

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Thiago Pereira Maia Tarento

Matrícula RA00108904

GUERRA FISCAL ENTRE ENTES FEDERATIVOS - ICMS

São Paulo - SP

2014

Thiago Pereira Maia Tarento

GUERRA FISCAL ENTRE ENTES FEDERATIVOS - ICMS

Trabalho Conclusão de Curso apresentada à Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE/PUC-SP e a Coordenação Acadêmica do Curso de Especialização em Direito Tributário, como requisito parcial para a obtenção do Título de Especialista em Direito Tributário, orientado pelo professor Charles William McNaughton.

São Paulo – SP

2014

TARENTO, Thiago Pereira Maia
Guerra Fiscal entre Entes Federativos - ICMS / Thiago Pereira
Maia Tarento. São Paulo: PUC/SP, 2014.

Monografia apresentada a Pontifícia Universidade Católica de
São Paulo, para a obtenção do Título de Especialista em Direito
Tributário.

Dedico

Aos meus pais, por terem dedicado suas vidas a mim, com esforço, garra e acima de tudo muito carinho, tornando-se fonte de permanente inspiração.

À minha esposa Juliana que muito me incentivou, se desdobrando para cuidar da nossa filha na minha ausência, que nasceu durante o curso, e me apoiou quando o caminho parecia insuperável.

À minha filha Daniela pela superação da falta que fiz enquanto me dedicava aos estudos e mesmo assim sempre me recebeu com sorrisos e abraços.

Aos meus irmãos que sempre me incentivaram me dando força para vencer todas as etapas da vida.

À todos os professores que ao longo de todo o curso me ajudaram e se dedicaram ao máximo no auxílio para absorção do conhecimento que adquiri.

Dedico-lhes essa conquista com gratidão.

Agradeço a Deus, que me deu muita força, esperança, vontade de vencer e inspiração para conseguir chegar até o final. A meu orientador **Charles Willian McNaughton**, pelo incentivo, pela paciência e orientações.

TARENTO, Thiago Pereira Maia. **Guerra Fiscal entre Entes Federativos - ICMS**. nº de p 41. TCC, Curso de Especialização em Direito Tributário, São Paulo: PUC/SP, 2014.

RESUMO

As relações denominadas de Guerras Fiscais existem no mundo todo e há décadas. Consistem nas disputas entre países, no âmbito internacional, ou entes federativos, no âmbito nacional, com o objetivo de atrair maiores investimentos e com isso aumento de receita tributária, utilizando-se de isenções e incentivos sem a necessária observação de normas internacionais ou nacionais previamente estabelecidas, ou a distorção das mesmas. Delimitando-se ao âmbito nacional, temos que no meio dessa disputa existe o contribuinte, que muitas vezes se beneficia de determinados benefícios concedidos por um Estado, contudo acaba sofrendo com execuções fiscais de outro Estado pugnando pela ilegalidade ou inconstitucionalidade do benefício recebido. Neste trabalho, pretende-se demonstrar que tais benefícios concedidos exclusivamente por um Estado é inconstitucional, e, ainda assim, deve ser rechaçada a conduta dos Estados de se insurgirem contra o contribuinte, cabendo, tão somente, mirar seus esforços contra o Estado que concedeu o benefício. Para firmar esse entendimento utiliza-se de premissas importantíssimas quais sejam: princípio constitucional da competência tributária, demonstrando a falta de competência dos Estados em individualmente concederem certos benefícios aos contribuintes sem antes ser autorizado pelo CONFAZ; princípio da não-cumulatividade, assegurando o direito ao contribuinte de se creditar do valor referente ao valor que teria que pagar de tributo o contribuinte de relação anterior que se beneficiou dos incentivos concedidos; baseando-se na Lei Complementar 24/75.

Palavras – chave: guerra fiscal. ICMS. Princípio constitucional da competência tributária. Princípio constitucional da não-cumulatividade. Confaz.

ABSTRACT

Tax War is the process by which countries, states or even cities use tax breaks and subsidies to attract investment or hot money. In response to 'competitive' pressures they cut taxes on wealthy individuals, or on corporations. On a national level, this war is focus on ICMS – State Value-Added Tax whereby Brazilian States grant incentives through tax exemption, reduction of rates or tax bases and presumed credits. However in accordance with the applicable federal legislation, State tax incentives can only be granted after a formal approval by the other Brazilian States, a requirement which was not observed in several of these tax incentives.

