalho. Este modelo de incentivo fiscal, se apresenta como uma técnica jurídica amplamente utilizada entre os Estados e o Distrito Federal no bojo da guerra fiscal, pelo motivo de se mostrar apto a atingir os objetivos almejados, podendo repercutir seus efeitos mesmo em casos onde não se tenha a celebração do convênio do ICMS, por isto sendo considerado a principal “arma” dos estados na guerra tributária.

O quarto e último capítulo deste trabalho, assim como o capítulo terceiro, é núcleo desta monografia. Aqui será trabalhado sobre o que é a guerra fiscal, quais os fundamentos usados pelos Estados e Distrito Federal para sua prática. Trazendo a lume os seus efeitos, que repercutem na economia, na política e na área jurídica. Além

de expor os problemas trazidos pela guerra fiscal, e suas possíveis soluções, que acabam por se desdobrar em outros problemas, devido à complexidade que permeia não só o tema da guerra fiscal, como as que permeiam as características presentes no ICMS.

Por fim, encerra-se o presente trabalho de pesquisa com sua conclusão, momento onde serão problematizadas as questões abordadas neste estudo, e suas possíveis soluções.

## 2 O ICMS

Para começar a tratar sobre os problemas da guerra fiscal, é necessário se entender de onde ela vem, qual a sua origem. É notório que esta prática nasce dos incentivos fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados e o Distrito Federal, a fim de angariar investimentos privados para os seus territórios. Estes incentivos fiscais costumam girar em torno do ICMS, o que torna necessário adentrar mais a fundo sobre este imposto, conhecendo também, um pouco sobre a sua história.

### 2.1 ESCORÇO HISTÓRICO

Antes de vir a existir o ICMS como é conhecido hoje, este imposto de grande complexidade começou a dar seus primeiros passos em 1922, na forma do imposto sobre vendas mercantis, que foi editado pela Lei nº4635 de 21 de dezembro deste ano. Este imposto que fora promulgado, deu ao Poder Executivo a autorização para tributar todas aquelas vendas que foram documentadas por fatura, mas isso não mostrava a real natureza deste tributo, pelo fato dele incidir realmente sobre a duplicata, e não diretamente sobre a venda mercantil. Visto isso, a origem deste imposto vem sim, como uma forma de atender:

As associações comerciais, que pretendiam um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias (Lei nº 2.044, de 1908), para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219 do Código Comercial). O Congresso as atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (Rs 3\$ por conto de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas à vista, registradas em livros próprios. (BALEEIRO, 2000, p.367).

Já na constituição do ano de 1934, foi criado um novo imposto, o IVC, que passou a existir após que o imposto sobre vendas mercantis abraçou as operações de consignações mercantis, assim nascendo, o Imposto sobre Vendas e Consignações. Este novo tributo, segundo palavras de Klaus Eduardo Rodrigues Marques (2010), era cumulativo e incidia sobre todas as operações de consignações e venda de cunho

mercantil, o que, tornaria extremamente oneroso ao sistema produtivo, pois sempre que houvesse um número elevado de operações o imposto incidiria completamente sobre todas elas, acrescentando o preço final do produto, e deixando muito caro para o consumidor final, o que, também deixaria o produto com pouca atratividade.

No ano de 1958, aparece pela primeira vez na legislação brasileira, a não cumulatividade, que era aplicada somente ao imposto sobre consumo. Esta não cumulatividade permitia ao contribuinte compensar o imposto pago anteriormente em uma operação futura. Mas somente no ano de 1965, através da emenda constitucional nº18, que veio a existir um imposto com os contornos do ICMS, mas ainda da forma do ICM, que era o imposto sobre a circulação de mercadorias. Este novo tributo pode se caracterizar por uma espécie de união entre o IVC e o Imposto sobre o Consumo. É aqui onde realmente se vai ter o primado da não cumulatividade, que será posteriormente discutida. Em 1967, com a edição da Constituição da Ditadura Militar, o ICM foi mantido, e com a Emenda nº1 de 1969 foram criadas as duas exceções ao princípio da não cumulatividade, a isenção e a não incidência, que perduram até hoje.

Por fim, foi com a promulgação da CF/88, que o ICM passou a ser conhecido por ICMS, e também começou a incidir sobre a prestação de serviços de transportes intermunicipais e interestaduais e sobre os serviços de comunicação, além da incidência sobre a circulação de mercadorias.

## 2.2 CONCEITO E COMPETÊNCIA

Na Constituição Federal, em seu art. 155, inciso II, é conferida 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 Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, o ICMS:

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

[...]

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

Porém, devido à grande importância deste imposto no cenário nacional, os impactos decorrentes da aplicação dele, extrapolam os limites territoriais de cada estado em que é instituído, havendo a necessidade de uniformizar sua aplicação, como uma forma de coibir práticas que venham a causar efeitos negativos em outras unidades da federação.

Indo adiante no artigo da constituição supracitado, mais especificamente no parágrafo 2º, inciso XII, e suas respectivas alíneas, é disposto que o ICMS será amplamente regulado por uma Lei Complementar de cunho nacional, que traçará parâmetros a serem seguidos pelos entes federados ao passo que cada um deles legislem sobre qualquer norma referente ao imposto.

Visto o disposto, é percebido que o ICMS é um tributo de competência estadual, mas, fica claro ser este um tributo de vocação nacional, que segundo Regina Helena Costa (2012, p.382) “A explicação está no fato de que o ICMS, conquanto estadual, assume feição nacional, diante da uniformidade imposta ao seu regramento, em múltiplos aspectos”, deixando para os legisladores no âmbito estadual e distrital quase que somente a obrigação de sua instituição.

Esta uniformização no regramento do ICMS, vem como uma forma de tentar evitar conflito entre Estados, pois, na medida em que um Estado oferecesse mais facilidades e/ou cobrasse menos esse imposto, ele seria mais atrativo para o contribuinte, assim gerando uma competição entre os Estados-membros, com o fim de atrair o capital privado.

Neste sentido é que se verá as norma estaduais se submetendo às nacionais, como no caso da alíquotas do ICMS, que serão determinadas através de resolução do Senado Federal, que estabelecerá a alíquota mínima e máxima aplicadas pelos Estados, além das interestaduais. Outra característica atinente a este imposto, é que ele é considerado o imposto mais importante dos Estados e do Distrito Federal, pois advêm dele a maior parcela de tudo que é arrecadado pelos entes federativos.

Traço marcante ainda ao trato deste imposto, é a não cumulatividade, que será estudada em breve, e a seletividade, que traz a natureza extrafiscal do ICMS, que é um imposto de natureza predominante fiscal.

## 2.3 ASPECTOS MATERIAIS

A materialidade do ICMS será um desdobramento da sua hipótese de incidência e de seu fato gerador. Cada uma das suas hipóteses de incidência será uma previsão genérica de um tipo tributário existente apenas no plano do dever ser.

Ao ocorrer o fato tributário descrito no dispositivo da norma, ou seja, sua ocorrência no plano do ser, haverá então o fato gerador ou fato imponible. E será aqui onde nascerá a obrigação tributária, qual seja, o dever de recolher o tributo aos cofres do Estado, como sua obrigação principal, e/ou fazer determinado ato disposto pela norma, como uma obrigação acessória.

Mas ao se tratar do ICMS com toda sua complexidade, ao passo que a ação do sujeito passivo, se enquadrar na hipótese de incidência deste imposto, suas diversas materialidades serão relevadas, que no pensar de Roque Antonio Carazza (2012, p. 40-41):

A sigla "ICMS" alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, 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 a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Ainda seguindo o pensamento do referido autor (2012), que na sua interpretação, ao ser aglutinado cinco impostos diferentes dentro da mesma figura, pela Carta Magna, isto ocorreu pela razão de que todos esses cinco impostos possuem um núcleo central comum.

Dentre as materialidades expostas, a explanação de algumas delas se faz necessária ao presente estudo, que é o caso dos serviços de transportes, dos serviços de comunicação, e da circulação de mercadorias, sendo imprescindível a uma atenção maior a esta última.



### **2.3.1 O ICMS sobre serviços de transportes interestaduais e intermunicipais**

O serviço de transportes intermunicipais e interestaduais que são tributados pelo ICMS, compreenderá, tanto o transporte de bens, quanto o transportes de pessoas. Este serviço poderá ser prestado através de qualquer meio hábil de deslocamento, como trem, avião e/ou carro. Nesta conjuntura o serviço prestado de forma multimodal, que é aquela que engloba mais de um meio de transporte para a prestação do serviço, também será alcançado pela norma tributária em análise.

Como pressupostos para que o serviço de transportes intermunicipais e interestaduais se adequem à hipótese de incidência do tributo, é fundamental, uma bilateralidade ou multilateralidade deste serviço, que se manifesta na figura do(s) tomador(res) e de seu(s) prestador(es). Do mesmo modo, este serviço terá de ser oneroso, e com cunho de direito privado. Preenchidas tais qualidades, o ICMS passará a ser devido no momento em que se inicia a prestação deste serviço, não se caracterizando fato gerador o contrato que versa sobre o serviço a ser tomado

A obrigação tributária decorrente dessa prestação, será devida ao estado onde se iniciou a prestação do serviço, sendo exemplificada da seguinte forma:

Remarcamos que se o serviço de transporte começa no território do município A e termina no território do município B, competente para tributa-lo será o Estado em cujo território está localizado o município A. (CARRAZA, 2012, p. 210)

Vale salientar que o imposto cobrado pela realização deste serviço deverá ser uniforme, sendo atentatório à legalidade, um Estado tributar de forma diferente o transporte que é destinado a Estados diversos, pois, caso contrário, vai haver uma ofensa ao princípio da isonomia dos entes federados.

### **2.3.2 O ICMS sobre serviços de comunicação**

A prestação onerosa de serviços de comunicação, que envolva duas ou mais partes, será tributada pelo ICMS. A afirmativa citada acima se faz verdadeira, sendo uma

clara hipótese de incidência tributária quando se tratar do ICMS – serviço de comunicação.

Essa veracidade vai se confirmar pelo motivo de que todos os elementos necessários para que se tenha o fato gerador estão presentes na referida sentença. Primeiro a prestação do serviço deve ser onerosa, dando economicidade ao fato, e, assim como, o ICMS – transporte intermunicipais e interestaduais, deverá se dar através de uma situação que envolva pelo menos duas partes, revestindo-se essa relação entre prestador e tomador do serviço numa situação regida pelo direito privado.

Mais uma vez se remetendo ao ICMS – transportes, o fato imponível da obrigação tributária de recolher o ICMS – comunicação ao erário, vai decorrer da efetiva prestação do serviço e não de sua mera contratação

Explicados os elementos da afirmativa, é cuidadoso esclarecer que todo e qualquer meio de comunicação usados para prestar o serviço mencionado de forma onerosa, será tributado pelo ICMS. A circunstância de trazer isso à tona, é para não deixar qualquer dúvida em relação ao novos meios de comunicação que aparecem a cada dia. Pois, a constituição ao descrever que o imposto incidirá sobre o serviço de comunicação, deixou este vocábulo com bastante amplitude semântica, não deixando de abraçar nenhum meio utilizado para a prestação desse serviço.

### **2.3.3 O ICMS sobre as operações de circulação de mercadorias**

Quando se tratar do ICMS, que incide sobre a circulação de mercadorias, haver-se-á nesta hipótese de incidência, a de maior relevância econômica deste imposto, pois é na tributação das operações de circulação de mercadorias que se ver seu maior exponencial arrecadatário.

Assim, este tributo irá incidir nas operações de circulação de mercadorias, e para haver sua incidência, o fato ocorrido no mundo do ser tem de abranger o predicado deste imposto como um todo, do modo o qual afirma Roque Antônio Carraza (2012, p. 43), dizendo que

Para fins de tributação por meio de ICMS, os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadorias” se interligam complementam, de modo que se

os três não se apresentam, no caso concreto, não há de falar, sequer em tese, em incidência do gravame.

Então, para se ter realizado o fato gerador deste imposto, se faz necessário que ocorra a circulação de um determinado bem, porém, deverá ser uma circulação onde haverá a mudança da titularidade deste bem, uma circulação jurídica, não uma mera mudança física de local. Logo, não haverá um fato tributável quando da saída de uma referida mercadoria de um estabelecimento para outro, desde que seja do mesmo contribuinte, até em casos que sejam de um Estado para outro.

Há a necessidade também que essa circulação de mercadorias se dê através de uma operação, que nada mais é, além de um negócio jurídico, que deverá ter pelo menos duas partes, e ser oneroso, pois o imposto vai incidir tendo como referência essa onerosidade, que é o que dar o valor à operação, e não sobre a mercadoria em si.

Ficando claro que num determinado fato da vida, há um negócio jurídico (operação) e uma circulação de mercadoria, faltando somente definir o que é juridicamente mercadoria, para se ter conhecimento sobre o que poderá incidir o ICMS.

Nesta senda, em termos jurídicos, mercadoria, para a aplicação no direito tributário, é aquela que tem sua definição no direito comercial, construída através da união de certos elementos. Então, o bem de natureza mercantil, deverá ser móvel, corpóreo, e possuir a destinação de ser um bem de comércio, exposto ao mercado.

Esta destinação de bem, é a figura chave para determinar se trata-se ou não de uma mercadoria. Pois, pode haver um bem móvel e corpóreo, e mesmo ele sendo alienado, mas, de forma que não se caracterize prática comercial, essa operação não será tributada pelo ICMS. Este bem, objeto da alienação, terá sua natureza de coisa, fruto do direito civil. Abarcada nesta natureza de coisa, também haverá a figura dos bens destinados ao ativo fixo de qualquer estabelecimento empresarial, então, caso qualquer um destes bens sejam vendidos, não haverá a subsunção deste fato à hipótese de incidência, pelo fato de não se tratar de mercadoria.

Destarte, a reunião destes três requisitos num determinado bem, com vistas às suas peculiaridades, se chegará à definição de mercadoria, que em breves palavras será aquele bem móvel, tangível, e que vendido em estabelecimentos comerciais e/ou utilizados como insumo na indústria para uma posterior comercialização.

## 2.4 ASPECTOS SUBJETIVOS

Tratadas as hipóteses de indecência tributária do ICMS, é chegada a hora de trazer a lume quem são os sujeitos da obrigação que irão se fazer presentes quando da realização do fato gerador.

Em qualquer que seja a obrigação, haverá sempre dois polos, constando em um o(s) sujeito(s) passivo(s) e no outro o(s) sujeito(s) ativo(s), não sendo diferente quando se tratar de uma obrigação tributária.

### 2.4.1 Sujeito ativo

Quando a constituição no art. 155, diz que será de competência dos Estados e do Distrito Federal instituir o ICMS, ela já deixa implícito que esses entes da federação serão os sujeitos ativos da relação obrigacional tributária que nascerá sempre que ocorra um fato imponible à hipótese de incidência.

Então não há dificuldade em perceber que realizada uma das materialidades do ICMS, nascerá um crédito para Estado onde ocorreu o fato gerador, ante àquele que deu ocorrência ao fato.

