

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC-SP**

**ADRIANO CARVALHO OLIVEIRA**

**ANÁLISE DA REAL EFICÁCIA DA DECLARAÇÃO DE  
INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS CONCESSORAS DE BENEFÍCIOS E  
INCENTIVOS FISCAIS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO SENTIDO DE  
POR UM FIM À GUERRA FISCAL TRAVADA ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS  
DA FEDERAÇÃO**

**PÓS-GRADUAÇÃO – *LATO SENSU*  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUÁRIO**

**São Paulo  
2012**

**ADRIANO CARVALHO OLIVEIRA**

**ANÁLISE DA REAL EFICÁCIA DA DECLARAÇÃO DE  
INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS CONCESSORAS DE BENEFÍCIOS E  
INCENTIVOS FISCAIS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO SENTIDO DE  
POR UM FIM À GUERRA FISCAL TRAVADA ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS  
DA FEDERAÇÃO**

**PÓS-GRADUAÇÃO – *LATO SENSU*  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do Título de Especialista em Direito Tributário sob a orientação do Prof. André Felix Ricotta.

São Paulo  
2012

**BANCA EXAMINADORA:**

---

---

---

## RESUMO

O presente trabalho cuida da análise da eficácia da declaração de inconstitucionalidade de leis criadas pelos Estados da Federação e o Distrito Federal que concedam benefícios e incentivos fiscais de modo unilateral, ou seja, em arrepio à Constituição Federal bem como à Lei Complementar nº 24/1975. Possuindo a análise o enfoque principal em verificar se tais decisões efetivamente possuem o condão de por um fim a chamada “guerra fiscal”.

A Constituição Federal é dotada de diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos, sendo assim uma lei tributária fundamental que confere o alicerce a todo o ordenamento jurídico tributário nacional, de modo tal, que vincula todas as demais leis criadas a se coadunarem com suas normas e princípios fundamentais.

A exposição do controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal foi utilizado por nós visando propor uma melhor compreensão do alcance e efeitos da declaração de inconstitucionalidade da norma em nosso ordenamento jurídico.

Assim, utilizando-se também do estudo do ICMS em seus principais aspectos, bem como dos mecanismos legais existentes referentes à concessão de benefícios e incentivos fiscais na legislação pátria, buscamos delinear um quadro da guerra fiscal deflagrada no país.

E com a construção deste panorama geral acerca da guerra fiscal e suas nuances buscamos traçar a análise dos principais agentes dessa guerra, os Entes Federativos (Estados e Distrito Federal), que em virtude da autonomia conferida pela própria Constituição Federal a estes, em especial a autonomia legislativa, possuem a possibilidade de criarem mesmo após a declaração de inconstitucionalidade pelo STF de leis concessoas de benefícios e incentivos fiscais unilateralmente, novas leis concessoas neste sentido, como de fato já vem ocorrendo em nosso país, gerando insegurança jurídica e fazendo com que a declaração de inconstitucionalidade neste contexto aja como um paliativo no combate à guerra fiscal.

Palavras-chave: Benefícios e Incentivos Fiscais. ICMS. Guerra Fiscal. Controle de Constitucionalidade.

## ABSTRACT

The present work regards the analysis of the efficacy of the unconstitutionality declaration of laws created by the Federal States and the Federal District that give benefits and tax incentives in a unilateral mode, i.e., contradicting the Federal Constitution as well as the Complementary Law n° 24/1975. Having this analysis the main focus on verifying if those decisions effectively have the power to put an end to the called “fiscal war”.

The Federal Constitution is made from basic guidelines applicable to every tax, being this way a fundamental tax law that grants the foundation to all the national tax juridical ordainment, in such a way that links all the other laws created to commensurate with their norms and fundamental principles.

The exposure of the constitutionality control exercised by the Federal Supreme Court was used by us aiming to propose a better understanding of the reach and effects of the norm’s unconstitutionality declaration in your legal system.

Thus, also using ICMS study in its main aspects, as well as existing legal mechanisms regarding the benefits granting and tax incentives in the Brazilian legislation, we aim to draw a picture of the fiscal war started in the country.

And with the building of this general panorama about the fiscal war and its nuances we aim to trace the analysis of the main agents of this war, the Federative Entities (States and Federal District), which due to the autonomy granted by the Federal Constitution itself to them, in special the legislative autonomy, have the possibility to create even after the unconstitutional declaration by the Supreme Federal Court of benefits granting laws and tax incentives unilaterally, new granting laws on this regard, as in fact has been happening in our country, generating juridical uncertainty and causing the unconstitutionality declaration in this context to act as a palliative in the fight against the fiscal war.

**Keywords:** Benefits and Tax Incentives, ICMS, Fiscal War, Constitutionality Control.

**SUMÁRIO**

<b>INTRODUÇÃO</b>	07
<b>CAPÍTULO 1 – O ICMS</b>	09
<b>1.1 Breve Histórico</b>	09
<b>1.2 Aspectos gerais do ICMS</b>	10
1.2.1 Embasamento Legal	10
1.2.2 Fato Gerador	11
1.2.3 Base de Cálculo e Alíquotas	12
1.2.4 Sujeito Ativo e Passivo do Imposto	14
<b>1.3 Do Princípio da não-cumulatividade</b>	14
1.3.1 O princípio da não-cumulatividade no ICMS	15
<b>CAPÍTULO 2 – BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS</b>	17
<b>2.1 Concessão de Benefícios Fiscais</b>	18
<b>CAPÍTULO 3 – GUERRA FISCAL</b>	20
<b>CAPÍTULO 4 – PACTO FEDERATIVO</b>	22
<b>4.1 Autonomia e Soberania</b>	22
4.1.2 Autonomia legislativa	23
<b>CAPÍTULO 5 – CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA</b>	26
<b>5.1 Supremacia Constitucional</b>	26
<b>5.2 Instrumentos de Controle Repressivo de Constitucionalidade pelo Poder Judiciário no Brasil</b>	27
<b>CAPÍTULO 6 – ANÁLISE DA EFICÁCIA DAS DECLARAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE NO BOJO DA GUERRA FISCAL</b>	31
<b>CAPÍTULO 7 – CONCLUSÕES</b>	35
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	39

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho cuida do estudo da real eficácia das decisões do Supremo Tribunal Federal – STF em controle concentrado de constitucionalidade no que tange à declaração de inconstitucionalidade de leis em que os Estados e o Distrito Federal unilateralmente concedam benefícios e incentivos fiscais, analisando se tais decisões de fato asseguram o término da chamada “Guerra Fiscal”.

Tem-se que a Constituição Federal contém as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos, sendo assim uma lei tributária fundamental que embasa todo o ordenamento jurídico tributário nacional.

O legislador constituinte tendo em vista a repartição do tributo entre todos os entes federativos realizou a criação de três impostos, que no direito comparado reúne em um único apenas, o chamado IVA (Imposto sobre Valor Agregado). De modo que, ao lado do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) que é de competência dos Estados e do Distrito Federal, criaram-se também o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) de competência da União, e o ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza) de competência dos municípios.

Sendo pertinente ao nosso estudo focarmos atenção nas complicações trazidas com a delegação realizada pela Constituição Federal para os Estados e o Distrito Federal no que se refere ao ICMS, que de fato dentre os impostos mencionados acima é aquele que mais apresenta a possibilidade de guerra fiscal, tendo em vista até mesmo o seu grande potencial de arrecadação nacional.

Em virtude do crescente aumento da carga tributária no Brasil, as empresas cada vez mais tem buscado encontrar novas soluções de redução de gastos, até mesmo como uma forma de se manterem competitivas e “vivas” no mercado, e para tanto utilizam-se de um rigoroso planejamento tributário, bem como, adotam estratégias que possibilitem a redução da carga tributária incidente em suas operações e ao mesmo tempo estimulem a atividade empresarial.

Nesse contexto, surge a figura dos benefícios fiscais, instrumento este empregado como uma verdadeira arma pelos Estados brasileiros em uma busca desenfreada em busca de uma maior arrecadação.

Ocorre, no entanto, que os benefícios fiscais para que possam vir a ser concedidos prescindem de uma regulamentação prévia para tanto, que se dá via convênio

entre todos os Estados da Federação, conforme preceitua a Lei Complementar nº 24, instituída no ano de 1975. E nesse sentido também se está o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que já se manifestou e continua se manifestando reiteradamente em ações diretas de inconstitucionalidade acerca desta questão, julgando inconstitucionais leis estaduais que concedam benefícios fiscais de forma unilateral.