The purpose of this paper is to show that these tax incentives granted contrary to the Federal legislation are unconstitutional. In order to support this concept the study will be based on the following assumptions: constitutional principle of taxing power; requirement of a formal approval by CONFAZ; non-cumulative principle ensuring the right of the taxpayer to credited the amount declared by the previous taxpayer; legal certainty principle which regulate the conduct with certainty and protect those subject to the law from arbitrary use of state power.

Key Words: tax war. ICMS - state value-added tax. constitutional principle of taxing power. non-cumulative principle. confaz.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	09
2. GUERRA FISCAL	10
2.1. CONCEITO.....	10
2.2. OS EFEITOS PREJUDICIAIS DA GUERRA FISCAL.....	11
3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	13
3.1. CONCEITO.....	13
3.2. CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA	14
3.3. CARACTERÍSTICAS	15
3.3.1. INDELEGABILIDADE	15
3.3.2. IRRENUNCIABILIDADE	16
3.3.3. INCADUCABILIDADE	16
3.3.4. INALTERABILIDADE	16
3.3.5. FACULTATIVIDADE	17
3.3.6. PRIVATIVIDADE	17
3.4. CONFLITO DE COMPETÊNCIA	17
3.4.1. BITRIBUTAÇÃO	17
3.4.2. BIS IN IDEM	18
4. ICMS – FORMA DE REGULAMENTAÇÃO	18
4.1. BREVE RETROSPECTO.....	18
4.2. CONVÊNIOS	19
4.3. TIPOS DE CONVÊNIO	20
4.3.1. IMPOSITIVO.....	20
4.3.2. AUTORIZATIVO	20
4.4. CONVÊNIO DIRIGIDO A ENTE FEDERATIVO ESPECÍFICO.....	21
4.5. RATIFICAÇÃO PELAS DAS UNIDADES FEDERADAS	21
4.6. ENTRADA EM VIGOR DO CONVÊNIO	22
5. ESTADO DE SÃO PAULO NA GUERRA FISCAL – ART. 669 DO REGULAMENTO DO ICMS/SP.....	22
6. O ARTIGO 669 DO RICMS/SP E SUA BASE LEGAL	23
7. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	23

8. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS	25
9. ANÁLISE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75	31
10. O ARTIGO 669 DO RICMS/SP E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA LEGALIDADE E DA SEGURANÇA JURÍDICA	34
11. PRINCÍPIO DA NÃO-DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA	37
12. SÚMULA VINCULANTE Nº 69	38
13. CONCLUSÃO	39
14. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	41

1. INTRODUÇÃO

A guerra fiscal é um tema que cobra atualidade quando o considera em relação a como atrair ao Estado-membro ou País investimentos diretos de longo prazo. É um tema polêmico, há pessoas a favor e contra ela, cada um com argumentos dignos de consideração.

A guerra fiscal surge devido à globalização e a maior mobilidade nacional e internacional de capital.

Analisando os argumentos pró-guerra fiscal, observa-se que estes afirmam que a baixa nas taxas impostas reduz a perda de eficiência que colocam os impostos, aumentando o bem-estar social do país. A razão mais importante, é que estimula positivamente a atividade econômica. Isto seria revido a que se encoraja o arrocho e um maior investimento, dando como resultado uma maior acumulação de capital, o que permite uma maior produção e a geração de mais empregos na economia, chegando assim a aumentar a taxa de crescimento do país de ambito geral, como também o bem-estar econômico em longo prazo, ou seja, todo um círculo vicioso.

É importante não perder de vista que se trata de uma guerra, portanto, quando um País ou Estado-membro abaixa seus impostos, pode ser neutralizado por outro país que faz o mesmo. Sendo assim, é importante o momento em que cada ente faz sua redução e a reação dos demais, para saber sobre o impacto desta medida.

No presente trabalho, nos restringiremos à guerra fiscal entre Estados-membro, mais precisamente no que se refere ao ICMS.

Abordaremos discussões relativas à possibilidade de isenções criadas unilateralmente pelo Estado sem a aprovação do CONFAZ, sobre execuções fiscais promovidas pelos Estados em face do contribuinte que se beneficiou desses incentivos, buscando impedir o gozo do benefício cedido pelo outro Estado, usaremos como exemplo o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, sendo analisados sobre a égide da Constituição Federal de 1988, sobre os Princípios Constitucionais da competencia tributária, da não-cumulatividade, da segurança jurídica e da não-diferenciação, e, ainda, levando-se em consideração a Lei Complementar 24/75. Mencionaremos, ainda, sobre a possível Súmula Vinculante 69.