Necessário é observar com atenção o art. 155 § 2.º, IX alínea “a”, que trata:

Sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

Com isso sempre que uma operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço se iniciar fora dos limites nacionais, será considerado como local do fato gerador, aquele onde é domiciliado o destinatário da mercadoria. Assim, caso uma pessoa realize a compra de um dado bem no exterior, e ela seja domiciliada no estado da Bahia, mesmo que a chegada deste bem seja pelo porto de Santos, e sendo realizado nele o desembaraço aduaneiro, a Bahia ainda será o sujeito ativo desta obrigação, sendo devido o recolhimento do tributo ao erário baiano. E para expor esta

situação da forma mais clara possível, Jose Eduardo Soares Melo (2013, p.254), explica em suas palavras que:

Certamente, o ICMS não incide sobre a mera entrada de bem no país, e não se torna decido pela simples liberação aduaneira, sendo correto que a titularidade do imposto (sujeito ativo da relação jurídico-fiscal) não cabe singelamente ao Estado onde ocorreu o mero ato físico do desembaraço aduaneiro, mas ao estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo, isto é, aquele que juridicamente promoveu o ingresso dos bens estrangeiros do país, e para onde se destinam.

#### **2.4.2 Sujeito passivo**

No trato do sujeito passivo da obrigação tributária, aparecerá nesta posição aquele que praticar atividade mercantil na condição de produtor, industrial ou comerciante. Confundindo-se o conceito de contribuinte do ICMS quase com o conceito de empresário, que é “quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.” (CÓDIGO CIVIL, art.966, caput).

Será também obrigado de pagar o tributo aquele que circular mercadoria ou prestar serviços com habitualidade, ou em volume que caracterize vocação comercial, cuja a caracterização de um desses dois critérios dê a natureza de mercancia aos fatos praticados. Assim, não sendo exclusivo contribuinte do ICMS a pessoa jurídica.

Há ainda mais uma figura de contribuinte do ICMS que não se encontra dentro do conceito de pessoa jurídica, que é o caso da pessoa física que sem qualquer habitualidade, contrata serviços no exterior ou importa mercadorias, que mesmo sendo o destinatário final deste bem, e sem nenhum intuito comercial, será tida como sujeito passivo da obrigação tributária.

#### **2.5 BASE DE CÁLCULO**

Já a base de cálculo do ICMS será o valor total da operação de circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, e

comunicação. Naqueles casos em que a operação mercantil envolver conjuntamente a venda de uma mercadoria e a prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual desta mercadoria, a base de cálculo será o montante integral desta operação, somando o valor da mercadoria com o valor do serviço. Devem integrar também a base de cálculo os reajustes no valor da mercadoria ou do serviço. Não sendo caracterizada como reajuste a correção monetária. É necessário também que ocorra a onerosidade da operação, pois no caso que um bem de natureza mercantil seja ele um serviço ou uma mercadoria, com dado valor de mercado, e este valor por qualquer motivo, não tenha sido cobrado, não haverá base de cálculo sobre a qual deve incidir o imposto. Outro fator atinente à base de cálculo é que “no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços, a base será o valor da operação, ou do preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada” (PAULSEN; MELO, 2009, p.248), devendo ser discriminado na nota fiscal o valor da mercadoria e do serviço, caso contrário o imposto incidirá sobre todo o valor da operação.

## 2.6 ALÍQUOTA

A alíquota pode ser definida como aquele *quantum* que irá incidir sobre a base de cálculo. Na alíquota do ICMS há algumas particularidades enquanto à sua regulamentação, aqui a alíquota mínima e máxima que pode ser imposta pelos Estados é definida pelo Senado Federal, devendo os entes da federação ficar dentro da margem estabelecida, também determinando este órgão a alíquota das operações interestaduais.

É facultado ao senado federal, nos moldes do inciso V do art. 155 “a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros”. (MARTINS, 2004, p.345).

Assim, novamente fica clara a limitação dos Estados e do Distrito Federal em quanto à competência deste imposto. Vale ressaltar ainda, que o ICMS é um imposto seletivo,

havendo alíquotas variáveis para certas atividades, com o fito de estimulá-las ou não, mostrando a faceta extrafiscal deste imposto.

## 2.7 NÃO CUMULATIVIDADE

A não cumulatividade pode ser considerada um princípio constitucional tributário de grande relevância, principalmente quando se trata do ICMS, já que este é um imposto plurifásico, que vem a incidir em cada etapa do processo produtivo. E se ocorresse a tributação plena sobre todas essas etapas o custo final deste produto seria imenso.

Com o fim de não onerar tanto o consumidor final ocorreu o advento do princípio da não cumulatividade, que passou a estar presente no ordenamento jurídico nacional no ano de 1965, através a emenda constitucional nº 18/65, que trouxe a novidade para a Constituição de 1946. Aqui, a não cumulatividade passou a ser aplicada ao ICM, que é o antigo ICMS, e ao imposto sobre produtos industrializados, o IPI. Sendo hoje, este princípio consagrado pelo art. 155, § 2º, I.

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

[...]

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

[...]

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Os efeitos trazidos pela não cumulatividade, fez com que toda vez que se realize uma operação onde se incide o ICMS, o crédito que nasce para o fisco seja compensado na próxima operação, tendo grande clareza ao exemplificar esta técnica, Christine Mendonça (2005 apud MARQUES, 2010, p.87), traz que:

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 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.

Assim, ocorrendo essa compensação nas etapas, evita-se uma incidência em cascata deste tributo, deixando o bem de consumo menos oneroso àquele que configurar como contribuinte na última etapa ou o consumidor final.

Nota-se também que para a compensação dos créditos já cobrados, é necessário apenas que exista a incidência desta tributação na nota fiscal, não tendo que comprovar que aquele que realizou a operação anterior tenha realmente recolhido aquilo que é devido ao fisco, conforme explica Klaus Eduardo Rodrigues Marques (2012, p.90):

Não há no dispositivo constitucional nenhum condicionamento para que surja o direito ao crédito do ICMS. Como já exposto, o direito subjetivo ao crédito nasce, conjuntamente, com a ocorrência do fato jurídico e sua necessária transcrição em linguagem competente, que é a expedição da nota fiscal.

Vale ressaltar que os créditos oriundos das operações realizadas anteriormente não precisam ser vinculados a uma operação posterior envolvendo o mesmo produto ou serviço, desde de que em ambas as operações o imposto que tenha incidido seja o ICMS. Nessa esteira, no pensar de Roque Antonio Carazza (2012), esses créditos advindos da não cumulatividade do ICMS, observam as operações realizadas dentro de um certo período, havendo a possibilidade de os créditos que não foram utilizados num primeiro período, possam ser transferidos para um segundo.

### **2.7.1 Exceção à não cumulatividade**

Já foi visto que a não cumulatividade é um dispositivo legal impositivo, onde toda vez que houver a incidência do ICMS, deverá ocorrer a compensação daquilo cobrado nas etapas anteriores, não podendo o legislador ou o fisco suprimir a não cumulatividade, pois quando se trata do imposto sobre o consumo existe uma vedação constitucional a tributação em cascata. Assim, existe espaço somente para duas exceções a este



tributo, e ambas estão prevista na constituição, contidas no seu art. 155, §2º, II, alíneas a e b, sendo elas a não incidência e a isenção.

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

[...]

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

[...]

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

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

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

Então quando ocorrer a figura da isenção ou não incidência na aplicação do ICMS, haverá uma vedação do uso dos créditos relativos às operações anteriores, ou seja, todos aqueles créditos que contribuinte possui em relação àquele bem de mercado, não poderão ser usados numa etapa posterior, caso este tenha sido beneficiado por uma das hipóteses de exclusão da não cumulatividade, logo, quando vier a realizar uma nova operação com os referidos bens não poderá usar de créditos havidos antes do benefício citado, devendo recolher aos cofres públicos o valor completo do tributo, sem poder se valer de quaisquer créditos anteriormente acumulado.

Questão mais complexa em se tratando da não cumulatividade será quando se tratar da redução da base de cálculo, como motivo para a exceção ao supracitado princípio.

E nas lições de Klaus Eduardo Rodrigues Marques (2010, p.95):

Analisando pontualmente esta problemática, o Excelso Pretório vinha se manifestando sob a premissa de que os institutos da isenção, não incidência e redução da base de cálculo não se equiparavam, sendo que somente nos dois primeiros casos é que se poderia falar em exceção ao princípio constitucional da não cumulatividade.

Em que pese a tal entendimento se adequar à doutrina dominante, em especial a que a redução de base de cálculo não se confunde com isenção ou não incidência, recentemente o Supremo Tribunal Federal alterou seu posicionamento anterior, passando a classificar a redução da base cálculo como uma isenção parcial, se enquadrando assim, dentro das hipóteses constitucionais de exceção à não cumulatividade do ICMS.

Assim, quando houver a redução da base de cálculo, haverá a perda daqueles créditos oriundos de operações anteriores, na proporcionalidade desta redução.

## 2.8 SELETIVIDADE

O artigo 155, §2º, III da constituição federal expõe que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Este disposto normativo é a plena positivação do princípio da seletividade, que consiste no fato de haver uma tributação diferenciada de bens e serviços considerados essenciais para a população. Levando essa característica de essenciais aqueles bens tidos como de primeira necessidade, como os alimentos contidos na cesta básica, o transporte público, entre outros.

Este princípio irá se efetivar através de uma tributação a menor dos bens e serviços essenciais, ou até mesmo por meio de uma não tributação deles. Com isto, haverá uma desoneração que permitirá àqueles mais necessitados, uma possibilidade de maior acesso àquilo considerado como essencial.

Ao voltar à citação do artigo da CF/88, o constituinte ao elaborá-lo, deixou claro que essa seletividade no âmbito do ICMS será uma discricionariedade do legislador infraconstitucional, pois ao usar o vocábulo “poderá”, confere a ele a faculdade de reduzir ou não a carga tributária do ICMS. Porém, “embora a facultatividade constitua o elemento impulsionador da edição do ICMS seletivo, não poderá haver mero critério de conveniência e oportunidade, porque impõe-se obediência a inúmeros postulados constitucionais”. (MELO, 2013, p.307)

Esta seletividade, caso seja efetivada, deverá ser sempre em razão da mercadoria ou do serviço, não podendo ter como critério o poder aquisitivo do adquirente do produto ou tomador do serviço. Então, quando se for desonerar uma certa mercadoria, ela se tornará mais acessível à toda população, e não somente àqueles de baixa renda, mesmo que este benefício, fruto da seletividade, seja concedido com o principal intuito de levar estes bens a esta parcela da sociedade.

### 3 DOS INCENTIVOS FISCAIS

Após terminar este breve estudo sobre o ICMS, passar-se-á a ver a disciplina dos incentivos fiscais, que são medidas tomadas pelos entes federativos com o intuito de atrair para si o investimento do capital privado. Assevera Regina Helena Costa (2012), ser estas medidas, extrafiscais, pois tem o cunho de utilizar ferramentas tributárias para chegar a certos objetivos que não visam apenas a arrecadação, mas buscam estimular ou coibir dados comportamentos, no intuito de efetivar valores constitucionais, os quais podem ser vistos no art. 3º da CF/88, na seguinte forma:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

[...]

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

E em se tratando da matéria de direito tributário, pode-se ver na redação do art.151, I, um modo de tentar efetivar tais princípios,

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, ao 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;

Observando-se o supracitado artigo da constituição, fica claro que a Lei Maior busca primeiro por uma neutralidade entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, vendando qualquer preferência de um ante o outro. Mas deixa claro, ser esta neutralidade algo relativo, podendo ser mitigada por valores considerados de maior relevância, como os já citados pelos artigos anteriormente expostos.

Seguindo o pensamento de André Elali (2007), estas normas tributárias concessoras de incentivos fiscais, que fomentam atividades econômicas tidas como prioritárias para a redução das desigualdades sociais e regionais, podem e devem ser editadas, mas é necessário ficar atento ao pacto federativo, para não desrespeitar os limites constitucionais dados a cada ente federativo. Assim, devendo cada ente respeitar

aquilo que a lei dispõe, para que não se ocorra divergência entre eles, e se preserve a unidade nacional, pois, “a elasticidade na concessão de quaisquer incentivos fiscais em absoluto implica desrespeito ou desprezo ao postulado da legalidade” (MELO, 2007, p.232).

Diante do que foi exposto, fica claro quais são os objetivos fins dos incentivos fiscais, dando validade a isto os breves dizeres de Marilene Talarico Martins Rodrigues (2007, p.301) “os incentivos fiscais têm por objetivo, principalmente, alcançar o desenvolvimento econômico e reduzir as desigualdade sociais, na forma dos fundamentos constitucionais.”.

### 3.1 REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS REFERENTES AO ICMS

Quando se tratar de incentivos fiscais em matéria de ICMS, tem-se um grande problema em mãos, pois, como já dito, este é um tributo estadual, mas com vocação nacional, sendo obrigado todos os entes da federação à sua instituição, visto que qualquer desoneração ou não instituição deste imposto irá refletir diretamente em outros entes da federação.

Então a Carta Magna, prevendo o desequilíbrio que situações de benefícios concedidos unilateralmente podem provocar, dispôs em seu art. 155 §2º, XII, alínea g, que caberá à lei complementar regular a forma para a concessão de quaisquer benesse relativa ao ICMS. Sendo a Lei Complementar 24/75, recepcionada pela constituição de 1988, a responsável por disciplinar tais incentivos, “assim, todo e qualquer benefício fiscal para ser concedido deverá respeitar o procedimento do convênio, que, nos termos da Lei Complementar n. 24/75, é o veículo apto a tratar de tais desonerações tributárias.” (MARQUES, 2010, p. 105).

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data. (Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975)

Com base na referida lei, todos os incentivos fiscais relativos ao ICMS devem ser concedidos ou revogados nos termos dos convênios celebrados através do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. Tais convênios serão realizados com o intermédio deste órgão, respeitando as diretrizes da supracitada lei complementar, onde se terá um representante de cada Estado para deliberar sobre a aprovação desse convênio. E sendo esta reunião do CONFAZ presidida por representantes do Governo Federal. Aqui deverá haver a anuência unânime de todos os Estados presentes, por meio de seus representantes, na reunião para celebrar o referido convênio, sendo necessário o quórum de maioria absoluta dos Estados e do Distrito Federal, não podendo ter número inferior a 14. Porém, essa decisão unanime é necessária em relação àqueles que se fizerem presentes na celebração do convênio, não havendo a necessidade que aqueles que estiveram ausentes emitam pareceres sobre a benesse discutida.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, 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.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação. (LC 24/75)

Após a aprovação do convênio na reunião, os estados deverão ratificá-los ou rejeitá-los. Estes atos deverão ser emanados através de um decreto do poder executivo de cada Estado, e caso ocorra uma ausência de manifestação por algum dos estados, o convênio será considerado como ratificado tacitamente, considerando também os estados que não participaram da celebração deste, conforme o disposto na Lei Complementar 24/75:

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se também às Unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios.