O Supremo Tribunal Federal, ao se posicionar frente a esta guerra travada entre os Estados brasileiros, declarando a inconstitucionalidade de leis concessoas de benefícios e incentivos fiscais, acaba inevitavelmente gerando um questionamento no meio jurídico, qual seja: De fato a declaração de inconstitucionalidade da norma pelo STF é capaz de por um fim “guerra fiscal” travada entre os Estados da Federação?

Perceba-se que a autonomia legislativa conferida aos entes federativos pela própria Carta Magna, permite que mesmo após a declaração de inconstitucionalidade de um benefício ou incentivo fiscal concedido de forma unilateral, ele seja novamente posto no ordenamento na “roupagem” de uma nova lei ou ato legislativo, revelando-se assim um caos jurídico instaurado, que é envolto de incertezas e insegurança jurídica.

Nessa linha, o Supremo Tribunal Federal acaba com suas decisões conferindo tão somente um paliativo ao restabelecimento da segurança jurídica, que a qualquer momento pode voltar a ser atacada em vista a gana “arrecadatória/predatória” dos Estados.

Por fim, o presente estudo possui por objetivo analisar os principais aspectos acerca da guerra fiscal, especialmente no que concerne ao posicionamento adotado pela corte máxima nacional, o Supremo Tribunal Federal, quanto ao tema, bem como os reflexos inerentes a este posicionamento frente ao ordenamento jurídico nacional.

## **CAPÍTULO 1 – O ICMS**

O presente capítulo objetiva analisar, estudar e conceituar os principais aspectos inerentes ao ICMS, ou, mais exatamente, Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal, e de Comunicação, objetivando estabelecer suas principais características para um melhor entendimento da problemática do presente estudo.

### **1.1 Breve Histórico**

Em 1922 foi criado no Brasil o primeiro imposto instituído sobre as operações mercantis, através da promulgação da Lei Federal nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922, com a denominação de Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), que incidia sobre as operações de vendas dos comerciantes da época. Observado que a competência à época para a arrecadação do então IVM era da União.

Com o advento da Constituição Federal de 1934, o imposto teve sua abrangência ampliada, de modo que, passou a incidir também sobre as consignações, e além disso, teve sua competência modificada transferindo a então competência da União para os Estados-membros, que se tornaram responsáveis pela sua decretação. Ato contínuo, sua nomenclatura fora alterada para IVC – “Imposto sobre Vendas e Consignações”, que começou a vigorar em 1936, causando um efeito negativo sobre a economia brasileira, dada a cumulatividade que era inerente ao imposto. Segundo Gleisson Fernando Ribeiro:

Incidindo sobre estas operações, o IVC demonstrou-se um imposto prejudicial à economia, principalmente aos setores industriais com larga cadeia produtiva, pois sua sistemática resultava na incidência do tributo em cada etapa, criando o efeito "incidência em cascata", encarecendo o produto final. Com isso, as indústrias viram-se obrigadas a realizar todas as etapas produtivas em seu próprio

estabelecimento, desestimulando a abertura de novas empresas e impedindo a geração de empregos..<sup>1</sup>

No ano de 1964, por meio da Lei nº 4.502, foi instituído o princípio da não-cumulatividade do imposto de consumo, evitando desta forma o efeito de incidência em cascata.

Em 1967 o Brasil reforma a sua constituição incluindo também na carta magna, o princípio da não-cumulatividade sobre a tributação sobre o consumo, através da emenda nº 18. Substituíam-se, assim, o IVC pelo “ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias”, perdurando, este, até 1988.

## **1.2 Aspectos gerais do ICMS**

### 1.2.1 – Embasamento Legal

Com o advento da promulgação da nova Constituição Federal em 1988, no art. 155, inciso II, foi criado o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o ICMS. A nomenclatura do imposto foi modificada, adicionando-se o “S” ao já existente ICM, o qual diz respeito a nova abrangência do tributo: serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.<sup>2</sup>

O ICMS é tratado na Constituição Federal no art.155, II, §2º, incisos Ia XI, e §3º e §§4º e 5º, compreendendo-se nestes dispositivos princípios e conceitos dogmáticos relativos ao mesmo.

Por sua vez, a própria Constituição Federal estabelece que compete à lei complementar regular o ICMS nos seguintes aspectos (art. 155, §2º, XII): a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da sua incidência, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além de mercadorias; f) prever casos de manutenção de crédito relativamente à remessa para outro Estado e

---

<sup>1</sup> RIBEIRO, Gleisson Fernando Oliveira. O ICMS e o instituto do diferimento. Minas Gerais: FISCOsoft, 2005. Disponível em: < <http://www.fiscosoft.com.br/a/2xfa/o-icms-e-o-instituto-do-diferimento-gleisson-fernando-oliveira-ribeiro> >. Acesso em: 28 fev. 2012.

<sup>2</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 5 ed. São Paulo: Método, 2011. p.608.

exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma, como mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade; e i) fixar a base de cálculo de modo que o imposto a integre, também na importação do exterior do bem, mercadoria ou serviço.<sup>3</sup>

Destacamos aqui em especial que a Constituição Federal delegou à regulação, mediante lei complementar de caráter nacional, a celebração de convênios entre os entes federados como ato-condição para a concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais, ponto este relevante para entendimento da problemática do presente estudo.

Observa-se ainda que a lei complementar está adstrita à obediência dos princípios e normas constitucionais, possuindo tão somente o objetivo de operacionalizar o tributo, estabelecendo tratamento uniforme as entidades tributantes, em prestígio ao princípio federativo.

Atualmente o imposto em questão é tratado pelos dispositivos constitucionais já mencionados anteriormente, bem como pela Lei Complementar nº87/96 (que veio em substituição ao Decreto-Lei nº406/68), e o Convênio ICMS nº 66/88.

### 1.2.2 – Fato Gerador:

Neste momento, compete-nos esclarecer que fato gerador não se confunde com hipótese de incidência, ao passo que nesta há a descrição legal hipotética dos fatos aptos à determinarem o nascimento de obrigações tributárias, enquanto que naquele ocorre a concretização, realização dos fatos descritos na norma tributária. De modo que o “plano abstrato” da norma corresponde à hipótese de incidência, enquanto que por outro lado o “plano concreto” em que a previsão normativa se realiza diz respeito ao fato gerador.<sup>4</sup>

E da feita que se realiza o fato gerador ocorre a subsunção do fato à norma, ou seja, como bem ensina Paulo de Barros Carvalho:

(...) diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática

<sup>3</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 6. ed. São Paulo: Dialética. 2006. p. 409, e 410.

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. São Paulo: Método, 2005. p. 67.

e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.<sup>5</sup>

No tocante ao ICMS, o fato gerador irá consistir na circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior.

De forma mais clara, conforme preceitua o art. 155 da Constituição Federal em seus incisos II e IX, apontamos como fatos geradores do imposto em questão, I) operações relativas à circulação de mercadorias, abrangendo: a) o negócio jurídico que transfere a propriedade dos bens mercantis, com a saída do estabelecimento do produtor, industrial e comerciante; b) entrada de bem ou mercadoria importada do exterior, independente de sua finalidade; c) aplicação de mercadorias, peças e materiais em prestações de serviços tributados pelo ISS (Imposto sobre Serviços – Competência Municipal), quando haja expressa ressalva em lei complementar; e) fornecimento de energia elétrica; II) a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal; III) o serviço prestado no exterior; e IV) a prestação onerosa de serviços de comunicação.<sup>6</sup>

### 1.2.3 Base de Cálculo e Alíquotas

A base de cálculo é o aspecto material, quantitativo do fato gerador do imposto. Representa sempre uma expressão de valor ou quantidade, indispensável para que seja apurada a dimensão econômica do tributo.

Constitui-se base de cálculo do ICMS a quantificação compreendida na operação mercantil realizada, e na prestação de serviços de transporte e de comunicação, somado ao próprio tributo.

Nesse sentido destacamos o seguinte julgado do STF, trazido até mesmo no Informativo 405, em que, fica claramente estabelecido que a base de cálculo do ICMS corresponde ao próprio montante do tributo:

#### ICMS e Base de Cálculo

---

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p.36

<sup>6</sup> MELO, José Eduardo Soares de, Curso de Direito Tributário. 6 ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 409, e 410.