2. GUERRA FISCAL

2.1. CONCEITO

O termo guerra fiscal consiste na prática de atos de viés econômico e fiscal por parte de administrações estaduais e municipais com a finalidade de atrair as instalações de empresas ou indústrias para fomentar a economia local, gerar empregos e por consequência o aumento do recebimento de tributos.

No Brasil, essa prática intensificou-se a partir da década de 1990.

Na prática, a guerra fiscal acontece das formas mais variadas, as prefeituras ou governos estaduais, na busca por dinamizar as suas economias locais, oferecem incentivos fiscais, terrenos, fácil acesso a matérias-primas e outras vantagens para atrair a instalação de empresas, tendo como principais alvos as empresas multinacionais.

O incentivo mais praticado para que se consigam esses benefícios são as isenções de impostos durante um determinado período.

Historicamente, durante a industrialização do país, que se intensificou nos meandros da segunda metade do século XX, houve a concentração industrial na Região Sudeste. Esse fato decorreu, dentre outros motivos, da infraestrutura dessa região, que sempre foi mais avançada e moderna do que a do restante do país.

Ao passar dos anos, constatou-se uma desconcentração territorial dessas empresas, isso se deu por conta da ampliação e modernização das infraestruturas em outras regiões. Apesar dessa evolução territorial, a região Sudeste continua concentrando a maior parte do setor industrial.

A guerra fiscal se intensificou a partir do momento em que a Constituição Federal validou a autonomia dos estados para reger o seu próprio sistema de cobrança de impostos. Com isso, muitos desses estados, na necessidade de gerar empregos e dinamizar suas economias, passaram a oferecer isenções tributárias para as grandes empresas. Os incentivos não eram apenas de índole fiscal, mas também ofereciam terrenos em localidades estratégicas, que facilitavam o transporte e escoamento de matéria-prima e produtos, além da mão de obra farta e barata.

Como exemplo pode citar um caso representativo desse processo, que foi a desconcentração das fábricas automotivas, antes presentes na região Sudeste, mas que foi migrando para todo o território nacional.

2.2. OS EFEITOS PREJUDICIAIS DA GUERRA FISCAL

Apesar de contribuir para a dispersão industrial pelo país, a guerra fiscal é tida como um problema, uma vez que gera desemprego nas regiões onde as fábricas deixam de se instalar, principalmente onde houve a migração populacional por conta da oferta de emprego que deixou de existir, diminui a arrecadação de impostos e, conseqüentemente, o uso deles na sociedade em seus vários setores. Por isso, os governos vêm sucessivamente adotando medidas para combater essa prática, que ainda é predominante no país.

A guerra fiscal mostra-se extremamente prejudicial aos entes mais fracos economicamente porque inexistente incentivo fiscal que por eles possa ser concedido e que não possa ser contrabalançado por um ente mais forte.

Existe ainda, o fato de que Estados e Municípios com maior capacidade econômica oferecem, via de regra, outras vantagens às empresas que pretendem se instalar em seus territórios. Desta forma, além de concorrer com maior "predisposição" dos entes mais fortes economicamente para conceder incentivos fiscais, os Estados Membros e Municípios menos desenvolvidos têm que lutar contra outros fatores que influenciam as empresas em sua escolha pelo local ideal de instalação, tais como: maior proximidade com o mercado de consumo; melhor malha de transportes (estradas, portos, aeroportos); e mão de obra mais qualificada.

Devemos, ainda, levar em conta que ao deferir incentivos fiscais indiscriminados, o ente federativo concedente está renunciando a receitas que poderiam facilmente perceber acaso não houvesse essa disputa sem regras.

Ademais, além dos demais argumentos que ainda serão mencionados, com essas concessões indiscriminadas, estar-se-á infringindo a lei.

Nessa linha, insta acentuar que o agente político que defere incentivo fiscal sem observar as disposições legais e regulamentares, comete ato de improbidade administrativa, nos termos do art. 10, VII, da Lei nº 8.429/92, *in verbis*:

"Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:

[...]