Aos Estados se manifestarem positivamente quanto ao convênio, de forma tácita ou expressa, ocorrendo tal ratificação, este convênio vinculará todos os Estados, mesmo aqueles que não participaram da reunião para deliberar sobre o benefício fiscal. Porém, se apenas um Estado se manifestar contrariamente à ratificação do convênio, optando por rejeitá-lo, este será rejeitado com um todo, não repercutindo efeitos sobre os demais entes da federação.

Mas, quando for se tratar de um convênio revogador de incentivo fiscal, para tal, será necessário também respeitar a lei complementar 24/75, que vai requerer um procedimento solene, sendo necessário o quórum de quatro quintos dos Estados-membros, optando pela revogação do incentivo. Ainda assim, ocorrendo o fato da impossibilidade de revogação de dados incentivos conferidos por prazo determinado.

Corroborando todo o entendimento sobre a necessidade da celebração do convênio do ICMS para a concessão de incentivos, o disposto na ADIn 1247/PA - SFT, que assim traz que:

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 unidade federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS – destinam-se a compor os conflitos de interesse que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinente ao imposto em questão.

## 3.2 ESPÉCIES

Estes incentivos fiscais podem se dar na forma de despesa ou receita pública, valendo saber cada uma de suas formas para poder prosseguir nos estudos destes incentivos relativos ao ICMS.

### 3.2.2 Incentivos sobre a receita pública

Os incentivos sobre as receitas públicas são considerados incentivos fiscais por excelência, sendo eles concedidos com base na desoneração fiscal do sujeito passivo da obrigação tributária. Deverá haver um grande cuidado na sua aplicação, devendo respeitar largamente princípios da atividade administrativa, princípios tributários, e preceitos estabelecidos pela constituição, explanando isto de forma nítida através dos douts de Marcos André Vinhas Catão (2004, p.77), pois,

Constata-se assim que os incentivos sobre a receita pública devem ser manipulados pelo legislador, não só sob os auspícios dos princípios tributários e à luz das normas constitucionais de direito financeiro, como também pelos princípios inerentes ao exercício da atividade administrativa previstos no art. 37 da Constituição Federal, bem como a demais princípios do direito administrativo, como a eficiência e a razoabilidade.

Todo este cuidado é em decorrência de que estes incentivos irão resultar num recolhimento a menor de tributos aos cofres públicos, gerando impacto no orçamento, então, deverá haver uma real necessidade, dotada de grande interesse público e econômico, para que se tenha essa desoneração tributária.

Ainda tratando sobre este tema, é imperativo que se classifique suas forma, que podem ser divididas em quatro espécies, quais sejam a isenção, o diferimento, a remissão e a anistia, que serão tratadas em seguida.

#### 3.2.1.1 Isenções

A isenção é incentivo fiscal que retira a eficácia da lei que impõe o tributo, tendo assim, um molde de não incidência deste tributo. Incentivo este que só pode ser concedido e/ou revogado através de lei, respeitando a dicção do art. 176 do CTN.

Esta benesse possui característica fiscal e extrafiscal. A primeira existe na forma, em que o legislador a concede o benefício sem esperar gerar um certo comportamento do contribuinte, com isto, respeitando princípios constitucionais como o capacidade contributiva. A exemplo da isenção do pagamento de imposto de renda àquele que auferir renda somente até um determinado valor, ficando claro neste caso que não há um estímulo de determinada ação por parte do sujeito passivo. É na extrafiscalidade que o legislador, ao criar a norma isentiva procura estimular certos comportamentos, ou certos ramos da economia, visto que, a “isenção, regra de direito excepcional frente ao princípio da generalidade de obrigação tributária, há de ser concedida por motivos ponderáveis, de ordem econômico social, razões extrafiscais relevantes, ou importará em violação daquele princípio.” (BORGES, 2001 apud CATÃO, 2004 p. 79)

Em respeito ao princípio da igualdade, quando há uma lei que confere isenção a dado tributo, todos aqueles que se enquadrarem nos pré-requisitos impostos pela lei, poderão usufruir deste benefício, e a revogação dessas isenções poderá ocorrer a qualquer tempo, desde que motivado por razão de interesse público, e sempre por lei. Porém, haverá hipóteses em que as isenções serão concedidas por prazo certo, e condicionadas à realização de determinados encargos. Não sendo esse benefício passível de revogação, como especifica o art. 178 do CTN:

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

Este artigo do Código Tributário Nacional, traz segurança jurídica àquele que realiza certos encargos para se adequar à lei que concede o benefício, amparando-o caso ocorra uma tentativa de revogação à norma isentiva, pois:

Em princípio, a regra deve ser a revogabilidade ou a redutibilidade da isenção em qualquer tempo em que o Estado entenda que ela já não corresponde ao interesse público do qual promanou. Mas há exceções, quando a isenção, pelas condições de sua outorga, conduziu o contribuinte a uma atividade que ele não empreenderia se estivesse sujeito aos tributos da época. Então ela foi onerosa para o beneficiário. Nesses casos, a revogabilidade, total ou



parcial, seria um ludíbrio à boa-fé dos que confiaram nos incentivos acenados pelo Estado (BALEEIRO, 2000, p. 948.)

Por fim, vale deixar claro que nas lições de José Eduardo Soares de Melo (2009) que em seu livro ICMS: Teoria e Prática, ensina que caracterizará também como isenção quando houver a existência da chamada alíquota zero.

### **3.2.1.2 Diferimento**

No diferimento haverá uma modificação no critério temporal do fato gerador, onde irá ocorrer um alargamento no prazo para o cumprimento da obrigação tributária. E que segundo Edgard Neves da Silva e Marcello Martins Motta Filho (2010, p.333), “o diferimento posterga o cumprimento da obrigação tributária para um momento futuro. O fato gerador ocorre, porém os seus efeitos serão gerados em momento posterior, futuro, quando a exação será satisfeita pelo contribuinte.”

Esta figura de incentivo fiscal não foi prevista no CTN, mas é necessário trazer a lume, que parte da doutrina, afirma que o diferimento foi previsto no art. 178 do CTN, onde é tratado a isenção. E devido a este fato, o diferimento é considerado uma espécie de isenção, pois para ocorrer seu aperfeiçoamento, é necessário que se tenha os fatos jurídicos necessários para tal, e não havendo tais fatos, o diferimento iria se perpetuar no tempo, nascendo assim, uma verdadeira isenção.

### **3.2.1.3 Anistia**

Este modal de incentivo fiscal será caracterizado com uma espécie de perdão à infração tributária, acarretando na exclusão da penalidade pecuniária. Mas é importante ressaltar que a anistia irá perdoar diretamente o ilícito tributário, e não a multa existente devida ao não cumprimento da obrigação tributária. Desaguando tais fatos numa verdadeira exclusão do crédito tributário que é devido ao Estado.

A anistia deverá ser concedida sempre através de lei, respeitando o princípio da legalidade, mas essa lei concessora do benefício, mesmo perdoando os ilícitos, não

deixará de impor ao contribuinte o cumprimento de suas obrigações acessórias, conforme previsto no art. 175 do CTN:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Com vistas ao que diz Edgard Neves da Silva e Marcello Martins Motta Filho (2010), a anistia ainda pode ser dividida em duas espécies, a limitada e a geral, esta será concedida amplamente, para todos os tipos de infração, não havendo a exigência de cumprimento de nenhuma condição. Já aquela para poder aproveitá-la, o contribuinte terá de cumprir certas exigências atribuídas pela lei concessora da anistia. Em ambos os casos o contribuinte deverá requerer a anistia perante a autoridade administrativa competente para tal, devendo esta que respeitar os limites da lei concessora, sendo necessário elucidar que “quem efetivamente concede a anistia é a lei e não o despacho da autoridade administrativa” (SILVA; MOTTA FILHO, 2010, p.324).

Sendo a anistia qualquer uma dessas espécies, ela não poderá ser concedida caso a infração que teve como consequência pena pecuniária seja tipificada como crime, contravenção ou que tenham sido cometidas com dolo. Fazendo vista que

A utilização desmesurada de anistia, ainda que como instrumento posto à disposição do ente tributante, sofre, de imediato, críticas pelo fato de eventualmente estimular a desídia no cumprimento da obrigação tributária. Pode propiciar iniquidade pelo fato de premiar o inadimplente em contraposição ao contribuinte de boa-fé. (CATÃO, 2004)

Mas há de se observar que a anistia acaba por estimular os contribuintes ao pagamento do tributo devido, pois esta desoneração poderá deixar o *quantum* devido, num valor qual, haverá capacidade contributiva do sujeito passivo, pois muitas vezes o valor da pena pecuniária supera assustadoramente o valor da obrigação principal, que é pagar o tributo.

Necessário ainda, é dizer que na anistia, onde ocorrerá o perdão da infração, acarretando na exclusão o crédito tributário, não alcançará aqueles créditos advindos

de penas pecuniárias que já tenham sido lançadas, ou seja, havendo o lançamento de tais créditos, a lei da anistia não repercutirá efeitos sobre ele.

#### 3.2.1.4 Remissão

A remissão é uma benesse que se assemelha muito com a anistia, pois ambas funcionam como uma espécie de perdão, porém cada uma com suas peculiaridades. Este benefício fiscal agora estudado, tem como característica principal ser um perdão legal ao crédito tributário, gerando assim, a extinção do mesmo, diferindo a anistia que acaba por ser um perdão ao ilícito tributário, e sendo modalidade de exclusão do crédito.

O crédito tributário que será perdoado através da remissão, será o da obrigação principal, que é aquele constituído pelo tributo a ser recolhido, podendo a obrigação principal, neste caso, englobar aqueles créditos oriundos de infrações decorrentes do não recolhimento do tributo, e/ou do não cumprimento das obrigações acessórias.

Para extinguir o crédito tributado se valendo do supracitado benefício, é necessário que se tenha uma lei, posterior ao fato gerador, sendo ainda permitido que essa lei da remissão, venha a remir o crédito mesmo após o seu lançamento. Porém, a legislação tributária impõe situações *numerus clausus* para se conceder o benefício, sendo elas apresentadas no seguinte diploma legal:

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 excusáveis 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. (CTN)

Então fica o legislador vinculado a estas hipóteses, ao momento que for editar norma referente à concessão da remissão, e qualquer fuga a estes preceitos seria uma clara ofensa ao princípio da legalidade.

### **3.2.2 Incentivos sobre a despesa pública**

Diferente do incentivos sobre a receitas públicas, onde há uma espécie de renúncia do erário àquilo que seria recolhido pela tributação, aqui haverá um incentivo fiscal que irá se operar através do dispêndio de recursos públicos pelo Estado no intuito de alcançar determinado fim, deixando clara a faceta extrafiscal destas medidas. E usando das palavras de Ricardo Lobo Torres (1995, apud CATÃO, 2004, p. 59), para explicar que a real

Diferença entre eles é apenas jurídico-formal. A verdade é que a receita e a despesa são entes da relação, existindo cada qual em função do outro, donde resulta que tanto faz diminuir-se a receita pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição ou subvenção, que a mesma consequência será obtida: o empobrecimento do ente público e o enriquecimento do contribuinte.

Neste particular, faz-se necessário estudar a subvenção, subsídios e os créditos presumidos, que são espécies pertencentes ao gênero dos incentivos sobre a despesa pública.

#### **3.2.2.1 Subvenção**

A subvenção se trata de uma doação que tem como molde a persecução de um propósito, devendo este ficar submetido à vontade pela qual a pessoa jurídica de direito público resolveu conceder o benefício.

Esta modalidade, por se tratar de uma despesa pública, é imperioso que se tenha uma previsão na lei orçamentária, obedecendo o comando constitucional que assim dispõe:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. (CF/88)

Em relação a sua natureza jurídica, há ampla discussão, pois, há a divergência se a natureza é de um incentivo financeiro ou de incentivo tributário. Isto posto, devido ao fato deste ser um incentivo sobre a despesa pública, sendo a despesa algo de caráter financeiro, e a sua não previsão o CTN, são traços marcantes para se definir a subvenção um incentivo de natureza típica do direito financeiro. Porém, a dúvida enquanto sua natureza irá residir na forma como a subvenção será aplicada, às vezes vindo de forma claramente desonerativa de tributo, vinculando o *quantum* da doação ao montante de determinado imposto a ser recolhido. Ademais, não cabe neste estudo mergulhar mais a fundo nessa questão, seguindo assim, adiante.

Faz-se ainda, imprescindível separar as subvenções em de custeio e de investimento, distinguindo-se estas no liame da sua finalidade. A primeira tendo como seu fim precípua a transferência de receita pública para o setor privado por motivos adotados pelo administrador/legislador. Na subvenção de investimento, haverá a real marca de incentivo, sendo ela, uma doação condicionada a determinada realização feita em contrapartida pelo beneficiário. De forma a incentivá-lo a praticar uma determinada atividade, que em outras condições não seria empreendida.

### **3.2.2.2 Subsídios**

Já os subsídios são aqueles incentivos concedidos pelos estados com o fim o de igualar os preços em todo território nacional, de estimular a produtividade industrial do país, e também para estimular as exportações, mas nesse caso há uma ressalva, pois esta prática deve ser regulamentada pelo GATT, que é dirigido pela Organização Mundial de Comercio.

Nesse contexto o artigo 1º do Acordo sobre subsídios e medidas compensatórias do GATT de 1994, além de definir o que é subsídio, enumera as hipóteses em que se configure tal prática, entre as quais, quando receitas

públicas são reduzidas mediante a concessão de valor pecuniário (despesa pública), tais como bonificações fiscais.

Dessa forma, pode se constatar em síntese que a concessão de subsídios é prática que deve ser tolerada sob os auspícios das normas de intervenção do domínio econômico, tendo implicações diretas não somente com as limitações de natureza tributária mas especialmente no direito concorrencial, seja sob um prisma do ordenamento interno, seja sob o enfoque das regras internacionais da Organização Mundial do Comércio (OMC). (Catão, 2004, p. 74).

### **3.2.2.3 Crédito Presumido**

A figura do crédito presumido, é comumente vista nos impostos não cumulativos, aqui haverá um acréscimo destes créditos, àqueles oriundos de uma das etapas da operação, onde esses créditos somados serão compensados, na próxima etapa, assim diminuindo o montante do tributo que deve ser recolhido pelo ente público. Além destas características vistas, leciona Marcos André Vinhas Catão (2004, p.71) que, “Antes de se constituírem em figura desonerativa típica, o crédito presumido é em verdade uma técnica legislativa financeira para adequação do montante a ser tributado.” E em seguida afirma que “Nesse contexto o crédito presumido pode assumir natureza jurídica diversa, sendo por vezes um subsídio, uma subvenção ou mera redução da base de cálculo”.

O citado incentivo fiscal, é de natureza importantíssima para o presente estudo, permeando-o na sua essência, característica a qual, ele será tratado mais a fundo no capítulo que se segue.

## 4 DOS CRÉDITOS DO ICMS

Pelo que já foi visto do princípio da não cumulatividade do ICMS, fica demonstrado que a cada operação realizada, será cobrada uma quantia incidente sobre o valor do produto ou serviço, assim nascendo para o contribuinte um direito de crédito ante ao estado, podendo ser esse crédito utilizado quando este mesmo contribuinte realizar alguma operação que incida o ICMS, assim compensando-se aquele valor que já foi recolhido com o valor a se recolher, evitando uma tributação em cascata.