Com base na orientação fixada pelo Plenário no julgamento do RE 212209/RS (DJU de 14.2.2003) no sentido de que não ofende o princípio constitucional da não-cumulatividade **a base de cálculo do ICMS corresponder ao valor da operação ou prestação somado ao próprio tributo**, a Turma manteve decisão monocrática do Min. Sydney Sanches, relator, que negara seguimento a agravo de instrumento em recurso extraordinário, no qual se pretendia a reforma de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que não divergira dessa orientação. Precedentes citados: RE 209393/SP (DJU de 9.6.2000) e RE 254202/SP (DJU de 4.8.2000).

AI 319670 AgR/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 11.10.2005. (AI-319670).<sup>7</sup>

No que se refere às alíquotas Roque Antonio Carrazza as conceitua como “o critério legal normalmente expresso em percentagem, que, conjuntamente com a base de cálculo permite definir o quanto devido”.<sup>8</sup>

Em linhas gerais as regras para determinação das alíquotas do ICMS encontram-se no texto constitucional e são as seguintes:

Em operações mercantis e prestações de serviços interestaduais as alíquotas são estabelecidas através de Resolução do Senado Federal, por iniciativa do Presidente da República ou de 1/3 dos Senadores, e necessitam de aprovação da maioria absoluta dos membros do Senado Federal. A alíquota interestadual será utilizada quando o remetente e o destinatário estiverem situados em Estados diferentes e se o destinatário não for contribuinte do imposto, aplicar-se-á a alíquota interna, mesmo que a operação seja interestadual.

Já em operações mercantis e prestações de serviços internas (dentro de um mesmo Estado) as alíquotas máximas e mínimas são fixadas, facultativamente, pelo Senado Federal, possuindo os Estados a autonomia para fixarem as alíquotas dentro desses moldes de máximo e mínimo. No caso de determinação das alíquotas máximas, estas serão fixadas mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por 2/3 dos membros do Senado Federal, sempre que houver necessidade de resolver conflito envolvendo interesse dos Estados. No caso das alíquotas mínimas, estas serão estabelecidas por resolução de iniciativa de 1/3 e aprovada pela maioria absoluta dos membros do Senado Federal.

---

<sup>7</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento - AI 319.670- AgR. 1ª Turma. Data do julgamento 21.10.2005. DJ de 24.08.2007.

<sup>8</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.p. 49.

#### 1.2.4 Sujeito Ativo e Passivo do Imposto:

De acordo com o texto constitucional, em seu art. 155, temos que os Estados e do Distrito Federal possuem competência para a instituição do ICMS.

Sendo que o próprio art. 155, em seu §2º, inciso XII, estabelece que cabe à lei complementar a definição dos contribuintes.

E nessa linha, consoante o art. 4º da Lei Complementar nº87/96, são considerados contribuintes do imposto em tela: a) pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias; b) importadores de bens de qualquer natureza; c) prestadores de serviço de transporte interestadual e intermunicipal; d) prestadores de serviços de comunicação.

Cabendo ainda salientar, que o ICMS pode vir a ser exigido de pessoa diversa daquela que praticou o fato gerador, ocorrendo a transferência da obrigação de pagar o imposto, e isso pode vir a acontecer nas seguintes situações: a) responsabilidade: figura no pólo passivo da relação jurídico tributária o responsável tributário, quando escolhido por lei para realizar o pagamento do tributo, sem que tenha realizado o fato gerador, conforme estabelece o art. 121, § único, inciso II, do Código Tributário Nacional – CTN; b) sucessão: que é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original; e c) solidariedade: que ocorre quando duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pelo mesmo negócio jurídico.

#### 1.3 Do Princípio Constitucional da não-cumulatividade:

Primeiramente, faz-se pertinente trazeremos aqui a definição de princípio jurídico estabelecida nos ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, “(...) princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, **vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.**”<sup>9</sup> (grifo nosso).

Paulo de Barros Carvalho à seu turno firma o entendimento que “princípios são normas jurídicas que carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a

---

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 39.

regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando rigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica”<sup>10</sup>

Ou seja, os princípios são postos no ordenamento à semelhança de bússolas, que norteiam as leis, no sentido de se coadunarem com o ordenamento conferindo harmonia ao sistema jurídico e prestigiando os valores eleitos como fundamentais.

E nessa linha a Constituição Federal estabelece como um de seus princípios o ‘Princípio da Não-cumulatividade’, em que possibilita ao contribuinte compensar o que for devido em cada operação com o montante incidente nas operações anteriores.

Segundo a literalidade do texto constitucional o princípio da não-cumulatividade refere-se especificamente aos seguintes tributos: ICMS; IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados); Impostos Residuais; Contribuição Social Previdenciária. Sendo que, para nosso estudo analisaremos especificamente o princípio da não cumulatividade voltada ao ICMS.

### 1.3.1 O Princípio da Não-cumulatividade no ICMS

De acordo com o disposto no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal, o ICMS será um imposto não-cumulativo, e isto implica dizer que haverá a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestações de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores **com o mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.**

A não-cumulatividade no ICMS é operacionalizada da seguinte forma: A cada aquisição de mercadoria, o adquirente registra como crédito o valor incidente na operação, valor este que pode ser abatido do montante incidente nas operações subsequentes. E a cada alienação tributada de produto, o alienante registra como débito o valor incidente na operação, uma vez que deve efetuar o recolhimento do valor devido aos cofres públicos.

Então, periodicamente, faz-se uma comparação entre os débitos e créditos. Sendo os débitos superiores aos créditos, o contribuinte deve recolher a diferença aos cofres públicos. Mas caso os créditos sejam maiores, a diferença pode ser compensada posteriormente ou ser objeto de ressarcimento desde que cumpridos determinados requisitos específicos.<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19. ed. São Paulo: Saraiva. 2007. p.49

<sup>11</sup> ALEXANDRE, Ricardo, Direito Tributário Esquemático, 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 608.

Nesta esteira, destacamos os ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo acerca do princípio da não-cumulatividade:

(...) a não-cumulatividade tributária, de fato, é um princípio jurídico constitucional. É um comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade constituída e permeado de forte conteúdo axiológico. Foi a partir da vontade do povo brasileiro que o legislador constituinte encontrou argumentos necessários para disciplinar a instituição de tributos cuja a **característica essencial para a apuração do ‘quantum debeatur’ deve ser o confronto matemático entre a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente as mercadorias, produtos e serviços adquiridos pelo mesmo contribuinte, em um dado período.**<sup>12</sup> (grifo nosso).

Percebe-se então que a não-cumulatividade, através da sistemática de compensação crédito e débito, tece uma teia em todo território nacional de forma tal que conecta todos os Estado da Federação e também o Distrito Federal, podendo assim nesta linha de raciocínio a concessão de benefícios e incentivos fiscais forma unilateral, à revelia do ordenamento legal, implicar em uma série conseqüências danosas à economia do país.

E justamente vislumbrando essa situação que o legislador constituinte determinou nos termos do art. 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal, que cabe à lei complementar regular a forma como mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, visando conferir certa uniformidade entre as vinte e sete legislações do tributo (26 Estados e o Distrito Federal) e criar mecanismos para evitar ou solucionar controvérsias entre os sujeitos ativos do imposto, objetivando atenuar os efeitos de uma iminente guerra fiscal entre os mesmos.

Contudo, a guerra fiscal é uma realidade no Brasil, e uma realidade que parece está distante de terminar, haja vista as lacunas legais que não inibem de fato o seu surgimento, conforme analisaremos mais à frente em nosso estudo.

---

<sup>12</sup> MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. A Não Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS). 2. ed. São Paulo:Dialética, 2004. p. 179.

## CAPÍTULO 2 – BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS

Os benefícios e incentivos fiscais constituem-se instrumentos que possuem caráter extrafiscal, isto é, atuam intervindo na economia, regulando determinado mercado ou fomentando determinada atividade econômica, e atribuem, assim, um aspecto diferente ao tributo, que perde ou se despe do objetivo primordial de gerar receitas, atuando então como instrumento de política econômica do Estado.

De forma geral, a doutrina e a jurisprudência não diferenciam incentivo e benefício fiscal, contudo não podemos tratar ambos os institutos como sinônimos, visto que apresentam pequenas diferenças.

O benefício fiscal corresponde à uma vantagem concedida ao contribuinte no sentido de reduzir sua carga tributária ou o valor dos tributos que tenha que pagar, que pode se dar em qualquer das hipóteses elencadas no art. 1º da Lei Complementar 24/1974, (analisada mais detalhadamente no próximo tópico).