VII - conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie;"

O dispositivo legal é, portanto, bastante claro. Comete ato de improbidade o sujeito que concede benefício fiscal sem observar as disposições legais e regulamentares.

A penalidade pode variar desde a perda de bens e valores, ressarcimento integral do dano, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos e multa civil, até a proibição de contratar com o Poder Público, conforme art. 12, II, da Lei de Improbidade.

A que pese a maioria da doutrina criticar a guerra fiscal, há quem a defenda, conforme se depreende do posicionamento do tributarista HUGO DE BRITO MACHADO, que expõe:

"Os jornais de maior circulação no território nacional, editados em São Paulo, constantemente veiculam artigos nos quais são empregadas expressões como "guerra fiscal", "guerra fiscal suicida", ou outras de sentido ainda mais pejorativo, para combater a iniciativa de estados que se atrevem a conceder isenção ou outra forma de incentivo fiscal no âmbito do ICMS. Os defensores da tese paulista sustentam que conceder isenção do ICMS sacrifica a arrecadação, já precária, dos Estados Membros. Configura verdadeiro suicídio para o tesouro nacional.

A tese, porém, só é válida para os Estados industrializados, ou mais exatamente, para São Paulo. Neste aliás, é impossível conceder isenção para indústria nova, porque em seu território já existe indústria de tudo. Para os Estados onde não existe indústria, é inteiramente infundada. Nestes a instalação de uma indústria atraída pela isenção, além de não implicar renúncia à arrecadação, promove o aumento desta por via indireta, na medida em que aumenta a renda e o conseqüente poder de compra, com a oferta de novos empregos."¹

Afirmou o ilustre mestre, que a diminuição de desigualdades regionais não é guerra fiscal. Entende que a proteção a Regiões menos desenvolvidas é princípio constitucional, que se legitima, portanto, na vontade popular.

Dizer, todavia, que a guerra fiscal está inserida no contexto de diminuição das desigualdades regionais é dar interpretação equivocada, ao texto constitucional, que em momento algum autoriza tais conclusões.

Ao contrario do que apregoado pelo ilustre mestre, os efeitos da guerra fiscal são mais prejudiciais aos entes com menor poder econômico do que aos Estados-Membros mais fortes economicamente pelos motivos já vistos.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. "A Guerra Fiscal". Disponível em www.temi.com.br/artigos/guerra.html. Acessado em 03/09/2014.

No entanto, grande parte da doutrina e nomes da política nacional tem posicionamento contrário à guerra fiscal, como, por exemplo, o Deputado Federal Aldo Rebelo, que defende:

"A Guerra Fiscal travada pelos estados para atrair empresas é uma prova contundente dessa "guerra de todos contra todos" em que mergulha a sociedade quando o Estado abdica de suas funções de coordenação e arbitragem dos interesses em conflito.

Não podemos condenar o dirigente estadual pelos seus esforços em atrair investimentos produtivos. Queremos apenas chamar a atenção para dois fatos:

1º - Chegamos até essa situação pela absoluta incapacidade do governo federal de equacionar em bases corretas a questão regional. A ausência de uma política de desenvolvimento regional e de instrumentos efetivos para sua implementação leva os estados a disputarem entre si novos investimentos, através de instrumentos impróprios, ineficazes e inconstitucionais, como é o caso da presente "guerra fiscal";

2º Nesta guerra não haverá vencedores. Todos sairão perdendo, pois não há incentivo de um estado mais pobre que não possa ser contrabalançado por um estado mais rico [...].

Com a Guerra Fiscal, os estados abrem mão exatamente dos recursos que poderiam torná-los mais competitivos no médio e longo prazo."²

A guerra fiscal consubstancia um grave ferimento à política de incentivos fiscais preconizada na Constituição e pelo Congresso Nacional. A própria Lei Complementar nº 24/75 prevê que a concessão de incentivos fiscais do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), maior alvo da guerra fiscal, deve ser precedida de autorização do CONFAZ, por meio de convênio.

3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1. CONCEITO

A Competência Tributária nada mais é do que o poder de um ente estatal ou pessoa política (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), com previsão na Constituição Federal, de instituir ou criar, por lei ordinária ou complementar, um tributo.

² REBELO, Aldo. "A Guerra Fiscal e Reforma Tributária." Disponível em www.camara.gov.br/aldorebelo/publicacoes/TRIBUT.html. Acessado em: 04/09/2014.