### 4.1 CARACTERÍSTICAS

Na obrigação tributária, que decorre sempre de lei, vai haver para o Estado o direito a uma prestação pecuniária positiva, a termo de obrigação principal, tendo o Estado um direito de crédito, oponível ao contribuinte, como pode ser visto no art. 113, § 1º, do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Mas vai haver o momento em que o contribuinte vai possuir um direito de crédito ante ao estado, podendo ser esse direito decorrente do fato de que o contribuinte recolheu mais aos cofres públicos do que deveria, ou no caso do ICMS, que pela regra da não cumulatividade, também existirá um crédito para o contribuinte, como já fora explicado.

Neste sentido, de que nascerá o crédito para a compensação pelo contribuinte, devido ao referido princípio, é imperioso saber como este crédito poderá ser utilizado.

## 4.2 A OPERAÇÃO DOS CRÉDITOS DO ICMS NA GUERRA FISCAL

Num correr da guerra fiscal do ICMS, que se trata de um imposto não cumulativo, pode se ver das mais diversas formas de incentivos fiscais, concedidos por lei estadual não aparada no convênio da Lei Complementar 24/75, mas, devido às diversas peculiaridades que permeiam este imposto, a figura do incentivo fiscal, na modalidade de créditos de ICMS ou créditos presumidos, será a que tecnicamente mais se adequa para essa disputa entre os estados.

Este argumento vai se tornando válido ao se olhar a regra matriz sobre a não cumulatividade do ICMS na CF/88, que assim expõe:

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

[...]

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

[...]

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

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

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

Então, a opção neste cenário de guerra fiscal, onde as leis concessoras de benefícios não atendem os requisitos legais do convênio-ICMS, conceder benefício tributário na forma de isenção ou não incidência, seria um prato cheio pra a anulação dos créditos oriundos de operações anteriores. Pois, essas mercadorias ou serviços incentivados que se destinassem a outro Estado da federação, dariam amparo legal a este ente para anular os créditos existentes, já que a lei concessora que prevê que a isenção



não acarretará a anulação dos créditos, não terá aplicabilidade ao estado destinatário dos bens, pelo motivo da não celebração do convênio, assim tendo este embasamento constitucional para o não aproveitamento dos créditos, com vistas ao art. 155, § 2.º, II, alíneas A e B.

Fica claro que a isenção, mesmo sendo o incentivo fiscal por excelência, não seria capaz de efetivar os objetivos perseguidos pelos estados na guerra fiscal. Já que aqueles a quem foram concedidas as isenções unilaterais, quando a sua mercadoria fosse comercializada fora dos limites territoriais do estado concessor, sua mercadoria perderia seus créditos oriundos de operações anteriores, e teria novamente incidido sobre si, o ICMS de outro estado, sendo acrescido seu preço, e assim perdendo atratividade no mercado.

A partir deste problema, foi criada a técnica jurídica dos incentivos fiscais mediante a concessão de créditos presumidos, que no pensar de Amal Nasrallah (2013), consiste numa espécie de subvenção fictícia, no intuito de minorar ou anular totalmente o tributo que deve ser entregue ao fisco. Esse incentivo se adequa perfeitamente aos impostos não cumulativos, que permitem que créditos oriundos de operações anteriores, sejam compensados ao tributo ser recolhido. Então, aqui o Estado irá conceder às empresas que se instalarem nele, uma espécie de crédito, que poderá ser compensado ao se pagar o tributo, assim havendo uma desoneração do *quantum* a se recolher. E para trazer o *modus operandi* deste crédito de ICMS à lume, se faz bastante pertinente trazer o exemplo dado por Klaus Eduardo Rodrigues Marques (2010, p.125-126), que expõe da seguinte forma:

Uma indústria localizada no Estado da Bahia adquire matérias-primas tributadas no valor de R\$ 10.000,00. Admitindo a alíquota do ICMS, também fictícia, de 18%, teria a referida indústria um crédito no valor de R\$ 1.800,00. Se, posteriormente, promove a saída de produtos com valor total de R\$ 30.000,00, teria a empresa um débito de R\$ 5.400,00 (partindo-se da ideia de que alíquota do produto final também é de 18%), o que implicaria, no confronto entre débito e crédito, um valor a recolher de R\$ 3.600,00 a título de ICMS. Imaginando-se, todavia, que o Estado baiano concedeu àquela indústria que se estabeleceu em seu território um crédito outorgado/presumido de 60% sobre o imposto incidente em suas saídas (R\$ 5.400,00), tal indústria teria direito a um incentivo fiscal no valor de R\$ 3.240,00, o qual, confrontado com o imposto apurado (R\$ 3.600,00), resultaria num valor de ICMS a recolher de R\$ 360,00.

Voltando novamente os olhares para as exceções ao princípio da não cumulatividade, isenção e não incidência, previstas no art. 155, § 2.º, II, alínea B. Fica claro que os créditos presumidos não são uma exceção ao referido princípio, pois não há a previsão constitucional sobre.

Na linha de pensamento de Klaus Eduardo Rodrigues Marques (2010), devido ao exposto, estes créditos serão mantidos, podendo ser utilizados, pelo contribuinte que adquire a mercadoria incentivada, de forma integral para compensação nas demais operações decorrentes. Sendo por este motivo que esta técnica tem sido usada amplamente como uma das principais “armas” dos Estados-membros na guerra fiscal.

Ainda com espreque na manutenção destes créditos presumidos, num âmbito de guerra fiscal, convalida este pensamento o Ministro Castro Meira, do STJ, que no MS 31.714 MT, profere sua decisão no sentido de que:

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

[...]

4. O benefício de crédito presumido não impede o creditamento pela entrada nem impõe o estorno do crédito já escriturado quando da saída da mercadoria, pois tanto a CF/88 (art. 155, § 2º, II) quanto a LC 87/96 (art. 20, § 1º) somente restringem o direito de crédito quando há isenção ou não-tributação na entrada ou na saída, o que deve ser interpretado restritivamente. Dessa feita, o creditamento do ICMS em regime de não cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária.

#### 4.3 ARGUMENTOS PARA A MANUTENÇÃO DO CRÉDITO DO ICMS NA GUERRA FISCAL

Para a efetiva caracterização do crédito do ICMS, e sua possível utilização, é essencial que sejam cumpridos certos requisitos formais e materiais, para que o

contribuinte possa fruir de seus créditos, e de início se faz necessário elucidar o art. 155, § 2.º, I, da CF/88:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Corresponde como requisito material, para o crédito do ICMS no bojo da não cumulatividade, as duas situações que se seguem, quais sejam, que na operação ou serviço prestado, tenha incidido o ICMS, e que a próxima operação ou serviço também seja tributada pelo mesmo imposto, e no segundo caso, que a lei que concedeu isenção ou não incidência ao ICMS, autorize o seu creditamento.

Neste sentido, o direito de crédito aqui tratado, nascerá do ICMS devido, referente às operações anteriores, portando, ainda haverá o direito de compensar o imposto que incidiu na operação anterior, mesmo que aquele que realizou esta operação não tenha realizado o recolhimento do tributo ao erário.

Isto vai ocorrer pelo motivo que a norma constitucional, ao dispor sobre a não cumulatividade do ICMS, disse que poderia ser compensado aquilo que fosse devido, e não aquilo que fosse realmente pago. “Em suma, a expressão “montante cobrado”, contida na segunda parte do art. 155, § 2.º, I, da CF/88, deve ser juridicamente entendida como “montante devido” e, não, como “montante efetivamente exigido” (CARRAZZA, 2012, p. 404).

Neste diapasão, a supracitada norma, deve ser interpretada pelos os princípios que regem o direito constitucional tributário, assim para a caracterização do crédito do ICMS, é necessário se voltar aos ensinamentos de Aliomar Baleeiro (2000), que traz o princípio da legalidade tributária, onde todo e qualquer tributo só poderá ser instituído por lei, e que havendo esta lei, deverá ela ser respeitada. Destarte, esta legalidade, nas lições do citado mestre deve ser considerada como um dos pilares do Estado Democrático de Direito.

Em decorrência deste princípio, virá o princípio da tipicidade tributária, que na lição de Samantha Meyer-Pflug (2010), será a exigência que a lei traga as situações em que poderá ocorrer a tributação, de forma que aquela situação que não se enquadre ao dispositivo da lei, não poderá ser tributada, vedando também que se tenha

interpretações extensivas, consistindo este princípio um instrumento de defesa da população.

Por estes motivos, como a norma constitucional traz em seu verbo que o ICMS “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação” (CF/88), a interpretação que terá que ser dada, é a que se adequa à legalidade e à tipicidade.

Então, como já foi visto, as óbices ao crédito do ICMS, originados de operações anteriores, é quando se trata da isenção ou não incidência, que virão a anular o crédito caso não se tenha lei que preveja o contrário. Assim, o argumento de que o ICMS não foi regularmente recolhido na operação anterior, para não se permitir a compensação deste crédito, não se encontra sob a égide da constituição brasileira, e a sua anulação com este presente fundamento pode ser tida por inconstitucional.

Sabido que para a compensação do ICMS, é necessário que ele tenha incidido na operação anterior, há ainda por se cumprir alguns outros fatores para que o contribuinte possa se valer destes créditos do ICMS.

A Lei Complementar nº 87 de 1996, que versa sobre como os Estados e o Distrito Federal devem lidar com o ICMS, no seu art. 23, caput, traz um requisito formal, sem o qual, não poderão ser compensados os créditos do ICMS, dispondo da seguinte maneira:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Com vistas ao referido diploma, esse requisito formal, será suprido pela apresentação de um documento fiscal idôneo, que possa atestar que houve a incidência do ICMS na operação anterior. Este documento pode vir lastreado de diversas formas, como uma nota fiscal contendo ou não o detalhamento do imposto, ou outro documento fiscal, como brilhantemente elucidada o Relator da Apelação Cível nº 2007.042933-5, Rodrigo Collaço, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, ao trazer as palavras de Deonísio Koch (2002, apud SANTA CARATINA, 2011):

O direito ao crédito fica também condicionado a que a operação ou prestação seja acobertada por documento fiscal idôneo. Por idôneo aqui deve-se entender documento próprio, adequado para sua finalidade. Deve ser um

documento fiscal previsto na legislação, com suas características, sua forma de autorização, sua impressão e seu uso específico para as respectivas operações.

Assim, cumprido este requisito formal, poderá haver a compensação do ICMS, porém, este requisito não pode ser tido como absoluto, pois já houvera discussões judiciais sobre a sua relativização, com entendimento favorável a esta, tendo casos emblemáticos neste sentido, como as ações movidas para se creditar o ICMS do café comprado junto ao extinto IBC - Instituto Brasileiro do Café, que por muitas vezes inexistia o documento fiscal, resultando na súmula 571 do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*, “Súmula 571 (STF). O comprador de café ao IBC, ainda que sem expedição de nota fiscal, habilita-se, quando da comercialização do produto, o crédito do ICM que incidiu sobre a operação anterior.”

## 5 DA GUERRA FISCAL

Guerra Fiscal é um termo utilizado pelo direito, para definir a competição entre os Estados e o Distrito Federal no intuito de atrair o capital privado para seus territórios. Usando como meios para “vencer” esta competição, a concessão de incentivos fiscais, podendo ser estes incentivos apresentados de variadas formas, como foi visto em capítulo anterior.

### 5.1 APECTOS GERAIS

Na visão de Daniel Monteiro Peixoto (2007) a acepção guerra fiscal, foi construída pelos tribunais, imprensa e pela doutrina, com o fim de representar o esforço realizado pelos Estados, numa espécie de competição, que tem como objetivo atrair investimentos do capital privado para seus territórios.

A principal forma para se destacar nesta competição, é a utilização de incentivos fiscais, das mais variadas espécies, e direcionados aos diversos tributos existentes. Porém, a tática usada pelos estados, com maior aptidão para atrair os investimentos privados, se dá através da concessão de benefícios no âmbito do ICMS, pois como já visto, este é o tributo com a maior relevância econômica dentre todos os demais tributos existentes.

Para se conceder qualquer benefício fiscal, é necessário a observância da competência tributária de cada ente da federação. Como visto, esta competência será atribuída pela Constituição Federal, conferindo a cada ente federativo a responsabilidade de legislar e instituir os tributos de sua alçada. Vale dizer que

A competência para criar tributo envolve também, via de regra, a competência para criar leis parcelando o seu pagamento, isenta-lo, ao todo ou em parte, remiti-lo ou simplesmente deixar de cria-lo. É por isso que se costuma afirmar, na esteira da conhecida lição de Jose souto Maior Borges, que tributação e isenção se configuram verso e anverso da mesma moeda, visto que ambas as atividades pressupõe, igualmente e na mesma medida, competência tributária (PEIXOTO, 2007, p.70)

Ao observar-se a legislação do ICMS, constata-se que o legislador tratou desta espécie tributária com bastante minúcia, regulando-a amplamente. A motivação de toda esta regulação é perseguir uma unificação deste imposto, para que sua incidência seja uniforme em todos os estados-membros, pois sua aplicação disforme em um único Estado, tende a reverberar jurídica-economicamente nos demais. Esta preocupação com a uniformidade na aplicação do ICMS, irá lhe trazer a característica da não-facultatividade de sua instituição, assim, não podendo nenhum Estado optar por não instituir esse tributo, deixando como única alternativa para sua não instituição, a utilização de um benefício fiscal, realizado através de um convênio entre os estados, que deverá ser celebrado no CONFAZ.

Tudo isso decorre de uma necessidade de harmonização entre os Estados, para que não se tenha uma fuga à uniformidade do ICMS, que venha a prejudicar os demais.

Por mais que se tente efetivar essa harmonização entre os Estados e o Distrito Federal, a partir da uniformidade na aplicação do ICMS, eles terão os mais diversos motivos e argumentos para essa incessante concessão de benefícios fiscais unilaterais, dando cada vez mais ensejo à referida guerra fiscal. Aumentada as proporções destes fatos, ao se buscar cada vez mais o investimento privado através da desoneração tributária, passará a haver um real leilão de incentivos, onde quem oferece mais vantagens leva o investimento.

Para tanto, no pensar de Daniel Monteiro Peixoto (2007), entre as tentativas de justificar, a guerra tributária, é dito que se renuncia um pouco aqui e ganha um pouco ali. Pois como haverá a majoração da circulação de mercadorias, mesmo o tributo incidindo a menor, haverá um acréscimo na arrecadação. Usando como o grande argumento para justificar a guerra fiscal, que a atração de capital privado pela concessão de benefícios, contribuirá para a redução das desigualdades regionais, pois a atração de indústrias para o seu território, irá gerar empregos e renda para a população, assim fomentando o desenvolvimento da região.