À seu turno o incentivo corresponde à um estímulo concedido através de um benefício fiscal, em que o poder público objetiva uma “contraprestação” na forma de vantagens para a sociedade, ou seja, o Ente Político concessor do benefício espera investimentos por parte do contribuinte favorecido, como exemplo instalar na região determinada indústria gerando determinado número de empregos e renda, e conseqüentemente levando desenvolvimento econômico e social.

Incentivos fiscais representam renúncias de receitas públicas que beneficiam os contribuintes. Baseiam-se em instrumentos de desoneração tributária, onde o Estado dispensa um tratamento tributário diferenciado ao contribuinte, com objetivo, por exemplo, de: promover o desenvolvimento econômico regional; reduzir as desigualdades sociais nacionais e regionais; gerar empregos.<sup>13</sup>

Deve-se salientar ademais que os incentivos fiscais não possuem como finalidade principal privilegiar o contribuinte, mas, sim, promover ações ou comportamentos em prol da sociedade. Compõem esse gênero: as isenções; as reduções de alíquota e de base de cálculo; a alíquota zero; as subvenções; os créditos presumidos; os subsídios; o diferimento. Assim, uma norma jurídica que não exija contrapartida vinculada à promoção do

---

<sup>13</sup> MELO, Fábio Soares de. Incentivos fiscais e segurança jurídica. In: Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. (coord.). São Paulo: MP, 2007, p. 140.

bem comum não institui incentivo fiscal, mas, sim, benefício fiscal, gerando privilégio diretamente dirigido ao contribuinte.<sup>14</sup>

## 2.1 Concessão de Benefícios Fiscais

Conforme já analisado anteriormente, verificamos que a Constituição Federal em seu art. 155, §2º, inciso II, “g”, estabelece que no tocante ao ICMS caberá à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Nos termos do art. 34 do ADCT a Constituição Federal recepcionou a Lei Complementar nº 24/1975, como sendo a legislação competente no sentido de disciplinar isenções, incentivos e benefícios fiscais. Verifica-se desta feita que a Lei Complementar 24/1975 coloca-se como a exceção prevista constitucionalmente do art. 150, §6º, uma vez que possibilita estabelece uma sistemática própria voltada a concessão de benefícios, isenções e benefícios fiscais do ICMS.

Atualmente esta “deliberação conjunta” nos termos do art. 1º da LC 24/1975 toma a forma de convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, órgão este formalmente inserido na estrutura do Ministério da Fazenda, mas com assento garantido aos diversos titulares das fazendas estaduais, quais sejam Secretários Estaduais da Fazenda ou cargo equivalente.<sup>15</sup>

Nesta linha trazemos à baila o art. 1º da LC 24/1975 que de forma clara estabelece:

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;

<sup>14</sup> DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FORTES, Felipe Cianca. Incentivos fiscais no STJ. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. (Coord.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007. cap. 14, p. 265-297.

<sup>15</sup> ALEXANDRE, Ricardo, Direito Tributário Esquemático, 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p.172.

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.

(grifo nosso).

Portanto, faz-se imprescindível que para concessão ou revogação de isenções, redução de base de cálculo, devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não do ICMS, concessão de créditos presumidos e quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros concedidos com base no ICMS que resulte na redução ou eliminação direta ou indireta do respectivo ônus, seja realizada a edição de convênios entre os Estados e o Distrito Federal, no âmbito do CONFAZ.

Ademais, a Lei Complementar 24/1975 estabelece que são tidos por incentivos e benefícios fiscais a redução da base de cálculo, à devolução total ou parcial do tributo, à concessão de créditos presumidos e quaisquer outros que resulte uma diminuição do ônus do ICMS para o contribuinte, incluindo-se os parcelamentos, programas especiais de parcelamento, e as recuperações fiscais.

Para o presente estudo, importa principalmente que tenhamos em mente a essencialidade da celebração de convênios entres os Estados-membros e o Distrito Federal para que haja a possibilidade concessão de quaisquer benefícios e incentivos fiscais.

Um a vez que os Entes federativos (Estados e Distrito Federal) não observam a necessidade da celebração de convênios para a concessão de benefícios e incentivos fiscais, passando à concedê-los de forma unilateral dá-se início a chamada “guerra fiscal” entre os Estados, que será nosso objeto de estudo a seguir.

### CAPÍTULO 3 – GUERRA FISCAL

Inicialmente, necessário se faz relembrarmos que os benefícios fiscais possuem caráter extrafiscal, intervindo na economia, regulando determinado mercado ou fomentando determinada atividade econômica. Contudo, para que sua concessão tenha validade, mister se faz o devido respeito ao nosso ordenamento jurídico, sob pena de sua invalidação.

Nessa esteira a Lei Complementar nº 24/1975 é de fundamental importância para o assunto em questão conforme demonstrado no capítulo anterior, haja visto que, de acordo com o artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, é o instrumento competente para que os Estados e o Distrito Federal, por intermédio de deliberações (convênios), possam conceder ou revogar isenções, benefícios ou incentivos fiscais.

Assim o termo “guerra fiscal” é utilizado no seguinte sentido: é a concessão unilateral de benefícios fiscais, ao arrepio da Lei Complementar nº 24/75, com o intuito de atrair investimentos para esses Estados.

Não obstante a criação desse mecanismo legal para que se possa conceder, legalmente, isenções, incentivos e benefícios fiscais, é freqüente o desrespeito à tais disposições, o que tem provocado o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal (STF), vetando essa prática quando concedida ao arrepio da Lei Complementar nº 24/75, isto é, quando concedido unilateralmente pelos Estados ou Distrito Federal, sem que haja a celebração de convênios, dando ensejo à chamada “guerra fiscal”. Nesse sentido trazemos o julgado à seguir:

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. "GUERRA FISCAL". BENEFÍCIOS FISCAIS: CONCESSÃO UNILATERAL POR ESTADO-MEMBRO. Lei 2.273, de 1994, do Estado do Rio de Janeiro, regulamentada pelo Decreto estadual nº 20.326/94. C.F., art. 155, § 2º, XII, g.*

*I. - Concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, por Estado-membro ao arrepio da norma inscrita no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, porque não observada a Lei Complementar 24/75, recebida pela CF/88, e sem a celebração de convênio: inconstitucionalidade.*

*II. - Precedentes do STF.*

*III. - Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.<sup>16</sup>*

Por conseguinte, uma vez que o Estado concede unilateralmente benefícios e incentivos fiscais, isso acaba por repercutir na seara jurídica, política, e econômica, o que acarreta na tomada de ações por outros Estados da Federação, uma vez que verificou-se a violação à equidade fiscal.

Entre as medidas adotadas em síntese encontram-se a propositura da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (nos termos do artigo 102, I, “f”, da CF/88) no sentido de extirpar a norma do ordenamento legal; a glosa unilateral de créditos de ICMS, que representa a impossibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio; e espantosamente até mesmo incorrer na mesma impropriedade, ou seja, a concessão de benefícios e incentivos fiscais de forma unilateral, sem a observância da celebração de convênios.

Frente a tal panorama o posicionamento do Supremo Tribunal Federal como já elucidado acima tem sido firme no sentido de considerar como inconstitucional toda e qualquer lei que venha a conceder benefícios sem a observância do mecanismo legal voltado à tal fim, qual seja, a realização de convênios no âmbito do CONFAZ.

Mas o que se tem verificado é que os Estados da Federação possuem a possibilidade de criarem mesmo após a declaração de inconstitucionalidade pelo STF leis concessoras de benefícios e incentivos fiscais unilateralmente, novas leis concessoras neste sentido, como de fato já vem ocorrendo em nosso país, gerando insegurança jurídica e fazendo com que a declaração de inconstitucionalidade neste contexto aja como um paliativo no combate à guerra fiscal.

Nesse viés, analisaremos à seguir o princípio do Federalismo no Brasil, verificando a autonomia conferida pela Carta Magna aos Estado da Federação, e em seguida nos debruçaremos no estudo do alcance e vinculação das decisões do STF em controle concentrado de constitucionalidade sobre tais Entes Federativos.

---

<sup>16</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 1179 SP. Ministro Relator Carlos Velloso. Data do julgamento: 13.11.2002. DJ de 19.12.2002.

## CAPÍTULO 4 – PACTO FEDERATIVO

A federação como forma de Estado pressupõe a descentralização de poder, deste modo, cada ente federativo (União, Estados, Distrito Federal, e Municípios) é dotado de autonomia. Diante disso no decorrer deste capítulo verificar-se-á que dentre outros requisitos, que a autonomia conferida à um ente federativo não pode vir a sobrepujar os interesses e objetivos da Federação.