De acordo com os artigos 24, I e 30 da Constituição Federal, a competência para legislar sobre direito tributário é de todos os entes federativos, cabendo à União legislar sobre normas gerais e aos Estados, Distrito Federal e Municípios legislarem sobre normas específicas, atuando de forma suplementar ao que lhes for pertinente.

Na hipótese em que não haja atuação da União para tratar da matéria geral, as competências dos Estados, Distrito Federal e Municípios passam a ser supletiva, podendo estes suprirem a falta. No entanto, surgindo lei federal sobre a norma geral, a vigência da norma estadual, distrital ou municipal fica suspensa, não ocorrendo a revogação, mas mera suspensão, tendo em vista a inexistência de hierarquia entre os entes federativos.

A Constituição Federal não cria o tributo, apenas outorga o poder para os entes federativos criarem, sendo esta a repartição da competência tributária.

A competência tributária dos entes federativos é facultativa, ou seja, cada ente decide sobre a criação ou não do tributo, com base em um juízo de oportunidade e conveniência política e econômica. Contudo, uma vez criado o tributo pelo ente sua cobrança passar a ser obrigatória.

O artigo 6º do Código Tributário Nacional trata da competência tributária como uma atribuição constitucional.

“Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.”

3.2. CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

Consiste na possibilidade de um ente estatal ou uma pessoa política figurar como sujeito ativo na relação jurídico-tributária, cabendo mencionar que essa possibilidade não é exclusiva deles, podendo outras pessoas vir a deter essa capacidade.

Destaca-se que até pouco tempo, o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) era o sujeito ativo nas relações jurídico-tributárias relacionadas com as contribuições previdenciárias federais.

O artigo 119 do Código Tributário Nacional afirma que o sujeito ativo da obrigação (relação jurídico-tributária) é uma pessoa jurídica de direito público. Aqui, aparentemente, a condição de sujeito ativo da obrigação tributária não poderia recair em pessoa física ou em

pessoa jurídica de direito privado. No entanto, grande parte da doutrina e jurisprudência, não aceita a restrição em questão.

3.3. CARACTERÍSTICAS

Costuma-se enumerar seis características ou traços distintivos da competência tributária. São elas:

- a) indelegabilidade;
- b) irrenunciabilidade;
- c) incaducabilidade;
- d) inalterabilidade;
- e) facultatividade;
- f) privatividade.

3.3.1. INDELEGABILIDADE.

O ente estatal competente não pode transferir, mesmo por lei, o poder de criar, extinguir, aumentar ou diminuir tributo a outro ente ou pessoa política. O artigo 7º do Código Tributário Nacional explicita essa impossibilidade.

“Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.”

No que tange às funções de arrecadação e fiscalização, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 7º, acima transcrito, admite expressamente tal delegação.

As atividades administrativas de tributação, como exemplo a arrecadação e fiscalização, sendo atividades típicas do Estado, devem ser realizadas pelos órgãos da Administração Tributária e seus respectivos agentes ou servidores. Contudo, essa afirmação não afasta a possibilidade de apoio estritamente material, sem nenhum poder decisório, realizado por empresas privadas. Como exemplo temos a contratação de empresa privada para, sob direção e definição de atuação pelo Poder Público, realizar as operações de processamento computadorizado de dados e informações de natureza tributária.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 7º, parágrafo terceiro, traz, ainda, a possibilidade de pessoa jurídica de direito privado arrecadar tributo, ou seja, funcionar como caixa ou receber dos valores pecuniários correspondentes ao pagamento dos tributos. Na prática quase toda a arrecadação tributária tem sido realizada pela rede bancária particular.

3.3.2. IRRENUNCIABILIDADE.

Não se admite que um ente estatal possa, ainda que por meio de lei, renunciar validamente ao poder conferido pela Constituição Federal para instituir ou criar tributos.

Havendo alguma providência nesse sentido, a mesma deve ser tomada como nula e ineficaz. Assim, a competência tributária poderá ser validamente exercida mesmo depois de uma eventual renúncia a ela.

3.3.3. INCADUCABILIDADE.

A característica da incaducabilidade significa dizer que não há prazo para exercício da competência tributária, podendo ser exercido a qualquer tempo.