Por fim, os estados continuam com a concessão de benesses unilaterais pelo fato de que ainda não se tenha meios jurídicos hábeis para tratar do assunto na velocidade que se faz necessária. Tendo como exemplo, que quando dado Estado ingressar com uma ADIn contra uma lei concessora de benefícios de um outro Estado, no momento em que a ADIn for ser apreciada, o que pode tornar nulo todos os efeitos realizados

pela lei em questão, o segundo Estado revoga a lei, assim, esvaziando o objeto da ação, que não será apreciada pelo STF.

A esta prática descrita que se dá a nomenclatura, guerra fiscal, que pode e deve ser considerada um problema de grande relevância política, econômica e jurídica, tendo suas nuances expostas a seguir.

## 5.2 PROBLEMAS CAUSADOS PELA GUERRA FISCAL

A guerra fiscal pode ser considerada hoje um dos grandes problemas que o Estado brasileiro enfrenta, pois como será visto, seus efeitos reverberam muito além de atrair uma indústria para um Estado em detrimento de outro. Nesta prática é notório que em busca de se efetivar o princípio constitucional da redução das desigualdade regionais, buscando o desenvolvimento de todas as regiões, outros princípio constitucionais acabam por serem desrespeitados, o que gera diversos problemas, e vem a efetivar a pobre máxima de que os fins justificam os meios. Pois nesta busca incessante pela atração do capital privado, é o que tem acontecido, visto que há diversos exemplos de concessões de incentivos unilaterais por um estado, que visa seu desenvolvimento, mas não se preocupa com os efeitos futuros desta prática, e nem como ela virá a atingir os demais entes federados. Ademais, a guerra fiscal ao ser usada como meio para resolver problemas como os desequilíbrios regionais, pode vir acentuá-los, e ir além, trazendo novos problemas para o cenário jurídico, político e econômico do país.

### 5.2.1 Acentuação do desequilíbrio econômico entre as regiões

Segundo Luiz Rogério Sawaya Batista (2012), dentre os problemas trazidos pela guerra fiscal, se configura entre eles, o pensar embasado no senso comum, que entende que o Estado ao atrair o capital privado para o seu território, por meio de incentivos, terá trazido para si, um benefício financeiro em contrapartida. Porém, não é sempre isso que acontece, pois muitas vezes, além de conceder o incentivo fiscal, o Estado é obrigado a fornecer a infraestrutura, necessária à implantação da(s) empresa(s) beneficiada(s). E isto tudo demanda um custo para o estado, tanto no



investimento de infraestrutura, quanto na receita que deixa de ser recolhida, devido à concessão de benefícios.

Estes fatores, levam à hipótese de que o capital gasto pelo Estado, para atrair aquele investimento, pode superar, e muito, o valor dos recursos aplicados pela iniciativa privada neste Estado. Logo, a apuração se vai realmente haver benefício para este ente federado, vai depender:

Do volume de recursos fiscais concedidos, do valor dos investimentos ao longo de vários anos, do número de empregos gerados e do custo implícito de se gerar tais empregos, ou seja, não se pode dizer que todo recurso aplicado pelos estados e pelo distrito federal na guerra fiscal seja um bom investimento (BATISTA, 2012, p.109)

Assim, caso o investimento privado supere o investimento público, que foi utilizado para atrair aquele primeiro, vai haver uma real vantagem para o Estado operar a guerra fiscal, mas, seguindo novamente os ensinamentos do referido autor, ao lecionar que:

Por outro lado, quando os subsídios superam com vantagem o capital investido, o único retorno dos estados apenas poderá vir em longo prazo, com o final do benefício, ou com a atração de outro investimentos que utilizarão a infraestrutura então existente, não demandando tantos subsídios estatais para sua implantação (BATISTA, 2012, p.110)

Mais um problema que advindo da guerra fiscal, é aqueles que vem da capacidade concorrencial de cada estado nesse cenário. Pois, certos Estados brasileiros mostram-se com uma capacidade de recolhimento de ICMS muito baixa ante a outros Estados, o que acaba por limitar seu poder de conceder incentivos fiscais, no seio da famigerada guerra fiscal. Por outro lado, os Estados que possuem uma maior arrecadação, tem um “maior poder de fogo”, assim concedendo maiores benefícios, e se tornando mais atrativo ao capital privado.

Nesta linha, os Estados que possuem as menores arrecadações, são por motivo lógico, onde se encontrarão uma população de menor poder aquisitivo, de modo geral, sendo este mais um motivo que acaba por afastar o investimento privado nestes locais, pois o fato da proximidade com o mercado consumidor, é também fator de grande relevância para alocação dos investimentos.

Então, neste cenário, o que ocorrerá é o fato dos Estados com maior poder econômico, serem mais atrativos ao capital privado, por ter um mercado consumidor próximo aos produtos oriundos destes investimentos, e pela capacidade de conceder melhores incentivos fiscais, assim, acentuando as desigualdades regionais. O que põe em xeque o argumento de que a guerra fiscal, serve como um instrumento, para igualar o desenvolvimento econômico de um Estado em relação aos demais.

### **5.2.2 Ofensa ao princípio da livre concorrência**

Na realidade, pensamos que um dos efeitos mais graves da guerra fiscal, senão o mais grave, reside na oposição à livre concorrência, pois o benefício fiscal unilateral permite que determinada pessoa jurídica se beneficie justamente de um ato contrário à lei, colocando-a em condições desiguais de competição com outras pessoas jurídicas que pratiquem a mesma atividade, sendo tal desigualdade decorrente não de ganho de eficiência empresarial, mas sim o benefício fiscal unilateral. (BATISTA, 2012, p.127)

Partindo desta premissa exposta por Luiz Rogério Sawaya Batista, é necessário tecer alguns comentários até que se adentre na problemática da ofensa ao princípio constitucional da livre concorrência.

A constituição brasileira busca no princípio da igualdade, efetivar a igualdade material, que consiste em tratar os iguais, igualmente, e os desiguais, desigualmente, nos limites das suas desigualdades. E ao adentar a seara do direito tributário, encontra-se no art. 151, I, CF/88, mais um dispositivo que busca a efetivação desta igualdade material, dispondo da seguinte forma:

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, ao 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;

Ao analisar-se este disposto junto com o art. 3, III, da CF/88, que prevê que um dos objetivos fundamentais do Estado brasileiro é reduzir as desigualdades regionais, e trazendo este pensamento para o imposto estadual sobre o consumo, fica claro que

os incentivos a ele, concedidos na forma da lei, seria uma alternativa para se tentar trazer equilíbrio econômico a todas as regiões do país, e com este fundamento, haveria uma flexibilização legal ao princípio da livre concorrência, mas como assevera a Solução de Consulta do CADE- Conselho Administrativo de Defesa Econômica nº 38/1999, não é o que se tem visto, pois:

Os incentivos e benefícios no Brasil são concedidos à revelia das normas descritas acima, de forma que não se assegura a compatibilização constitucional mencionada, potencialmente violando o princípio da livre concorrência além do que seria justificável.

E neste seio de guerra tributária, com a concessão de incentivos unilaterais, acaba por haver um desequilíbrio da balança comercial, onde aqueles beneficiados, deixam de estar em posição de igualdade com seus concorrentes, obtendo grande vantagem em relação a eles.

Em decorrência desta vantagem indevida, haverá o cerceamento do direito à livre concorrência, pois, aquele que possui a desoneração na sua carga tributária, tem vantagens ante aos demais, podendo vir a aumentar sua margem de lucro, caso não repasse esta desoneração ao consumidor final, ou, em outro caso, poderá reduzir o preço de seu produto ou serviço, tornando-o mais atrativo ao mercado consumidor, ao ponto que aqueles que não obtiveram a benesse fiscal, não poderão concorrer com ele em par de igualdade.

Desta forma, é válido mais uma vez trazer ao baile, a Solução de Consulta nº 38/99 do CADE, que com clareza, explana mais essa problemática trazida pela guerra fiscal ao mitigar o princípio da livre-concorrência, mostrando que:

Esse brutal favorecimento desnivela o campo em que se desenrola a dinâmica econômica, gerando diversos efeitos para a concorrência e o bem estar da coletividade, entre os quais:

- a) Retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país.
- b) Protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação.
- c) Permite que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam “predatoriamente” eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas,

mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função do enorme colchão protetor de que dispõem.

- d) Prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo à melhoria de eficiência e inovação.
- e) Gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado –e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo.
- f) Desestimula, por tudo isso, a realização de investimentos tanto novos quanto a expansão de atividade em andamento.

É mais do que evidente, assim, que a guerra fiscal tem efeito altamente prejudicial à concorrência e danoso ao bem estar da coletividade.

Agora que foi posto em panos limpos, que a guerra fiscal, ao usar como seu fundamento, a tentativa de equilibrar as desigualdade regionais, acaba muitas vezes por ampliar ainda mais este problema existente na República Federativa do Brasil. Causando também um descompasso à dinâmica do mercado, ao não respeitar o princípio da livre-concorrência. Assim, é chegada a hora de tratar de um problema, que talvez seja uma dos mais complicados da guerra fiscal, pelo motivo que dele nascerá diversos outros problemas de ordem econômica, política e jurídica, que será a glosa do créditos de ICMS.

### **5.2.3 A glosa dos créditos do ICMS**

Outro problema que é visto com certa frequência é a glosa dos créditos de ICMS concedidos unilateralmente. A glosa de créditos nada mais é que a perda, a anulação destes créditos. Aqui se teria a seguinte situação, o Estado A concede à indústria X um crédito presumido de ICMS de forma irregular na quantia proporcional a 50% daquilo que ele regularmente deveria recolher. Então, numa operação estadual onde a alíquota do ICMS é de 12%, se a indústria X vender 100 mil a uma empresa situada no Estado B, a indústria X deveria recolher aos cofres do Estado A a quantia de 12 mil, mas como houve a concessão do crédito em relação a 50% do imposto devido, recolherá somente 6 mil. Mas no momento da venda dos produtos há no documento

fiscal a incidência do ICMS interestadual de 12%, então a empresa que adquiriu os produtos deverá ter o crédito sobre os 12% constantes no documento fiscal, por se tratar de um imposto não cumulativo. Mas alguns Estados que se sentem lesados, tem a prática de anular estes créditos conferidos de forma irregular, assim, cobrando da empresa que adquirir os produtos, o valor relativo à benesse concedida irregularmente, ou seja, os 50% não pagos pela indústria X. E é essa anulação dos créditos concedidos unilateralmente que caracteriza a glosa de créditos, que é um ato declaradamente atentatório ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS.

Um exemplo real desta prática é evidenciado por Fábio Soares de Melo:

A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo tem exigido dos contribuintes paulistas parcelas do ICMS decorrente da diferença entre o imposto destacado nos documentos fiscais de transferência de mercadorias remetidas por outra pessoa jurídica com sede no estado de Goiás e o efetivamente pago pelo mencionado remetente, considerado indevido na medida em que teria decorrido de incentivo fiscal concedido pelo Estado de Goiás, sem a devida aprovação pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). (MELO,2007, p. 154)

E também fala da posição que deve ser assumida ante a glosa de créditos, dizendo que,

No entanto, em que pese o entendimento acerca da inconstitucionalidade da concessão do benefício fiscal em comento, conferido pelo Estado de Goiás, não me parece que o Estado de São Paulo teria legitimidade para promover a glosa dos créditos decorrentes da operação realizada com pessoa jurídica estabelecida em seu território. (MELO,2007, p. 155)

Esta falta de legitimidade se dará pelo fato do ente que se sentiu prejudicado não tem prerrogativas legais para promover esta glosa de créditos, e por se tratar da existência de duas situações jurídicas diferentes. A primeira em que o Estado confere incentivo fiscal unilateralmente à pessoa jurídica situada em seu território, e a segunda aquela em que a pessoa jurídica do outro Estado que adquiriu mercadorias daquela primeira, nada tem a ver com aquele benefício concedido, não podendo sofrer essa exigência fiscal.

Contra estas glosas de créditos do ICMS, há um posicionamento da doutrina e jurisprudência majoritária no sentido de sua ilegalidade, visto que, esta prática resulta

nos mais diversos problemas, sendo eles políticos, econômicos e de ordem jurídica, conforme será demonstrado, a seguir:

### **5.2.3.1 A violação do princípio constitucional da não cumulatividade**

No âmbito da guerra tributária, onde benefícios fiscais são concedidos unilateralmente pelos Estados-membros, quando na forma de créditos presumidos, a glosa destes, por qualquer outro ente se mostra ato ilegal. Como já foi assinalado, as únicas exceções ao princípio da não cumulatividade, são a isenção e não incidência, mas ao se tratar de incentivo por meio de créditos de ICMS, que não enseja exceção ao referido princípio, a sua glosa por Estado e/ou Distrito Federal ao se sentir prejudicado pela benesse fiscal, será reputada ilegal, como fica cristalino no pensar de julgados do STJ, que se manifesta no sentido da manutenção dos créditos (STJ - Recurso Especial nº 1.125.188 - MT):

5. Para solucionar a presente controvérsia, à luz do princípio da legalidade estrita, que é norteador à interpretação das normas de direito tributário, mostra-se imprescindível diferenciar as expressões "valor do imposto devido" e "imposto efetivamente recolhido".

6. No caso concreto, impõe-se reconhecer que o imposto devido junto ao estado de origem corresponde à totalidade da alíquota de 12% (doze por cento) relativa à substituição tributária nas operações interestaduais. Isso porque o creditamento concedido pelo Estado de Mato Grosso do Sul pressupõe a existência de imposto devido; ou, por outro prisma, não é possível creditar-se de algo que não é devido.

7. A hipótese de creditamento difere substancialmente dos casos de isenção ou não-incidência, pois nessas situações não há, de fato, "imposto devido".

8. Assim, constatado que o benefício fiscal concedido pelo estado de origem não altera o cálculo do imposto devido, mas, apenas, resulta em recolhimento a menor em face da concessão de crédito presumido, deve ser descontado o percentual de 12% do ICMS/ST devido ao estado destinatário. Pensar diferente resultaria, no caso concreto, na possibilidade de o estado de destino, em prejuízo ao contribuinte, apropriar-se da totalidade do incentivo fiscal concedido pelo estado de origem, tornando-o sem efeito, situação essa que conspira contra a autonomia fiscal dos entes federados, que só pode ser regulada por norma de caráter nacional.

E ainda reputando, que tais questões devem ser resolvidas por outros meios (STJ - Mandado de Segurança nº 31.714-MT):

5. Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado – como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon – e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território. Vide ainda: ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau. DJ. 09.03.07 e ADI 3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ. 23.06.06).

Fica claro assim, que devido à não cumulatividade do ICMS, a glosa dos créditos presumidos, mesmo que concedidos unilateralmente, não é o meio jurídico hábil para a resolução da problemática da guerra fiscal, pois acaba gerando um outro problema.

#### **5.2.3.2 A violação ao princípio da tripartição dos poderes**

A Constituição brasileira em seu art. 2º, assegura que os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, são independentes e harmônicos entre si. Porém, quando há a glosa dos créditos do ICMS, há uma violação a este princípio fundante da República Federativa do Brasil, devido ao fato, que quando um Estado ou o Distrito Federal concede um incentivo fiscal sem celebrar o convênio do ICMS, na forma de crédito outorgado, o meio legal para aquele ente que se considere prejudicado, se furtar dos efeitos da lei concessora, e anular o crédito concedido sem amparo em convênio, é através de Ação Direta de Inconstitucionalidade, podendo mais uma vez citar o trecho do aludido MS nº 31.714-MT – STJ:

Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado

Assim, não sendo viável ao poder executivo, se fazer no lugar do julgador, e de logo, glosar os créditos do ICMS, sem uma prévia apuração da lei concessora pelo poder judiciário.