O centro do conceito de Estado Federal reside exatamente na repartição regional de poderes autônomos. Neste sentido distingue-se da forma de Estado Unitário, que possui um centro de poder que se estende pelo território e população controlando desta maneira as coletividades regionais e locais.<sup>17</sup>

Uma das principais características de um Estado Federal é a descentralização política, que possui como um de seus objetivos a busca do equilíbrio, essencial para a manutenção da democracia, ou seja, concedendo a cada ente federado o poder de auto-organização e normatização própria, auto-governo, e auto-administração, conforme previsto pela Constituição Federal.

Gozando os Estados-membros de autonomia constitucional e legislativa, há de se destacar que devem observar as diretrizes maiores fixadas pela Constituição Federal.

### 4.1 Autonomia e Soberania

O estudo do federalismo requer uma distinção importante entre autonomia e soberania, para que não haja confusão a respeito das competências e do poder dos entes federados. Apesar de todos os entes serem autônomos, somente o poder central detém soberania. A autonomia, consiste na capacidade do ente federado possuir governo próprio e ter competências político-administrativas exclusivas, podendo legislar e atuar dentro dos limites previamente estabelecidos pela Constituição Federal.

Tem-se assim que os entes federados detém autonomia, compreendendo-se a auto-organização, o auto-governo e a auto-administração, participando na organização e na vontade da federação através de competências estabelecidas na Constituição Federal.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 99.

<sup>18</sup> PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal. in CONTI, José Maurício (org.). Federalismo fiscal. Barueri: Manole, 2004. p. 7-8.

Soberania, a seu turno, não é característica comum aos entes da federação, mas somente da República Federativa, sendo seu principal fundamento, conforme art. 1º, inciso I da Constituição Federal. Roque Antônio Carraza descreve soberania como “poder supremo, absoluto e incontestável, que não reconhece, acima de si, nenhum outro poder.”<sup>19</sup>. É a capacidade de auto-determinação, de estabelecer seu ordenamento jurídico interno e reconhecer e participar dos ordenamentos jurídicos internacionais. A soberania é uma, originária, indivisível e inalienável.<sup>20</sup>

A autonomia é o limite de ação do poder estipulado pela Constituição Federal. De modo que, a autonomia dos entes federados lhes permite atuarem no sentido de auto-organização e normatização própria, auto-governo, e auto-administração, mas devem estar em conformidade com a Carta Magna, sob pena de serem invalidadas em função da inconstitucionalidade, nos termos do que dispõe o art. 18 da própria Constituição Federal.

#### 4.1.2 Autonomia Legislativa

A autonomia de cada ente da federação confere e limita-lhes o exercício dos poderes legislativos e administrativos, consoante os limites de suas competências. Dentre esses limites, a autonomia legislativa é o poder conferido a todos os entes da federação para constituírem Poder Legislativo próprio, fazer as leis de seu interesse dentro dos limites de sua competência, para vincular a administração e melhor atender aos anseios da população.

Podemos verificar assim, que os Estados-membros estão assim como os demais entes federados subordinados à Constituição Federal, uma vez são detentores de autonomia, e não soberania, devendo guardar os interesses da Constituição Federal, que visa em uma visão macro promover o bem social e desenvolvimento da República Federativa do Brasil como um todo. E nesse sentido trazemos em destaque a ADIN nº 1247-9 do STF:

Convênios e concessão de isenção, incentivo e benefício fiscal em tema de ICMS: **A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial à válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS.** Esses convênios – enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas

---

<sup>19</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19. ed. São Paulo: Ed. Malheiros 2003, p. 113.

<sup>20</sup> SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 92.

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

**O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir às relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS.**<sup>21</sup> (grifo nosso).

Nessa mesma linha trazemos a ementa do julgado da ADI 3.246, que possui como objeto a lei 6.489/02 do Estado do Pará em que aponta de forma nítida acerca das limitações constitucionais que balizam a autonomia conferidas aos Estados-membros da Federação, vejamos:

Constitucional. Ação direta de inconstitucionalidade. Impugnação do inciso I do art. 5º da Lei 6.489/02, do Estado do Pará.

O dispositivo impugnado previu a possibilidade de concessão de incentivos fiscais aos empreendimentos arrolados no art. 3º do diploma legislativo em causa. Ao fazê-lo, contudo, olvidou o disposto na letra g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, o qual exige a prévia celebração, nos termos da Lei Complementar 24/75, de convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal.

As regras constitucionais que impõem um tratamento federativamente uniforme em matéria de ICMS não representam desrespeito à autonomia dos Estados-membros e do Distrito Federal. **Isso porque o próprio artigo constitucional de número 18, que veicula o princípio da autonomia dos entes da Federação, de logo aclara que esse princípio da autonomia já nasce balizado por ela própria, Constituição.**

Ação direta de inconstitucionalidade que se julga procedente para emprestar interpretação conforme ao inciso I do art. 5º da Lei 6.489/02, do Estado do Pará, de modo que se excluam da sua aplicação os créditos

---

<sup>21</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 1.247 MC/PA. Relator: Min. Celso de Mello. Data do julgamento: 17.08.1995. DJ de 08.09.1995.

relativos ao ICMS que não tenham sido objeto de anterior convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal.<sup>22</sup>

E isto nos leva a conclusão que a atitude dos Estados-Membros ao editarem leis de concessão de benefícios e incentivos fiscais de forma unilateral, mesmo após o claro posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, em que define como inconstitucional tal prática, implica em uma grave ofensa aos valores e princípios constitucionalmente instituídos, uma vez que, atingem não somente a Corte Máxima do país (STF), mas também o interesse social de equidade fiscal, que é necessário para o desenvolvimento econômico das diversas regiões do Brasil.

---

<sup>22</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 3.246. Min. Relator Min. Carlos Brito. Data de julgamento 19.04.2006. DJ de 27.04.2006.

## CAPÍTULO 5 – CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA

Desde logo, esclarecemos que no presente capítulo não se objetiva expor todos os meandros das questões relativas ao controle de constitucionalidade operado no âmbito da norma tributária, mas tão somente formular considerações propedêuticas, situando-as no contexto do ordenamento constitucional pátrio, necessárias e indispensáveis para uma boa compreensão nos problemas gerados no âmbito da relação jurídico tributária pertinentes ao presente estudo.

### 5.1 Supremacia Constitucional

O princípio de supremacia da Constituição é o alicerce da organização jurídica política dos Estados contemporâneos, comprometidos com a defesa e a afirmação os direitos e liberdades individuais no seu mais amplo sentido. É na Constituição que se encontram os compromissos jurídicos de um povo, os quais representam mandatos vinculantes em relação ao Estado e à própria sociedade.<sup>23</sup>

Em relação a esse princípio, José Afonso da Silva o define, no caso do Brasil, cuja Constituição é rígida, da seguinte maneira:

Significa que a constituição se coloca no vértice do sistema jurídico do país, a que confere validade, e que todos os poderes estatais são legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção por ela distribuídos. É, enfim, a lei suprema do Estado, pois é nela que se encontram a própria estrutura deste e a organização de seus órgãos; é nela que se acham as normas fundamentais de Estado, e só nisso se notará a sua superioridade em relação às demais normas jurídicas.<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> PONTES, Helenilson Cunha. Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade. São Paulo: Dialética, 2005. p. 27.

<sup>24</sup> SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. 6.ed. São Paulo : Malheiros, 2003. p. 81.

Assim, a idéia de controle de constitucionalidade está diretamente atrelada à Supremacia da Constituição sobre todo o ordenamento jurídico e, também, à de rigidez constitucional e proteção dos direitos fundamentais.<sup>25</sup>

## 5.2 Instrumentos de Controle Repressivo de Constitucionalidade pelo Poder Judiciário no Brasil

No Brasil, a fiscalização judicial de constitucionalidade dos atos normativos pode ser relativizada pela via difusa (ou controle concreto ou subjetivo) ou pela via concentrada (ou controle abstrato ou objetivo).