Observe-se o caso da instituição do imposto sobre grandes fortunas pela União. Passados mais de 20 (vinte) anos da edição da Constituição, o tributo ainda não foi criado, no entanto, tal exação poderá ser instituída assim que a União entender viável.

Destaca-se, que essa inatividade do ente estatal em exercer a competência tributária a ele concedida, não a transfere para outro ente, conforme prevê o artigo 8º do Código Tributário Nacional.

“Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.”

3.3.4. INALTERABILIDADE.

A competência tributária trazida pela Constituição Federal não pode ser validamente modificada ou alterada por lei do ente estatal competente para exercê-la.

Desta forma, quando a Constituição Federal define a regra-matriz de um tributo, ou seja, quando traz todas suas características, não cabe ao ente detentor da capacidade ativa daquele tributo, efetuar quaisquer alterações que retirem a própria natureza do tributo.

3.3.5. FACULTATIVIDADE.

A competência tributária para instituir ou criar os tributos previstos na Constituição Federal não obriga o ente estatal a exercer esse poder imediatamente, podendo fazê-lo a qualquer momento manejando os instrumentos legais pertinentes, de acordo com a conveniência.

3.3.6. PRIVATIVIDADE.

A fixação de uma competência tributária para certo ente estatal exclui a possibilidade válida de outro ente estatal também ser competente para a instituição ou criação do mesmo tributo.

Mesmo no que se refere à chamada competência comum para a instituição de taxas e contribuições de melhoria, esta somente pode ser assim considerada no plano da espécie tributária. Assim, para criar uma taxa ou contribuição de melhoria específica, será competente apenas um ente estatal, ou seja, será competente apenas aquele que realizar a atividade estatal pertinente.

3.4. CONFLITO DE COMPETÊNCIA

De acordo com o artigo 146, inciso I, da Constituição Federal, a lei complementar disporá sobre conflitos de competência em matéria tributária, que se caracteriza por eventual superposição de instituição de determinado tributo por mais de um ente estatal.

3.4.1. BITRIBUTAÇÃO.

Ocorre quando dois entes estatais pretendem exigir tributos diversos sobre o mesmo fato econômico ou o mesmo fato jurídico.

Em princípio haveria inconstitucionalidade em razão da violação das normas constitucionais repartição de competência.

Contudo, se a bitributação estiver contida no texto constitucional não há que se falar em inconstitucionalidade, como por exemplo, o artigo 155, parágrafo segundo, inciso XI, que trata da hipótese de bitributação envolvendo o IPI e o ICMS.

Diz o dispositivo que o ICMS:

“XI- não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos”.

Outro exemplo é o caso de ser instituído pela União o imposto extraordinário no caso de guerra, previsto no artigo 154, II, da Constituição Federal:

“Art. 154. A União poderá instituir:

[...]

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

3.4.2. BIS IN IDEM.

Ocorre quando o mesmo ente estatal exige mais de um tributo sobre o mesmo fato econômico ou o mesmo fato jurídico. Assim como para a bitributação, não existe proibição à ocorrência no sistema jurídico-tributário brasileiro.

4. ICMS – FORMA DE REGULAMENTAÇÃO

4.1. BREVE RETROSPECTO

A carta magna de 1969 delegou competência durante sua vigência à União, cabendo a ela a instituição de isenções relativas aos impostos estaduais e municipais.

Com relação ao ICMS, porém, as isenções eram concedidas de forma diferenciada. O § 6º do artigo 23 dispunha que as isenções do tributo seriam concedidas ou revogadas nos

termos fixados em Convênios, celebrados e ratificados pelos Estados e o Distrito Federal, segundo disposto em Lei Complementar.

Tendo em vista a criação deste dispositivo constitucional, foi editada a Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, disciplinando as concessões e as revogações de isenção do ICMS através de Convênios.

A Constituição Federal de 1988 deixou de atribuir a competência para conceder isenções em relação aos impostos de competência dos Estados e municípios à União, permitindo aos próprios entes federativos legislar sobre isenções dos respectivos impostos, conforme deixa transparecer o artigo 155, § 2º, inciso XII, letra “g”.

“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:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

Desta forma, temos que o ICMS deve ser regulado por meio de Convênios celebrados entre os entes federativos.

4.2. CONVÊNIOS

Os Convênios são acordos multilaterais, previstos no art. 100, inciso IV do Código Tributário Nacional, celebrados entre Estados e o Distrito Federal, com a finalidade de criar, modificar, transferir e extinguir direitos e obrigações relativas ao ICMS, constituindo-se, dessa forma, os Convênios, em fonte formal do Direito Tributário.