Só que diversas vezes será visto medidas tomadas pelos Poderes Executivos dos Estados-membros, com a finalidade de anular os créditos de ICMS, como é o caso do ato expedido pelo Poder Executivo do Estado de São Paulo, o Comunicado CAT nº 36/2004, e que deve ser dada certa atenção.

O Comunicado CAT nº36 de São Paulo, veio com uma medida do poder executivo paulista, de se proteger dos efeitos decorrentes da concessão de incentivos fiscais unilaterais, próprios da guerra fiscal. Aqui haverá a impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS, oriundos de operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços, que possuem benefício fiscal não aparado em convênio de ICMS.

O estado de São Paulo usa como embasamento jurídico para a aplicação da CAT nº 36, os art. 155 §2º, I, XII alínea g e art. 170, IV, a Lei Complementar 24/75 artigos 1º e 8º, e o art. 36, §3º da lei nº 6.374/89 de São Paulo.

Neste Comunicado, entende o Estado, que só serão aproveitados aqueles créditos relativos à cobrança efetiva do imposto no seu estado de origem, porém essa medida poderá gerar insegurança jurídica perante os contribuintes paulistas, pois nem sempre haverá a possibilidade dele checar se realmente houve o recolhimento do imposto. Além disto, mais uma vez na linha de pensamento de Daniel Monteiro Peixoto (2007), há de se observar, que seguindo os preceitos legais e doutrinários, para a existência do direito de creditar o ICMS da etapa anterior, é necessário que tenha havido a incidência prévia do tributo e não seu recolhimento efetivo.

Veja que um ato do Poder Executivo, vem a anular os créditos do ICMS, algo que deveria ser visto somente quando o STF entendesse que a lei concessora dos incentivos, estivesse embebida pela inconstitucionalidade, expurgando-a do ordenamento jurídico, assim, tornando nulos seus efeitos, e por consequente, ocorreria a anulação dos créditos presumidos.

Se coadunando com essa posição o Tribunal de Justiça de São Paulo que na Apelação Cível em MS nº 518.847.5/5-00, entende que ato do Poder Executivo não é competente para a glosa de créditos, como explica Kiyoshi Harada (2013, p.02):

O TJESP invalidou o referido comunicado CAT sob o fundamento de que a questão da glosa dos créditos não pode ser disciplinada por ato normativo subalterno, devendo a eventual irregularidade praticada pelo Estado de origem ser levada ao Poder Judiciário.



### 5.2.3.3 A insegurança jurídica devido às glosas dos créditos do ICMS

A segurança jurídica pode se caracterizar como uma previsibilidade da ação do estado, deixando o cidadão, e no tema em questão, o contribuinte, com um juízo de certeza de quais serão as consequências jurídicas de seus atos praticados, evitando uma espécie de surpresa estatal.

Em ciência de que para haver a anulação de créditos presumidos de ICMS, existe a imprescindibilidade de que a lei que o concedeu seja declarada inconstitucional, assim, atos como o CAT nº36, leis que glosam os créditos sem competência para tal, entre outros, denotam um comportamento das pessoas políticas em descompasso com a doutrina, a jurisprudência e com a lei. Esse comportamento deixa o contribuinte sem uma previsibilidade do que lhe pode ocorrer, deixando-o numa situação de plena insegurança jurídica.

Há ainda de se ressaltar, que muitos contribuintes que sofrem estes efeitos da glosa de crédito, tem conhecimento de atos emanados neste sentido, como é o caso de um industriário, que vem a sediar sua indústria no território de um Estado onde há incentivos para aquele setor. E mesmo que o industriário tenha conhecimento destas glosas por determinados entes, não se pode dizer que exista uma segurança jurídica, pois as consequências desta são ilegais, não podendo servir de fundamento para a sua aplicabilidade, que quem está a sofrer seus efeitos tinha conhecimento deles.

Tendo-se que lembrar, da situação daquele que nada sabe, sobre qualquer ato de glosa de crédito, que ao ver seus efeitos, sem saber o motivo nem a razão, se encontra em situação onde há grave ofensa do princípio da segurança jurídica.

Ademais, o adquirente das mercadorias situado em outra unidade federativa, tendo amparo documental contendo todos os elementos do negócio mercantil, não tem a obrigação de pesquisar a respeito da situação tributária do vendedor das mercadorias, indagando sobre a concessão de incentivos, e eventual medida judicial que tenha sido interposta para suspender a sua eficácia, etc. (MELO, 2009, p. 282)

Por mais que existam argumentos direcionados no sentido de que as glosas devem ser reconhecidas, e que o Supremo já tenha se manifestado diversas vezes contra a guerra fiscal. Quando se trata de incentivos fiscais na forma de créditos de ICMS, a

posição majoritária é a da manutenção de tais créditos, e novamente as lições de Kiyoshi Harada (2009, p.04), traz que:

O certo é que a jurisprudência do STF inclina-se no sentido de vedar apenas os créditos decorrentes de incentivos unilateralmente concedidos pelos Estados sob forma de isenção e não incidência. Essa questão está sendo discutida no RE nº 28075, onde se reconheceu a existência de repercussão geral. Realmente, LC nº 24/75 extrapolou os limites da delegação constitucional ao regular o disposto no § 6º, do art. 23, da então vigente Constituição Federal de 1969 (Emenda 1/69) que submetia ao regime de convênios apenas a concessão ou revogação de isenções do ICMS. Não se referia a isenções, incentivos e benefícios fiscais como prescreve a letra g, do inciso XI, do § 2º, do art. 155, da Constituição Federal vigente.

#### **5.2.3.4 A inconstitucionalidade do art. 8 da Lei Complementar 24/75**

A Lei Complementar 24/75 em seu artigo 8º, prevê sanções aos incentivos fiscais concedidos de forma irregular, qualquer que seja a sua modalidade, acarretando na glosa dos créditos do ICMS. Porém, ao ser previsto na constituição que as únicas exceções ao princípio da não cumulatividade, seriam a isenção e a não incidência, e devido à necessidade de interpretação restritiva ao se tratar de normas tributárias, o art. 8º da referida lei, ao glosar os créditos presumidos do ICMS, se mostra inconstitucional, pois essa espécie de benefício foge às exceções previstas à não cumulatividade. Posição esta corroborada por Kiyoshi Harada (2009, p.03):

Logo, os inúmeros incentivos fiscais previstos na LC nº 24/75, como redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, incentivo financeiro ou quaisquer outros incentivos que resultem na redução ou eliminação direta ou indireta do encargo tributário, não foram recepcionados pela Constituição de 1988, aliás, nem pela EC nº 23/83. Portanto, esses incentivos não podem implicar estorno de crédito do ICMS.

Tendo esse posicionamento amparo em decisão judicial do STF, *in verbis*,

EMENTA: ICMS- PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – MERCADORIA USADA - BASE DE INCIDÊNCIA MENOR- PROIBIÇÃO DE CRÉDITO-INCONSTITUCIONALIDADE. Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob

o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas “a” e “b” do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão (RE nº 161.031-MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 6-6-1997).

Nesta linha de pensamento Fabiana Del Padre Tomé (2007), traz que caso uma lei concessora de créditos presumidos de ICMS, sem ter passado pelo convênio do CONFAZ, ao ser declarada inconstitucional pelo Supremo, não terá como consequência a glosa de créditos, pois isto seria uma mácula ao princípio da não cumulatividade. O que virá a acontecer nesta hipótese, é o fato de que declarada a inconstitucionalidade da norma, vai ser como se ela nunca tivesse existido no ordenamento jurídico, então, devendo aqueles beneficiados, recolher ao erário aquilo que seria normalmente recolhido. Essa diretriz atua no condão de que a lei complementar prevista na Constituição, tem competência para fixar a forma de concessão de incentivos fiscais do ICMS, entretanto, o diploma constitucional não atribui competência a esta lei complementar para aplicar sanções, caso não seja respeitada.

Por fim, as palavras de José Eduardo Soares de Melo (2009, p.282), expõe seu entendimento da seguinte maneira: “em suma, penso que o art. 8º, I, da LC 24/75 não foi recepcionado pela CF/88, porque esta não veda o direito a crédito no caso de concessão de incentivo sem amparo em convênio.”

### 5.3 MEDIDAS E POSSÍVEIS SOLUÇÕES CONTRA A GUERRA FISCAL

Em meio a guerra fiscal, os Estados e o Distrito Federal que se sentem prejudicados pelos incentivos concedidos unilateralmente por outros Estados-membros, tem buscado defender sua economia através de medidas como as expostas, porém, resultando no nascimento de outros problemas. Assim, resta mostrar qual seria a medida jurídica adequada para a resolução destes conflitos tributários entre os Estados, e ir um pouco além, explanando sobre medidas que podem vir a colocar um ponto final na famigerada guerra fiscal.

### 5.3.1 A Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIn

Os incentivos fiscais concedidos unilateralmente pelos estados e distrito federal, estão claramente em desconformidade com o artigo 155 §2º, I, XII alínea g, CF/88, logo, essas leis concessoras dos benefícios podem ser tidas como inconstitucionais.

Diante deste cenário de guerra fiscal, o Supremo Tribunal Federal, já se manifestou por diversas vezes no sentido de não corroborar esta prática, e sempre que possível, declarando a inconstitucionalidade das leis concessoras unilaterais. Neste diapasão, a Ação Direta de Inconstitucionalidade, endereçada ao Supremo, se mostra o meio competente para invalidar estas normas Luiz Rogério Sawaya Batista, ao dizer que:

Com efeito, a ação direta de inconstitucionalidade, presente no controle concentrado de constitucionalidade, qualifica-se como o instrumento por excelência a ser exercitado no âmbito do federalismo, permitindo que os entes federados resolvam as suas controvérsias calcadas em ato reputado inconstitucional, inclusive frente às Constituições Estaduais, perante o Supremo Tribunal Federal. (2012, p.161)

Porém, certas vezes, nas lições do autor acima referido (2012), os Estados prejudicados não se sentem amparados pela a ADIn para a resolução de suas controvérsias, seja pelo motivo do longo decurso de tempo que o pleito levará para ser apreciado, ou pelo motivo que os Estados concessores de benesses unilaterais, concedem incentivos por prazo determinado, que expiram no decurso da ação, ou revogam suas leis concessoras, o que esvazia o objeto da ADIn, assim, não procedendo a ação. Neste sentido, a ADIn 2157, que buscava a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei baiana 7.508 de 22 de setembro de 1999, traz na sua ementa a perda do objeto da ação pela revogação da referida lei por outra posterior, *in verbis*,

Tendo a Lei estadual nº 7.981, de 12.12.01, revogado expressamente a Lei estadual nº 7.508, de 22.09.99, da qual foi atacado o artigo 3º, III, “a”, “b” e “c”, e não mais subsistindo, pela natureza acessória do Decreto estadual nº 7.699/99, os dispositivos dele também impugnados, ficou prejudicada a presente ação direta por perda superveniente de seu objeto, porquanto já se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que o interesse de agir, em ação dessa natureza, só existe enquanto estiver em vigor a norma jurídica impugnada, independentemente de essa norma ter, ou não, produzido efeitos concretos (assim, a título exemplificativo, nas ADI's 420-QO,747-QO e 1.952).

Ação direta que se julga prejudicada.

Esta artimanha jurídica é utilizada pelos estados com o fim de fazer com que aqueles benefícios que estavam sendo concedidos até a data da revogação da lei, permaneçam existentes, pois caso a norma fosse declarada inconstitucional, nenhum de seus efeitos pretéritos poderiam ser convalidados, assim, aqueles que receberam a desoneração tributária, teriam que recolher ao cofres do estado, tudo aquilo que deixara de pagar, devido à norma inconstitucional, como já foi afirmado anteriormente na lições de Fabiana Del Padre Tomé (2007).

Visto que ao seguir o meio competente e legal para dirimir os conflitos, os resultados não tem sido satisfatório, os Estados-membros vem editando atos normativos visando a glosa de créditos o ICMS, como já fora visto, meio este que também reputa-se inconstitucional, dando arrimo os dizeres de José Eduardo Soares de Melo, ao trazer que:

Existindo expressa previsão de remédio constitucional (Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIn) contida no art. 102, I, a, da Constituição Federal de 1988, não há fundamento jurídico no procedimento do Poder Executivo em sustar unilateralmente a aplicabilidade de normas jurídicas concessivas de incentivos de benefícios, sob o suposto de tratar-se de preceitos inquinados de inconstitucionais (2009, p.363)

Resta, desta sorte, aos doutrinadores, políticos e juristas, conjuntamente com os Estados e o Distrito Federal buscar uma solução que possa vir a findar de vez com a guerra fiscal.

### **5.3.2 A reforma tributária**

Ao que já foi exposto sobre os diversos problemas da guerra fiscal, como o cerceamento à livre concorrência, pelo motivo de que empresas beneficiadas por incentivos fiscais, concorrem no mercado com vantagem ante às empresas que não possuem benefício algum. Ou como a acentuação das desigualdades regionais, vistas nas circunstâncias em que os Estados-membros com maior poder econômico, ingressam nesta espécie de leilão de incentivos fiscais, com a finalidade de não perder suas indústrias, e ainda atrair o capital privado, assim, podendo entrar neste jogo com

maiores incentivos, o que deixa os Estados menos abastados com uma capacidade ainda menor para atrair investimentos.

Frente a estes e a outros problemas, na visão de Ricardo Varsano (2001), o que se faz necessário é uma reforma tributária, que no âmbito do ICMS, ocorreria através de uma mudança na forma de tributação das operações interestaduais de circulação de mercadorias e prestação de serviços.

Nas lições do referido autor (2001), normalmente as empresas que se instalam em um Estado, devido aos incentivos fiscais concedidos por ele, tem a maior parte de seu mercado consumidor localizado fora de seus limites territoriais. A então reforma tributária ocorreria no sentido de uma equiparação do ICMS ao IVA – Imposto sobre Valor Adicionado, tributo vigente na União Europeia, onde o imposto que incide sobre as exportações de um país para outro tem alíquota zero, restando para o país de destino tributar tais exportações. Isto se dá através do princípio do destino, que na realidade brasileira, se efetivaria quando havendo operação interestaduais, ao invés do tributo ser devido ao Estado de origem, passará a ser devido ao Estado de destino, e como assevera Ricardo Varsano (2001, p.09):

A forma óbvia de restringir a concessão de incentivos fiscais através do ICMS é atribuir a receita proveniente do comércio interestadual integralmente ao estado de destino da mercadoria, ao invés de direcionar parte dela, como atualmente, ao estado de origem. Isto limitaria drasticamente o valor dos incentivos fiscais, que só poderiam ser concedidos na medida em que a mercadoria produzida em um dado estado fosse vendida para contribuinte localizado no próprio estado.