No sistema de fiscalização difusa de constitucionalidade ou por via de exceção, o lesado argúi como defesa no bojo da relação jurídica concreta – atual ou potencial – inconstitucionalidade da norma impugnada, requerendo a sua inaplicação naquela relação jurídica; Já no sistema concentrado ou por via de ação propõe-se diretamente perante a Corte competente, o Supremo Tribunal Federal, ação pleiteando a anulação do ato normativo impugnado, decisão que possui efeitos gerais, atingindo assim os destinatários do ato normativo sindicado.<sup>26</sup>

No que compete ao nosso estudo destacamos o disposto no art. 102, inciso I, alíneas “a” e “f”, da Constituição Federal, em que aponta a competência do Supremo Tribunal Federal para Julgar as ADI’s propostas pelos Estados no bojo da guerra fiscal, observemos:

Art. 102. Compete ao **Supremo Tribunal Federal**, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

**I - processar e julgar, originariamente:**

(...)

**a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;**

(...)

---

<sup>25</sup> MORAES, Alexandre de. Jurisdição constitucional e tribunais constitucionais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 120.

<sup>26</sup> COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. O Controle de constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 149-208.

**f) as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta;** (grifo nosso).

Portanto, as Ações Diretas de Inconstitucionalidade - ADI's voltadas à declaração de inconstitucionalidade de leis que outorguem de forma unilateral benefícios e incentivos fiscais serão julgadas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

De modo que, trazemos a seguir um apanhado de pesquisas, resultado de buscas realizadas no sítio do Supremo Tribunal Federal: "[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)", cujo parâmetro de busca foi: "ADI e guerra fiscal". Onde podemos verificar através de uma visão macro obtida da análise de algumas ADI's no âmbito da guerra fiscal, o notório posicionamento da Corte Suprema em vedar a prática dos Estados no que tange à concessão de benefícios e incentivos fiscais de forma unilateral:

**Caso:** ADI 1179/SP

**Estado Concessor do Incentivo Fiscal:** Estado do Rio de Janeiro.

**Incentivo questionado:** Lei 2.273/94 – prazo especial (cinco anos) para pagamento do ICMS.

**Resultado do julgamento:** Procedente.

**Caso:** ADI 1247 MC/PA

**Estado Concessor do Incentivo Fiscal:** Estado do Pará.

**Incentivo questionado:** Lei 5.780/93 – dá competência ao Executivo para conceder benefícios fiscais independente do CONFAZ.

**Resultado do julgamento:** Liminar concedida.

**Caso:** ADI 1.308/RS

**Estado Concessor do Incentivo Fiscal:** Estado do Rio Grande do Sul.

**Incentivo questionado:** Lei 10.324/94 – isenção de ICMS.

**Resultado do julgamento:** Procedente.

**Caso:** ADI 1.978/SP

**Estado Concessor do Incentivo Fiscal:** Estado de São Paulo

**Incentivo questionado:** Lei 10.231/99 – redução, por 75 dias, da alíquota do ICMS de 12 para 9% em relação a veículos automotores.

**Resultado do julgamento:** Prejudicada – perda de objeto.

**Caso:** ADI 2.021/SP

**Estado Concessor do Incentivo Fiscal:** Estado de São Paulo.

**Incentivo questionado:** Lei 10.327/99 – redução, por 90 dias, da alíquota do ICMS de 12 para 9,5% em relação a veículos automotores.

**Resultado do julgamento:** Liminar concedida.

**Caso:** ADI 2.155/PR

**Estado Concessor do Incentivo Fiscal:** Estado do Paraná

**Incentivo questionado:** RICMS (Decreto 2.736/96) – redução de alíquota, crédito presumido, concessão de prazos especiais para pagamento, redução da base de cálculo.

**Resultado do julgamento:** Liminar concedida.

**Caso:** ADI 2.352/ES

**Estado Concessor do Incentivo Fiscal:** Estado do Espírito Santo.

**Incentivo questionado:** Decreto 153-R/00 – crédito presumido de ICMS (100%).

**Resultado do julgamento:** Liminar concedida.

**Caso:** ADI 2.376/RJ

**Estado Concessor do Incentivo Fiscal:** Estado do Rio de Janeiro.

**Incentivo questionado:** Decreto 26.005/00 – desoneração expressa do ICMS.

**Resultado do julgamento:** Liminar concedida.

**Caso:** ADI 2.377/MG

**Estado Concessor do Incentivo Fiscal:** Estado de São Paulo.

**Incentivo questionado:** Decreto 45.362/00 – Retaliação (Inconstitucionalidades não se compensam) – desoneração expressa do ICMS em resposta ao ES e ao RJ.

**Resultado do julgamento:** Liminar concedida.

**Caso:** ADI 3.246/PA

**Estado Concessor do Incentivo Fiscal:** Estado do Pará.

**Incentivo questionado:** Lei 6.489/02 – isenção, redução da base de cálculo, diferimento, crédito presumido e suspensão do ICMS.

**Resultado do julgamento:** Procedente.

**Caso:** ADI 3.936/PR

**Estado Concessor do Incentivo Fiscal:** Estado do Paraná.

**Incentivo questionado:** Lei 10.689/93 e Decreto 5.141/01 (RICMS) – possibilidade de retaliação e redução de alíquota.

**Resultado do julgamento:** Cautelar deferida.

Mas, em que pese as inúmeras decisões emanadas pelo Supremo Tribunal Federal, visando coibir a guerra fiscal, ao que tudo indica, esse mecanismo de combate tem se mostrado ineficaz, uma vez que age como um paliativo sobre o foco do problema, não o eliminando, mas tão somente minimizando seus efeitos ao declarar inconstitucional o diploma legal que concede o incentivo fiscal unilateralmente, conforme analisaremos à frente.

## CAPÍTULO 6 – ANÁLISE DA EFICÁCIA DAS DECLARAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE NO BOJO DA GUERRA FISCAL

Como vimos ao longo do estudo desenvolvido os Estados-membros vêm outorgando benefícios tributários unilateralmente em relação ao ICMS, afrontando ao art. 155, XII, g, da CF que submete essa questão à regulamentação por Convênios firmados pelos Estados integrantes da Federação Brasileira no âmbito do CONFAZ, na forma da lei complementar 24/1975.

Essa situação implica na chamada “Guerra Fiscal” que tantos prejuízos vem causando ao desenvolvimento equânime de regiões no país, bem como transtornos aos contribuintes em geral, que vêm suportando os efeitos maléficos desses incentivos ilegais e inconstitucionais mediante a glosa dos créditos apropriados, sempre que originados de Estados-membros que concederam unilateralmente o benefício tributário.

Nessas hipóteses de transgressões legais e constitucionais cabe ao Poder Judiciário decidir, quando provocado por quem de direito. E como claramente evidenciado no capítulo anterior o Supremo Tribunal Federal tem acertadamente combatido a guerra fiscal por meio de suas decisões, muito embora este instrumento de combate não esteja sendo suficiente para por um basta a esta situação.

Ocorre que os Estados-Membros sistematicamente violam esta dinâmica, concedendo benefícios e incentivos fiscais, e, após declarada a eventual inconstitucionalidade do diploma legal concessor, acabam editando novas leis que garantam os mesmos incentivos. Neste sentido dispõe Osvaldo Santos de Carvalho:

No tocante à propositura de ADINs pelos Estados prejudicados junto ao STF, não raras vezes, quando aquele Tribunal Constitucional Maior lhes concede liminares favoráveis, suspendendo a eficácia da medida política (o STF, instado a manifestar-se sobre a matéria, construiu reiterado entendimento sobre a inconstitucionalidade da concessão, pelo Estado, de benefícios fiscais sem Convênio prévio celebrado nas hostes do CONFAZ), **os Estados mudam formalmente o instrumento legislativo, continuando a conceder os mesmos favores fiscais sob outra roupagem.**<sup>27</sup> (grifo nosso).

---

<sup>27</sup> CARVALHO, Osvaldo Santos de. A Guerra Fiscal no âmbito do ICMS. Considerações sobre os benefícios fiscais e financeiros concedidos pelos Estados e Distrito Federal. São Paulo: MP, 2002. p. 31

Outra maneira encontrada para burlar o sistema consiste na revogação do diploma legal antes do julgamento de sua inconstitucionalidade, de forma que a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) perca seu objeto. Assim os Estados maliciosamente revogam e, em seguida, editam nova lei concedendo o mesmo incentivo.

A atual dinâmica em que se opera a repressão à guerra fiscal acaba gerando, ainda, outras anomalias, que surgem visando o combate à guerra fiscal, como exemplo podemos citar o caso do estado de São Paulo, que arbitrariamente glosa créditos de operações interestaduais tendo em vista o que foi escriturado e não-pago por força de benefícios concedidos por outros Estados, indo de encontro ao entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal em que “inconstitucionalidades não se compensam”.