Esses Convênios são considerados normas que complementam a legislação tributária, por força de disposição constitucional, possuem natureza jurídica de Lei Complementar.

Os Convênios do ICMS são disciplinados pela Lei Complementar nº 24/1975 e têm por objetivo a concessão ou a revogação de benefícios fiscais.

Para que haja a celebração desses Convênios é necessária a realização de reuniões, sendo convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, presididas por representantes do Governo Federal.

4.3. TIPOS DE CONVÊNIO

Ressalta-se que existem dois tipos de Convênios, os impositivos e os autorizativos. Tendo como principal diferença o caráter obrigacional do Convênio, assim, nem sempre as unidades da Federação ficam obrigadas a adotar as medidas previstas nos Convênios celebrados.

4.3.1. IMPOSITIVO

Neste tipo de Convênio, as unidades da Federação são obrigadas a adotar as medidas aprovadas pelo Convênio. Temos como exemplo o Convênio do ICMS nº 52:

“Convênio ICMS nº 52, de 30.09.1991

Cláusula primeira - Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:”

4.3.2. AUTORIZATIVO

Aqui por sua vez, os Estados e o Distrito Federal são autorizados a adotá-los, ou seja, possuem a faculdade de dotar ou não. No convênio autorizativo há necessidade dos Governos Estaduais e do DF expressamente aderirem para que passem a integrar a Legislação Tributária estadual ou distrital. Temos como exemplo o Convênio do ICMS nº 124:

“Convênio ICMS nº 124, de 30.09.2005

Cláusula primeira - Fica o Estado do Rio Grande do Sul, autorizado a receber, em 12 parcelas, mensais e consecutivas, vencendo a primeira 30 dias após a ocorrência do fato gerador, o pagamento do ICMS devido nas operações de importação de um guindaste autopropulsado sobre pneumáticos acionado por motor diesel de potência máxima de 598 CV, com capacidade máxima de carga igual ou superior a 600 toneladas, grua acionada por motor diesel com potência de 544 CV, computadorizado, com lança treliçada, marca Liebherr, classificado no código 8461.4190 da

Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM e de um guindaste de esteiras, com capacidade de elevação superior ou igual a 70 T, marca Liebherr, classificado no código 8426.4910 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, ambos sem similar produzido no país e destinados a construção de parque eólico no Município de Osório - RS, nas condições previstas na legislação estadual.

Parágrafo único - A comprovação da ausência de similaridade deverá ser feita por laudo emitido por entidade representativa do setor produtivo de máquinas, aparelhos e equipamentos com abrangência nacional ou por órgão federal especializado.

Cláusula segunda - Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional.”.

4.4. CONVÊNIO DIRIGIDO A ENTE FEDERATIVO ESPECÍFICO

É comum a elaboração de Convênios dirigidos apenas a determinadas unidades da Federação. Desta feita, somente estas deverão, se o Convênio for impositivo ou poderão, no caso de ser autorizativo, adotar suas disposições.

Com a celebração do Convênio, o mesmo deverá ser publicado no Diário Oficial da União (DOU), no prazo de 10 dias, contados da data final da reunião.

4.5. RATIFICAÇÃO PELAS DAS UNIDADES FEDERADAS

Após a publicação do Convênio do Diário Oficial da União, o Poder Executivo de cada unidade da Federação deverá publicar, em seu Diário Oficial (DOE), Decreto ratificando ou não o Convênio ora celebrado, no prazo de 15 dias, independentemente de qualquer comunicação.

A falta de manifestação no prazo referido é considerada ratificação tácita do Convênio por parte do ente federativo.

Findo o prazo de ratificação dos Convênios pelos Estados e pelo Distrito Federal, deverá ser publicado, no Diário Oficial da União, Ato que ratifique ou rejeite o Convênio no prazo de 10 dias, conforme exemplo a seguir:

“ATO DECLARATÓRIO CONFAZ N° 09, de 09.09.2005
(DOU de 12.09.2005)

Ratifica Convênio ECF e Convênios ICMS que menciona.