A adoção do princípio de destino melhoraria a perspectiva de receitas dos estados menos desenvolvidos, onde o consumo tende a ser bem maior que a produção.

Porém, esta reforma tributária tem ficado somente no papel, pelo motivo de existirem diversos motivos para sua não efetivação, como a pressão dos Estados concessionários de incentivos unilaterais, que relutam para abdicar de tal prática, além do fato que numa reforma tributária para pôr fim à guerra fiscal, haveria uma unificação nacional do ICMS, como exposto por Kiyoshi Harada (2012, p.02):

A última grande tentativa de Reforma foi a PEC nº 233/08 em que se buscava a redução de tributos federais substituídos pelo IVA-F. No plano estadual o ICMS era substituído pelo IVA-E unificando a legislação dos 27 Estados com

a definição de alíquotas pelo Senado mediante acolhimento ou rejeição das propostas de enquadramento apresentadas pelo legislador do Confaz.

Neste contexto de uniformizar o ICMS, haveria uma concentração de poder nas mãos da União, deixando os Estados-membros com sua competência tributária reduzida, resultando numa perda de autonomia dos estados, pelo motivo da impossibilidade de legislar sobre seu tributo de maior relevância econômica. Como assenta o referido autor (2012) em seu artigo “A impossível Reforma Tributária”, que as pressões políticas acabam por desvirtuar a reforma tributária tornando quase impossível sua realização:

O Relator da Reforma Tributária, cedendo a pressões políticas que vinham de todos os lados, apresentou um substitutivo incorporando 485 emendas que agravaram as nebulosidades existentes, inviabilizando a sua discussão e aprovação pelo Plenário da Câmara. Foi a salvação! (HARADA, 2012, p.02)

### **5.3.3 Proposta de súmula vinculante 69 – PSV 69**

No ano de 2012, o presidente do Supremo Tribunal Federal, à época, o Ministro Gilmar Mendes, lançou a Proposta de Súmula Vinculante 69, ou PSV 69, no intuito de tentar acabar com a guerra fiscal, apresentando o seguinte texto:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional. (PSV 69)

Através da interpretação da PSV 69, Christianne Oliveira Collyer (2012, p.1), afirma que a motivação para proposição da súmula vinculante pelo:

Ministro Gilmar Mendes, é a de eliminar a chamada “guerra fiscal”, em razão das inúmeras leis estaduais que insistem na concessão de vários incentivos fiscais, tais como as isenções, a redução de alíquotas ou bases de cálculo, a concessão de créditos presumidos, a dispensa de pagamentos dentre outros benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem o prévio amparo em convênio aprovado à unanimidade no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária, o CONFAZ.

Entendido que o pensar do citado Ministro era acabar com a guerra fiscal, a edição da PSV 69, acabou se tornando mais um encaixe deste grande problema da Federação

brasileira. Ora tais problemas se manifestam pela forte pressão política contra essa proposta, pois ela eivaria de inconstitucionalidade todos os benefícios fiscais concedidos sem amparo em convênio, o que geraria impacto econômico fortíssimo nas regiões, explicitando-se esta preocupação através de breve trecho do Jornal do Brasil (2013):

O presidente do Supremo Tribunal Federal, ministro Ayres Britto, recebeu nesta terça-feira (15) o presidente do Senado, José Sarney (PMDB-AP) e outros seis senadores, que lhe foram demonstrar preocupação com a Proposta de Súmula Vinculante (PSV) 69.

Dentre estes problemas em relação à proposta, manifestam-se também outros, como a inconstitucionalidade do PSV 69, por não atender os requisitos constitucionais para a elaboração de súmulas vinculantes, além do argumento de ferir o pacto federativo por não respeitar a separação dos poderes.

No art. 103, da CF/88, há a previsão que o STF poderá elaborar súmula que vinculará o Poder Judiciário e a Administração Pública ao seu entendimento jurisdicional. Tendo como finalidade a efetivação da segurança jurídica, e em seu parágrafo primeiro traz que:

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

Ao observa-se o texto do referido § 1º, do art. 103 da CF/88, conjuntamente com a PSV 69, é clara a percepção de dois vícios, que vem a tornar a proposta inconstitucional. Nas lições de Saul Tourinho Leal (2012), a súmula vinculante deverá se voltar para normas determinadas. Já a proposta do Ministro Gilmar Mendes é endereçada a todas as normas que concedam benefício unilateral, como pode ser visto na transcrição do seguinte trecho: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS” (PSV-69), assim, a aceção “qualquer” não respeita aquilo disposto do diploma constitucional, quanto ao direcionamento à normas determinadas.



Outro vício exposto por Saul Tourinho Leal (2012, p.83), em relação ao § 1º, do art. 103 da CF/88 e a PSV 69, é que esta não versa sobre questão de controvérsia atual, pois,

No caso da guerra fiscal, temos um tema há tempos resolvido pelo Plenário do STF. Não há controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a Administração Pública a respeito do assunto. A necessidade de debate prévio pelo Confaz, como *ratio decidendi*, é reconhecida pelo STF há décadas.

Aqui, ainda há a necessidade de tratar sobre a inconstitucionalidade da PSV 69, em relação ao rompimento do princípio da separação dos poderes. A presente proposta, se mostra como uma regra com características de aplicabilidade gerais e abstratas, típicas de atos de competência do Poder Legislativo, posição exposta pela OAB/ES, ao peticionar ao STF, a rejeição da proposta de súmula vinculante, usando como um de seus argumentos, o discurso de que

Vale atentar também para o fato de que a súmula proposta inova no ordenamento jurídico pátrio e significa o exercício pelo Poder Judiciário de competência exclusiva atribuída ao Poder Legislativo, em violação flagrante ao Princípio da Separação dos Poderes da República, consolidado no art. 2º, CF/88. (OAB/ES, 2012, p.02)

Não findo o assunto sobre os problemas trazidos pela PSV 69, resta analisar os efeitos desta proposta ante a ADPF 198, o que será visitado a seguir.

#### **5.3.4 Flexibilização do quórum do CONFAZ**

A muito de discute também sobre a constitucionalidade do quórum para aprovação dos convênios do ICMS no âmbito do CONFAZ, visto que a unanimidade requerida para sua aprovação, se caracteriza um enorme óbice à concessão de incentivos fiscais, o que vem a estimular ainda mais a unilateralidade nas concessões realizadas pelos Estados e o Distrito Federal. Seguindo os preceitos da Lei Complementar 24/75 que em seu art. 2º, § 2º, determina o citado quórum, o não aceite por apenas um dos estados vem a macular o voto de todos os outros, assim, não sendo aprovado o convênio e em consequência o incentivo fiscal pretendido.

Ante a este contexto, existem questionamentos afim de flexibilizar a exigência de unanimidade, como a Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental - ADPF 198, esclarecendo Christianne Oliveira Collyer (2012), que a ação busca este fim, tendo argumentos de que esta exigência vem a ferir a própria constituição, pois afronta o princípio democrático, e cerceia a autonomia dos Estado federados, o que viola o princípio federativo. Portanto, os convênios do ICMS, para estar em harmonia com a Constituição brasileira, deverão ter como seu quórum necessário, a maioria dos votos, e não sua unanimidade.

Nesta esteira, afirma Saul Tourinho Leal (2012, p.84), que a LC 24/75, nasceu num período de ditadura, onde havia uma federação bastante centralizadora, concentrando o poder nas mão do Governo Federal, que nas palavras do citado autor:

A missão do quórum trazido pela LC 24/1975 era impedir a competição intra-federativa por atração de investimentos mediante a concessão de estímulos fiscais. Aliado a isso, concentrou-se na União a competência para promover tal estímulo, mesmo se tratando de ICMS, imposto de competência dos Estados. Ó tempos!

Essa é a certidão de nascimento do quórum de unanimidade para aprovação dos convênios concessivos de estímulos fiscais. Um registro contrário ao que pretendeu a Constituição Federal de 1988 com o restabelecimento da democracia e a manutenção integral do modelo federativo.

Assim, a ADPF 198 se mostra uma ferramenta para que possa ser efetivada a Constituição na sua plenitude, pois visa a substituição da votação unanime pelo voto da maioria, conduta que se encontra em conformidade com o Estado Democrático de Direito.

Visto que a ADPF 198 versa sobre matéria de grande relevância para a guerra fiscal, podendo vir a reduzir drasticamente a sua prática. Esta ação postulada pelo Governador do Distrito Federal, em 13 de novembro de 2009, com a relatoria do Ministro Dias Toffoli, está “intrinsecamente ligada ao tema da PSV 69” (LEAL, 2012, p.83), o que requer o sobrestamento da proposta de súmula vinculante, até que se tenha uma posição sobre a ADPF citada:

Tudo isso com o objetivo de evitar que a eventual edição da PSV 69 não venha a criar ainda mais confusão sobre o complicado tema da “Guerra Fiscal”, com a aprovação de teor que venha a ser incompatível ou

contraditório com eventuais decisões que deverão ser prolatadas pela Suprema Corte, especialmente em casos hoje pendentes. (ANDRADE, 2012)

Também informa a Agencia Senado, a existência de dois Projetos de Lei do Senado, O PLS 85/2010, e o PLS 240/2006, ambos no sentido de flexibilizar o quórum para aprovação dos incentivos fiscais no CONFAZ. Essas “duas propostas acabam com a exigência de unanimidade dos 27 secretários estaduais de Fazenda para decisões do Confaz relacionadas ao ICMS – bastaria o voto da maioria dos integrantes do conselho.” (AGENCIA SENADO, 2012a).

### **5.3.5 Unificação das alíquotas pelo Senado**

A unificação das alíquota do ICMS para operações e prestações interestaduais, tem tomado força como a medida que possa vir a sanar a guerra fiscal. Tramita no Senado Federal, o Projeto de Resolução do Senado - PRS Nº 1 de 2013, que visa a unificação gradual das alíquotas do ICMS. Nesta PRS, findo o prazo de transição em janeiro de 2021, a alíquota do ICMS para operações e serviços interestaduais será de 4%, salvo nas hipóteses dos §§ 2º e 3º do art. 1º, que preveem que em algumas ocasiões as alíquotas serão de 7% e 12%.

No projeto citado, caso seja aprovado, fica sua efetividade condicionada à elaboração de duas leis complementares, “que disciplina a compensação financeira da União aos estados pela redução das alíquotas e a que facilita a convalidação dos efeitos dos incentivos fiscais considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.” (AGÊNCIA SENADO, 2012b).

## CONCLUSÃO

Este trabalho teve como seu grande objetivo discutir a guerra fiscal, e suas nuances, porém, sem esgota-las. Ressalta-se, que em momento algum há a intenção de impor posicionamento absoluto sobre o tema, visto que este é de grande complexidade, possuindo as mais diversas opiniões jurídicas. Busca-se neste trabalho expor as situações problemas que podem ser evidenciadas num cenário de guerra fiscal, no intuito de despertar a curiosidade sobre o tema.

Num primeiro momento, faz-se neste trabalho, um breve estudo sobre o ICMS, trazendo seu histórico, e seus demais aspectos. Entre tais aspectos do imposto sobre o consumo, encontra-se a sua competência, que pela CF/88 foi conferida aos Estados, porém, não é conferido aos Estado e ao Distrito Federal optar se institui ou não este tributo, pois seus contornos e relevância, faz com que sua instituição seja obrigatória, para garantir a harmonização entre os Estados. Neste contexto, é apresentado também os aspectos objetos e subjetivos do referido imposto.

Ao se tratar do ICMS, é imperioso explicar sobre o princípio da não cumulatividade. Por ser um tributo plurifásico, a incidência em cascata do ICMS, iria gerar um enorme impacto financeiro sobre os bens por ele tributado. Devido a isto, foi trazido o primado da não cumulatividade, onde nascerá para o contribuinte um crédito referente ao valor do ICMS recolhido nas operações anteriores, que poderá ser compensado em outra operação que envolva o ICMS. A este princípio constitucional tributário, foi dada apenas duas exceções, que estão presentes no texto da Carta Magna, sendo elas a isenção ou a não incidência. Caso ocorra uma dessas duas hipóteses, não se poderá aproveitar os créditos de operações anteriores, tendo-se conseqüentemente a anulação dos mesmos.

Os incentivos fiscais podem ser visto de diversas formas, podendo classifica-los como incentivos sobre a despesa pública, ou como incentivos sobre a receita pública. Este se dará quando o incentivo fiscal terá impacto na arrecadação do Estado, pois ele vai desonerar a aplicação do imposto ao produto ou serviço, assim tendo um recolhimento a menor ao erário. Já aquele, vai ocorrer em decorrência de um dispêndio de verbas públicas, onde o capital sairá do Estado e irá ser utilizado para estimular dado comportamento.

O ICMS, por ser um tributo de vocação nacional, terá que ser aplicado uniformemente em todos os Estados e Distrito Federal de forma semelhante, porém é concedido aos Estados a possibilidade de conceder benefício referente a este imposto. Para tal, é necessário a celebração de um convênio no CONFAZ, para deliberar se os demais Estados concordam com esse incentivo fiscal. Este convênio será realizado com a participação de todos os Estados, tendo como quórum mínimo para sua realização a maioria absoluta dos Estados. Para sua aprovação é necessário unanimidade no sentido da concessão do incentivo, assim, podendo um único voto contra anular o voto dos demais.

Visto sobre os incentivos fiscais, e seus requisitos para sua concessão no âmbito do ICMS. É notório que para conseguir aprovar um convênio no CONFAZ, se faz tarefa árdua, o que remete aos Estados à concessão de incentivos unilaterais, sem a celebração de convênio.

A isenção, considerada incentivo fiscal por excelência, por se tratar de exceção ao princípio da não cumulatividade, acarretando a anulação dos créditos das operações anteriores, não se mostra meio hábil para ser utilizado na guerra fiscal. Então, foi criada a técnica jurídica da concessão de incentivos fiscais na forma de créditos de ICMS ou crédito presumidos, que, “tradicionalmente operam no campo dos não-cumulativos, sob a forma de um valor que se adiciona ao montante destacado ou cobrado nas operações e prestações anteriores” (PIRES, 2007, p.22).

Esta técnica se apresenta como a principal “arma” dos Estados na guerra fiscal, pois ela não constitui exceção ao princípio não cumulatividade, assim não podendo nenhum dos Estados-membros negar o creditamento do ICMS, mesmo que o benefício tenha sido unilateral, pois caso isso ocorresse, haveria uma ofensa ao referido princípio constitucional citado.

Guerra fiscal é a denominação dada pela doutrina, jurisprudência e pela imprensa, à disputa que existe entre os Estados e o Distrito Federal, pela atração de investimento privados para seu territórios. Isto ocorre no intuito de atrair empregos e renda para sua região, usando a prerrogativa de que estes incentivos irão ajudar a fomentar do desenvolvimento regional.

Está prática, como já evidenciado, é capaz de trazer diversos problemas, até mesmo aqueles problemas que visam ser solucionados através desta, podem ser potencializados.