Pois bem, fato é que a atual sistemática já não surte qualquer efeito, demonstrando-se falha e até mesmo ineficaz em seu intuito, de modo que cada Estado-membro age conforme seus interesses concedendo os incentivos que bem entende.

Frente a tal quadro, atentemo-nos que o Brasil, até mesmo por suas dimensões continentais, revela-se como um país heterogêneo, possuindo assim regiões mais desenvolvidas economicamente do que outras, bem como com unidades da federação mais atraente para investimentos que outras, o que faz com que seja lógico e razoável que se permita a adoção de níveis distintos de tributação para que os Estados que dispõem de menor infra-estrutura e se localizam mais distantes do mercado consumidor, possibilitando desta forma que atraia investimentos, e ato contínuo o desenvolvimento para a região.

Nessa linha, acompanhando o entendimento de Ricardo Varsano, não mostra-se razoável que seja necessário que tais diferenciações ocorram por meio de ‘aprovação unânime’ de todos os outros membros da Federação, de modo que a atual dinâmica de concessão mostra-se fadada ao desrespeito pelos Estados-membros, pois o ônus, a mora, e o desgaste para obter a concessão dentro da legalidade são tamanhos que o desrespeito à lei acaba sendo mais atrativo, fazendo com que a Lei Complementar 24/1975 se torne letra morta dentro de nosso ordenamento.<sup>28</sup>

Embora ilegal, a concessão unilateral de benefícios acabou se tornando a regra, até mesmo pelo fato do combate à Guerra Fiscal ser ineficaz, conforme acima evidenciado, de modo que os Estados-membros vêm sistematicamente concedendo os benefícios fiscais em arrepio à Constituição Federal e a Lei Complementar 24/1975.

---

<sup>28</sup> VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1997. P. 9

Por essas e outras razões, uma solução à guerra fiscal tem sido matéria recorrente nas seguidas Propostas de Emenda à Constituição (PEC) que procuram implementar a tão almejada Reforma Tributária no Brasil.

Em 1992, durante o Governo Collor, foi proposta a PEC da Comissão Executiva para a Reforma Fiscal, que almejava a transformação do ICMS em um Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) estadual, adotando o princípio de destino nas transações interestaduais. Ou seja, em uma transação entre estados o imposto seria devido ao estado de destino, não partilhado com o de origem como ocorre na atualidade.<sup>29</sup>

A PEC 175/1995, popularmente chamada de PEC Mussa Demes, à seu turno, propôs a criação de uma legislação única e alíquotas uniformes para o ICMS em todo o território nacional, definidas pelo Congresso Nacional, cabendo ao Senado Federal a decisão sobre quem ficaria com a arrecadação em se tratando de transações interestaduais.<sup>30</sup>

No ano de 1997, o Ministério da Fazenda, surgia com a proposta conhecida como proposta Pedro Parente, então secretário executivo deste Ministério, onde almejava a extinção do ICMS e a criação de um novo imposto, chamado de ‘Imposto da Federação’, que viria a ser partilhado entre União, Estados e Distrito Federal, e entre estes e seus Municípios, com a competência legislativa transferida para o Governo Central.<sup>31</sup>

Por fim, as mais recentes propostas de emendas à constituição, PEC 41/2003 e PEC 233/2008, dos deputados Virgílio Guimarães e Sandro Mabel respectivamente, propunham a criação de uma legislação única e alíquotas uniformes para o ICMS, em âmbito nacional.<sup>32</sup>

Não obstante tais propostas não tenham sido aprovadas por motivos políticos os quais não nos compete neste estudo discutir, o tema da Reforma Tributária, inclusa a questão da Guerra Fiscal do ICMS, não deixa de ser atual, visto que, este dilema persiste ao longo dos anos, fazendo-se presente até os dias de hoje.

Ocorre que, Tentar passar para um mecanismo de maior cooperação, por meio da federalização do ICMS, por exemplo, como já tentaram em Proposta de Emenda à Constituição, não parece ser o caminho desejável politicamente no Brasil.

Ao que tudo indica não parece haver interesse dos Estados em que essa sistemática seja alterada, uma vez que ela possibilita que cada corpo político estadual elabore sua própria política tributária por meio de benefícios e incentivos fiscais que entendam como

---

<sup>29</sup> CERF (1993) - Reforma Fiscal: Relatório da Comissão Executiva da Reforma Fiscal, 2 vols., DBA, São Paulo.

<sup>30</sup> Proposta de Emenda à Constituição nº 175/95. Disponível em [www.camara.gov.br](http://www.camara.gov.br).

<sup>31</sup> Proposta de Emenda à Constituição do Ministério da Fazenda. Disponível em [www.fazenda.gov.br](http://www.fazenda.gov.br).

<sup>32</sup> Propostas de Emenda à Constituição ns. 41/2003 e 233/2008. Disponível em [www.camara.gov.br](http://www.camara.gov.br).

pertinente e conveniente para o seu desenvolvimento. Talvez os Estados entendam como mais interessante a manutenção dessa situação posta, em que a ilegalidade tornou-se a regra, à uma possibilidade de mudança que venha a subtrair-lhes a capacidade política de realizarem política tributária.

E em meio a esse cenário complexo e perturbador, fato é que em meio a esta “guerra” o que acaba saindo como mais prejudicado acaba sendo o contribuinte do ICMS, e nesse sentido é válido destacar os ensinamentos trazidos por Eurico Marcos Diniz de Santi:

Guerra fiscal: contra quem? Nessa tática de guerrilha é o contribuinte quem cai e sofre no campo de batalha: os Estados seduzem com incentivos ilegais que mobilizam os contribuintes para seus territórios, mas os outros Estados buscam caçar os efeitos de tais incentivos, normalmente relativos ao direito ao crédito do ICMS, causando dano direto aos contribuintes. Ou seja, na prática dessa guerra fiscal quem sempre sai perdendo é o contribuinte que fica iludido por ilegalidades patrocinadas pelos próprios Estados que fomentam a insegurança jurídica e subjugando o contribuinte a enfrentar juridicamente, ao mesmo tempo, o Estado que concede o benefício ilegal e o Estado que glosa o mesmo benefício em nome da legalidade. Ou seja, nessa guerra fiscal enquanto os Estados e o STF brincam no jogo da legalidade/ilegalidade, explorando as ineficiências do sistema de controle de constitucionalidade, quem “toma bala” é o contribuinte. Talvez isso explique o porquê do prolongamento dessa guerra sem nenhuma atitude efetiva por parte dos Estados ou do Senado Federal: não é problema deles, é problema do contribuinte!<sup>33</sup>

Portanto, o atual panorama da Guerra Fiscal do ICMS entre os Estados-membros da Federação consiste em um paradoxo, verificado que dentro da ilegalidade e do caos firmou-se uma ordem, na qual o principal prejudicado acaba sendo o contribuinte, que além da complexidade tributária gerada, sofre com as distorções que tal fenômeno acarreta na atividade econômica e no desenvolvimento equânime do país, como já mencionado anteriormente em nosso estudo.

---

<sup>33</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária: um ensaio entre percepções, desafios e propostas rumo ao desenvolvimento nacional. Texto não publicado.

## CAPÍTULO 7 – CONCLUSÕES

Por todo estudo desenvolvido é patente a constatação que no combate à guerra fiscal a atual dinâmica empregada pelo Supremo Tribunal Federal tem-se revelada obsoleta, uma vez que, as decisões em controle concentrado de constitucionalidade declarando a inconstitucionalidade de normas concessoras de benefícios e incentivos fiscais em arrepio à Lei Complementar 24/1975, e a própria Constituição Federal não obstam a continuidade da guerra fiscal.

A competição tributária entre os Estados-membros de uma Federação revela-se uma questão política, ocorrendo em maior ou menor grau de acordo com o nível de autonomia conferida aos entes federativos e com os mecanismos institucionais previstos no ordenamento legal utilizados para incentivá-la ou refreá-la.

No Brasil, ao que tudo indica procurou-se estabelecer um modelo misto de cooperação e competição, ao passo que institui um sistema em que se assegura a competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para o principal imposto sobre o consumo, o ICMS, ao mesmo tempo em que se estabelece um mecanismo que depende de aprovação de todos os entes federados para a concessão de incentivos e benefícios fiscais em relação ao referido imposto.

Fato é que a atual sistemática voltada a concessão de benefícios e incentivos fiscais é constantemente desrespeitada, restando demonstrado que simplesmente proibir, ou condicionar a concessão à aprovação unânime no CONFAZ nos termos da Lei Complementar 24/1975 não surte efeitos.

Frente a tal situação, urge a necessidade da adoção de outro mecanismo voltado a mitigar os efeitos negativos resultantes da guerra fiscal do ICMS entre os Estados da Federação.

E, conforme mencionando no capítulo anterior, a tentativa de migrar para um mecanismo de maior cooperação, por meio da federalização do ICMS objetivando transferir a competência do imposto para a União, por exemplo, como já tentado por meio de Proposta de Emenda à Constituição, não parece ser o caminho desejável politicamente no Brasil, haja vista a resistência dos Estados em implementá-los.

Ocorre que no Brasil há um misto entre produção e consumo, sendo este o ponto central da problemática relativa à guerra fiscal do ICMS. Pois, ao dividir a tributação das transações interestaduais entre os estados de origem e de destino, o fato de haver

tributação na origem faz com que este imposto, que deveria ser sobre o consumo, acabe incidindo sobre a produção. Assim, da feita que a tributação incide sobre a produção, um determinado Estado da Federação pode conceder incentivos que reduzam tanto o custo de produção de uma empresa que torne interessante a sua mudança para aquele Estado-membro.

Daí que se o ICMS fosse alterado, de modo que, a tributação viesse a incidir sobre o consumo, adotando-se o princípio de destino nas transações interestaduais, os incentivos fiscais concedidos de maneira unilateralmente, perderiam seu potencial atrativo em relação à investimentos, e assim a competição tributária teria que se dar de uma maneira muito menos distorcida, reduzindo-se os efeitos desastrosos ocasionados pela guerra fiscal.

Essa alternativa posta como possível solução para o dilema da guerra fiscal, trazida por nós neste estudo, e em nosso entender a melhor solução para por um fim a essa situação, está distante de ser inovadora, de modo que doutrinadores já na década de 90 já anunciavam a necessidade de tais modificações. Nesse sentido destacamos o entendimento de Ricardo Varsano ao dispor:

Do ponto de vista nacional, o ICMS é hoje um imposto sobre o consumo; mas, da ótica de cada estado, ele é um híbrido, parte imposto sobre a produção do estado e parte sobre o seu consumo. Como a mobilidade dos fatores de produção, especialmente a do capital, é muito maior que a dos consumidores, o imposto sobre a produção é arma muito mais poderosa na guerra fiscal que o de consumo. A minimização do estímulo para dela participar requer que se transforme o ICMS em um imposto sobre consumo também do ponto de vista do governo estadual. Para tanto, basta **adotar o princípio de destino para a tributação dos fluxos de comércio interestaduais**, a exemplo do que já se faz no comércio exterior.

Adotar o princípio de destino significa eliminar a alíquota interestadual do imposto. Isto feito, todos os produtos destinados ao consumo em determinado estado — sejam eles produzidos no próprio estado, em outro ou no exterior — geram arrecadação exclusivamente para aquele estado; e bens ali produzidos, destinados a outros estados ou ao exterior, não são por ele tributados.

Esta sistemática não elimina de todo a guerra fiscal, mas impõe fortíssima restrição à eficácia dos incentivos do ICMS. Como todas as saídas de mercadorias destinadas a outros estados ou ao exterior não são tributadas, elas não servem de base para a concessão de incentivos; e como a

Constituição veda aos estados estabelecer diferença tributária entre bens em razão de sua procedência ou destino, não há como privilegiar o consumo de bens produzidos no estado. A única forma possível de conceder benefício fiscal para atrair empreendimentos é a redução do imposto a recolher, cujo valor agora depende do volume de vendas da empresa para dentro do estado. Evidentemente, somente as empresas que pretendam dirigir a sua produção primordialmente para este mercado poderão ser atraídas. Ademais, elimina-se a hipótese — que, como se viu, existe atualmente e não é mera curiosidade teórica, pois efetivamente ocorre — de um estado conceder incentivo e outro pagar a conta.<sup>34</sup> (grifo nosso).

Assim, indubitavelmente os instrumentos de repressão à guerra fiscal postos no ordenamento na atualidade já não são capazes de conter a desenfreada guerra fiscal, e em especial as decisões do Supremo Tribunal Federal declarando inconstitucionais benefícios e incentivos fiscais de forma unilateral, revelam-se obsoletas. Sendo que na atual conjuntura as soluções existentes para a guerra fiscal dependem tão somente da vontade política dos governantes e do Senado Federal, pondo um fim a este caos jurídico e econômico que é a guerra fiscal.

Difícil, no entanto, é crer que em um país como no Brasil algo efetivamente seja realizado no intuito de por um fim a este dilema, pois como bem observa Eurico Marcos Diniz de Santi:

(...) nessa guerra fiscal enquanto os Estados e o STF brincam no jogo da legalidade/ilegalidade, explorando as ineficiências do sistema de controle de constitucionalidade, quem “toma bala” é o contribuinte. Talvez isso explique o porquê do prolongamento dessa guerra sem nenhuma atitude efetiva por parte dos Estados ou do Senado Federal: não é problema deles, é problema do contribuinte!<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde. Rio de Janeiro : Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1997. p. 9.

<sup>35</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária: um ensaio entre percepções, desafios e propostas rumo ao desenvolvimento nacional. Texto não publicado.

Resta-nos, então, a esperança de dias melhores, em que haja a boa vontade política em implementar soluções como a mencionada neste estudo, em que se estabelece a adoção ao ICMS do princípio do destino para a tributação dos fluxos do comércio interestaduais, desestimulando assim a concessão de modo unilateral de benefícios e incentivos fiscais pelos Estados da Federação e Distrito Federal, pondo assim um basta à este dilema que ao longo de décadas vem se arrastando, a guerra fiscal.

## BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático. 5. ed. São Paulo: Método, 2011.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. São Paulo: Método, 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento - AI 319.670- AgR. 1ª Turma. Data do julgamento 21.10.2005. DJ de 24.08.2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 1179 SP. Ministro Relator Carlos Velloso. Data do julgamento: 13.11.2002. DJ de 19.12.2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 1.247 MC/PA. Relator: Min. Celso de Mello. Data do julgamento: 17.08.1995. DJ de 08.09.1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 3.246. Min. Relator Min. Carlos Brito. Data de julgamento 19.04.2006. DJ de 27.04.2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito Constitucional tributário. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. Curso de Direito Constitucional Tributário, 26. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. A Guerra Fiscal no âmbito do ICMS. Considerações sobre os benefícios fiscais e financeiros concedidos pelos Estados e Distrito Federal. São Paulo: MP, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CERF (1993) - Reforma Fiscal: Relatório da Comissão Executiva da Reforma Fiscal, 2 vols., DBA, São Paulo.

COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. O Controle de constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988. Del Rey. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FORTES, Fellipe Cianca. Incentivos fiscais no STJ. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. (Coord.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007.

MELO, Fábio Soares de. Incentivos fiscais e segurança jurídica. In: Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. (coord.). São Paulo: MP, 2007

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 6ª edição. Ed. Dialética. 2006. \_\_\_\_\_; LIPPO, Luiz Francisco. A Não Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS). 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MORAES, Alexandre de. Jurisdição constitucional e tribunais constitucionais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PONTES, Helenilson Cunha. Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade. Dialética. São Paulo: Dialética, 2005.

PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal. in CONTI, José Maurício (org.). Federalismo fiscal. Barueri: Manole, 2004.

Proposta de Emenda à Constituição nº 175/95. Disponível em [www.camara.gov.br](http://www.camara.gov.br).

Proposta de Emenda à Constituição do Ministério da Fazenda. Disponível em [www.fazenda.gov.br](http://www.fazenda.gov.br).

Propostas de Emenda à Constituição nºs. 41/2003 e 233/2008. Disponíveis em [www.camara.gov.br](http://www.camara.gov.br).

RIBEIRO, Gleisson Fernando Oliveira. O ICMS e o instituto do diferimento. Minas Gerais: FISCOsoft, 2005. Disponível em: < <http://www.fiscosoft.com.br/a/2xfa/o-icms-e-o-instituto-do-diferimento-gleisson-fernando-oliveira-ribeiro> >. Acesso em: 28 fev. 2012.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária: um ensaio entre percepções, desafios e propostas rumo ao desenvolvimento nacional. Texto não publicado.

SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. 6.ed. São Paulo : Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. Curso de Direito Constitucional Positivo. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

VARSAÑO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1997