São hoje, fatores determinantes para a alocação de uma empresa em determinada região, os incentivos fiscais e a proximidade com seu mercado consumidor. Ao passo que existe Estados menos abastados, logo, com um mercado consumidor menor, e uma menor capacidade econômica para a concessão de incentivos. A disputa entre os Estados com maiores economias, através de incentivos fiscais, irá acentuar cada vez mais as desigualdades regionais. Pois estes Estados, além de possuir o mercado consumidor, podem conferir grandes incentivos para a implantação de indústrias em seu território, o que, tornará aquele primeiro Estado pouco atraente ao investidor privado, que irá preferir aplicar seu capital onde lhe é mais vantajoso.

Há ainda a ofensa ao princípio da livre concorrência, pois aqueles que recebem incentivos fiscais concorrem com amplas vantagens àqueles que não os possui, podendo abaixar seus preços, para ter um produto mais atrativo ao mercado, ou manter seu preço no mesmo patamar dos valores praticados pelo mercado, tendo assim, uma maior margem de lucro em relação aos demais. Entretanto, o grande problema enfrentado na guerra fiscal, é a glosa dos créditos do ICMS. Os Estados que se sentem prejudicados pelo incentivos unilaterais conferidos por outros estados, diversas vezes tem optado em não aceitar estes créditos presumidos para a compensação do imposto. Porém, é evidente esta prática ser tão ilegal quanto a guerra fiscal, e vem ferir princípios constitucionais de ampla relevância, como a não cumulatividade, a tripartição dos poderes, e a segurança jurídica.

Neste diapasão, a glosa de crédito do ICMS, prevista pelo art. 8º da LC 24/75, vem a manchar este dispositivo com a sua inconstitucionalidade, pois, a CF/88 não confere à referida Lei Complementar a possibilidade de aplicar sanções, sendo esta lei competente apenas para determinar a forma como os incentivos do ICMS serão conferidos.

Desta sorte, busca-se apresentar algumas das soluções expostas para que se possa encerrar esta guerra tributária no Brasil. Mas ao se tratar de um assunto de tamanha complexidade, todas as possíveis soluções que são dadas para este problema acabam gerando alguns outros, porém de menor impacto, ou acabam por encontrar grandes problemas para implementação de uma das soluções.

A primeira solução que se dá para resolver os conflitos da guerra fiscal, é a ADIn, que é a medida legítima para invalidar o incentivos não amparados em convênios. Nesta ação que é direcionada à lei instituidora de benefícios unilaterais, tem os Estados inteligentemente, se valendo de artifícios jurídicos para não sofrer efeitos da declaração de inconstitucionalidade da lei.

Como forma de evitar que ADIN seja julgada pelo STF, os entes federados costumam por si próprios revogar a lei instituidora das benesses fiscais, pois assim, a ação perderá seu objeto, que era a lei, sendo declarada a inépcia da ação pela perda do objeto da ADIN, o que, dará ao estado a possibilidade de manter aqueles incentivos já concedidos.

Entre as soluções apresentadas se encontra também a reforma tributária. E nas palavras de Demerval Frossard (2009, p.02.), estas “reformas tributárias, em proposição no Congresso, têm como objetivo federalizar o poder de legislar sobre o ICMS”. Só que medidas como estas, trazem problemas jurídicos ainda maiores que a própria guerra fiscal, necessitando-se de uma emenda constitucional, que sofreria uma fortíssima pressão política dos Estados por não quererem perder o controle sobre seu imposto mais importante, por ser ele sua principal fonte de receita.

Atualmente há a presença de uma algumas outras medidas para uma tentativa de solução para a guerra, como a proposta de súmula vinculante 69, de autoria do Ministro Gilmar Mendes, que vem sendo amplamente debatida, e rejeitada pela doutrina, pela fato sua nítida inconstitucionalidade. Como também pode ser visto na tentativa de flexibilizar o quórum para a celebração dos convênios no âmbito do CONFAZ, sendo tal objetivo buscado hoje pela ADPF 198, que traz como seu argumento basilar que a necessidade de anuência unanime dos Estados para a concessão de benefícios fiscais, não se coaduna com o Estado Democrático de Direito.

Por fim, a tentativa de acabar com a guerra fiscal que vem estampando os noticiários nos últimos meses, é o Projeto de Resolução do Senado Nº 1 de 2013, que visa reduzir as alíquotas interestaduais do ICMS, gradualmente, com o fim de diminuir drasticamente o espaço para os incentivos fiscais unilaterais. Além de prever um fundo estatal para compensar os Estados pela perda de arrecadação, devido à redução das alíquotas. Porém, aqui é encontrada pressões políticas de todas as

partes, o que deixa como uma incógnita se o fim da famigerada guerra fiscal, que traz tantos problemas ao Estado brasileiro, está próximo ou não.



## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação de Súmula contra guerra fiscal é necessária.** In: CONJUR. 2012. Publicado em: 23 de mai. De 2012 Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-mai-23/modulacao-sumula-guerra-fiscal-necessaria>> Acesso em: 30 out. 2013.

AGENCIA SENADO. **Estados poderão ter novas regras para incentivos fiscais.** 2012a. Publicado em: 3 ago. 2012. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/noticias/materias/2012/08/03/estados-poderao-ter-novas-regras-para-incentivos-fiscais>> Acesso em: 30 out. 2013.

AGENCIA SENADO. **Aprovada pela CAE, reforma do ICMS vai com urgência para o Plenário.** 2012b. Publicado em: 7 mai. 2012 Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/noticias/materias/2013/05/07/aprovada-pela-cae-reforma-do-icms-vai-com-urgencia-para-o-plenario>> Acesso em: 02 nov. 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal.** 1. Ed. São Paulo: Quartier Lantin, 2012.

BRASIL. **Constituição (1988).** Constituição do Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1988.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 24, DE 7 DE JANEIRO DE 1975.** Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.

BRASIL. **LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002.** Dispõe sobre a instituição do Código Civil.

BRASIL. **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios.

BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Solução de Consulta nº 0038/99.** Aprovada em: 22 de mar. de 2000. Disponível em: <[http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0CDIQFjAB&url=http%3A%2F%2Facademico.direito-rio.fgv.br%2Fccmw%2Fimages%2F3%2F37%2FCONSULTA\\_PNBE\\_Guerra\\_Fiscal.doc&ei=j2N5Us\\_yDtHqkAe38oHYCw&usg=AFQjCNFkBqPZutETJgiH1ZQv66ecToZu7Q&bvm=bv.55980276,d.eW0&cad=rja](http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0CDIQFjAB&url=http%3A%2F%2Facademico.direito-rio.fgv.br%2Fccmw%2Fimages%2F3%2F37%2FCONSULTA_PNBE_Guerra_Fiscal.doc&ei=j2N5Us_yDtHqkAe38oHYCw&usg=AFQjCNFkBqPZutETJgiH1ZQv66ecToZu7Q&bvm=bv.55980276,d.eW0&cad=rja)> Acesso em: 13 out. 2013.

BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Em Mandado De Segurança Nº 31.714**. Rel. Min. Castro Meira. Julgado em 08 de nov. de 2011. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201000445073&dt\\_publicacao=22/11/2011](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201000445073&dt_publicacao=22/11/2011)>. Acesso em: 17 set. 2013.

BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.125.188-MT**. Rel. Min. Benedito Gonçalves. Julgado em: 18 de mai. De 2010. Disponível em <[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200900342933&dt\\_publicacao=28/05/2010](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200900342933&dt_publicacao=28/05/2010)> Acessado em: 14 out. 2013.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 1247/PA**. Rel. Min. Dias Toffoli. Julgado em 01 de jun. de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1610132>>. Acesso em: 30 out. 2013.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Sumula Nº 571**. Aprovada em: 15 de dez. de 1976.

Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=571.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>> Acesso em: 13 out. 2013.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário Nº 161031**. Rel. Min. Marco Aurélio. Julgado em: 24 de mar. de 1997.

Disponível em:

<[http://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE\\_161031\\_MG%20\\_24.03.1997.pdf?Signature=ySbcytn1Ane1OQgYcPsRNkJupUU%3D&Expires=1383692426&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf](http://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_161031_MG%20_24.03.1997.pdf?Signature=ySbcytn1Ane1OQgYcPsRNkJupUU%3D&Expires=1383692426&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf)> Acesso em: 15 out. 2013.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 2157**. Rel. Min. Moreira Franco. Julgado em: 10 de abr. de 2003.

Disponível em: <

[http://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ADI\\_2157\\_BA%20\\_10.04.2003.pdf?Signature=huPs3LfPM0S%2B%2BJ2TII65B7nmqQA%3D&Expires=1383693339&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf](http://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ADI_2157_BA%20_10.04.2003.pdf?Signature=huPs3LfPM0S%2B%2BJ2TII65B7nmqQA%3D&Expires=1383693339&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf) > Acesso em: 16 out. 2013.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Proposta de Súmula Vinculante Nº 69**.

Publicada em: 12 de abr. de 2013. Disponível em:

<[http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCsQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.stf.jus.br%2Fportal%2Fprocesso%2FverProcessoTexto.asp%3Fid%3D3143828%26tipoApp%3DRTF&ei=W59yUu3JKsbmyQGo1IHwDQ&usg=AFQjCNHtrF5yM0vEC\\_tjp09zhR9S7CSdQ&bvm=bv.55819444,d.eW0&cad=rja](http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCsQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.stf.jus.br%2Fportal%2Fprocesso%2FverProcessoTexto.asp%3Fid%3D3143828%26tipoApp%3DRTF&ei=W59yUu3JKsbmyQGo1IHwDQ&usg=AFQjCNHtrF5yM0vEC_tjp09zhR9S7CSdQ&bvm=bv.55819444,d.eW0&cad=rja)> Acessado em: 25 out. 2013.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. 1. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CATÃO, Marcos André Vinhas apud BORGES, Jose Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros. 2001. p. 75.

CATÃO, Marcos André Vinhas apud TORRES, Ricardo Lobo. **Os direito humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar. 2000. p. 59.

COLLYER, Christianne Oliveira. 2012. A Aprovação da Proposta de Súmula Vinculante N° 69/2012 - Stf: Um Retrocesso nos Ganhos Econômicos e Sociais Estaduais. *In: Informativo Jurídico para Sindicatos e Empresas - Boletim n° 14/2012*. Disponível em: <<http://www.sfipec.org.br/fiqueemdia/arquivos/FED-28-05-12.pdf>> Acesso em: 26 out. 2013.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: A questão da redução das desigualdades regionais e sociais. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André de Souza; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. 1. Ed. São Paulo: MP Editora, 2007, 37-64.

FROSSARD, Demerval. **ICMS Genérico**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Guerra fiscal continua na área do ICMS**. 2013. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/958.pdf>> Acesso em: 14 out. 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Guerra Fiscal. Limites constitucionais para vedação e anulação do crédito do ICMS**. 2009. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/634.pdf>> Acesso em: 15 out. 2013.

HARADA, Kiyoshi. **A impossível Reforma Tributária**. 2012. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/934.pdf>> Acesso em: 16 out. 2013.

JORNAL DO BRASIL. **Guerra Fiscal: Senador vão ao STF contra proposta de súmula**. 2012. Publicado em: 16 da mai. De 2013. Disponível em: <<http://www.jb.com.br/economia/noticias/2012/05/16/guerra-fiscal-senadores-vao-ao-stf-contra-proposta-de-sumula/>> Acesso em: 28 out. 2013.

LEAL, Saul Tourinho. Proposta de Súmula Vinculante da Guerra Fiscal: Múltiplas Perspectivas, *In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 204*. São Paulo: Dialética, 2012.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. 1. Ed. São Paulo: MP Editora, 2010.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues apud MENDONÇA, Christine. **A não-cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos E Contribuições Federais**. 1. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MELO, Fábio Soares. Incentivos Fiscais e segurança jurídica. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André de Souza; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal**. 1. Ed. São Paulo: MP Editora, 2007, 137-158.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 11. Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais e Estaduais e Municipais**. 5. Ed. Porto alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

MEYER-PFLUG, Samantha. Princípio da legalidade e da tipicidade. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, 141-160.

NASRALLAH, Amal. **Subvenções de custeio consubstanciadas em créditos presumidos de ICMS não integram a base de cálculo do PIS/COFINS apurados pelo sistema não cumulativo**. Jun./2013 Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/64ye/subvencoes-de-custeio-consubstanciadas-em-creditos-presumidos-de-icms-nao-integram-a-base-de-calculo-do-pis-cofins-apurados-pelo-sistema-nao-cumulativo-amal-nasrallah>> Acesso em: 10 de out. 2013.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais e Estaduais e Municipais**. 5. Ed. Porto alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra Fiscal via ICMS: Controle do incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “COMUNICADO CAT N° 36/2004”. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André de Souza; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal**. 1. Ed. São Paulo: MP Editora, 2007, 67-89.

PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André de Souza; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal**. 1. Ed. São Paulo: MP Editora, 2007. p.15-34.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Incentivos Fiscais – Desenvolvimento econômico e a jurisprudência do STF para o ICMS – “Guerra Fiscal” entre Estados. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André de Souza; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal**. 1. Ed. São Paulo: MP Editora, 2007, 299-320.

OAB-ES. **Ordem dos Advogados do Brasil Seção do Espírito Santo Comissão Especial de Estudos Tributários**. 2012. Disponível em: <<http://tributario.net/wp-content/blogs.dir/2/files/2012/05/manifesta%C3%A7%C3%A3o-proposta-de-s%C3%BAmula-vinculante-69-comiss%C3%A3o-de-estudos-tribut%C3%A1rios-oab1.pdf>> Acesso em: 28 out. 2013.

SANTA CATARIA. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. **Apelação Cível Nº 2007.042933-5**. Rel. Rodrigo Collaço. Julgado em: 04 ago. de 2011. Disponível em: <[http://app.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=IDONEIDADE%20DOS%20DOCUMENTOS%20FISCAIS&only\\_ementa=&frase=&id=AAAbmQAABAAFXKIAAB&categoria=acordao](http://app.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=IDONEIDADE%20DOS%20DOCUMENTOS%20FISCAIS&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAABAAFXKIAAB&categoria=acordao)> Acesso em: 13 out. 2013.

SANTA CATARIA. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. **Apelação Cível Nº 2007.042933-5**. Rel. Rodrigo Collaço. Julgado em: 04 ago. de 2011 apud KOCH, Deonísio. Regulamento do ICMS/SC comentado. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2002.

SILVA, Edgard Neves da; FILHO, Marcello Martins Motta. Outras formas desonerativas. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, 317-336.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A jurisprudência do STF sobre a Guerra Fiscal. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André de Souza; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal**. 1. Ed. São Paulo: MP Editora, 2007, 125-136.

VARSANO, Ricardo. Reforma Tributária e Guerra Fiscal na Federação Brasileira. *In*: **What's new in federalism worldwide**. Disponível em: <[http://www.forumfed.org/pubs/vol1\\_no3\\_mar\\_2001.pdf](http://www.forumfed.org/pubs/vol1_no3_mar_2001.pdf)> 2001. Acesso em: 16 out. 2013, 09-10.