O SECRETÁRIO EXECUTIVO DO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo inciso X, do art. 5º do Regimento desse Conselho e tendo

em vista o disposto no § 1º do art. 36 e no parágrafo único do art. 37 do Regimento do CONFAZ, declara:

A ratificação do Convênio ECF nº 02/05 e dos Convênios ICMS nºs 89/05 a 91/05, celebrados na 86ª reunião extraordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, realizada no dia 17 de agosto de 2005, publicados no Diário Oficial da União do dia 23 de agosto de 2005.

Manuel dos Anjos Marques Teixeira”

4.6. ENTRADA EM VIGOR DO CONVÊNIO

Salvo disposição ao contrario estabelecida no texto do Convênio, a entrada em vigor se dará trinta dias após sua ratificação nacional.

Destaca-se, que os Convênios ratificados obrigam todas as unidades da Federação, mesmo aquelas convocadas, nos termos legais, e que não tenham sido representadas na reunião.

5. ESTADO DE SÃO PAULO NA GUERRA FISCAL – ART. 669 DO REGULAMENTO DO ICMS/SP

Há tempos estamos vivendo um verdadeiro clima de guerra fiscal³, e que tem só piorado. Os Estados, visando atrair empresas para os seus respectivos territórios e, com isso, aumentar a arrecadação do ICMS e o número de empregos, concedem os mais variados benefícios. SÃO PAULO, RIO GRANDE DO SUL, PARANÁ e BAHIA são os que mais se destacam nessa luta tributária. SÃO PAULO⁴, como arma de guerra, editou o Decreto nº 44.596/99, dando a seguinte nova redação ao artigo 669, do RICMS/SP:

“ARTIGO 669 – O Secretário da Fazenda, para os fins do disposto no art. 112 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, sempre que ocorrerem hipóteses ali previstas, poderá, à vista de parecer fundamentado, mediante despacho em cada caso, instituir regime

³ BECKER, Alfredo Augusto, em seu festejadíssimo livro TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO (nossa edição é a de 72, portanto com 42 anos), já dizia que o Brasil vivia um verdadeiro manicômio tributário. Em 1989 publicou livro intitulado CARNAVAL TRIBUTÁRIO. O que escreveria hoje, se vivo fosse?!

⁴ O governador do Estado de São Paulo, Mário Covas, publicou em O Estado de São Paulo, edição de 29/01/2000, artigo de sua autoria intitulado GUERRA FISCAL, ESSA DESCONHECIDA. Em notas de destaque, o jornal ressalta as seguintes passagens: “Todos os atos concessivos de benefícios sem aprovação unânime dos estados são ilegais” e “falam em ingressar com ações na justiça contra SP. É o réu processando a vítima.”

especial para cumprimento das obrigações tributárias (Lei nº 6.374/89, art. 112).”

E é justamente esse artigo que deve ser analisado com toda cautela.

6. O ARTIGO 669 DO RICMS/SP E SUA BASE LEGAL

O Governo do Estado de São Paulo, ao alterar o artigo 669, do RICMS/SP, baseou-se no artigo 112, da Lei nº 6.374/89, que possui a seguinte redação:

“**ARTIGO 112** - Sempre que outro Estado ou o Distrito Federal conceder benefícios fiscais ou financeiros, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, com inobservância de disposições da legislação federal⁵ que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim e sem que haja aplicação das sanções nela prevista, **o Poder Executivo poderá adotar as medidas necessárias à proteção da economia do Estado.**” (g.n.)

Mas serão constitucionais tais disposições legais e regulamentares?

Vejamos.

7. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

É pacífico na doutrina que a Constituição da República Federativa do Brasil não cria tributos, mas apenas discrimina entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal competência para a sua criação e cobrança.

Nesse mesmo sentido, podemos citar as lições do mestre ROQUE ANTONIO CARRAZZA, para o qual a “Constituição Brasileira não criou tributos, mas apenas discriminou competências para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, por meio de lei, venham a fazê-lo.”⁶

⁵ A legislação federal a que alude o artigo 112 é a Lei Complementar nº 24/75.

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros Editores, 29ª Edição, São Paulo, 2013, página 308)

Seguindo esta linha, atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal competência para a instituição do ICMS, conforme determina o artigo 155, da atual Constituição da República Federativa do Brasil:

“ARTIGO 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;

[...]

PARÁGRAFO 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII – cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

Como mencionado, apesar da competência tributária ser dos Estados e do Distrito Federal, fato este que, sem dúvida alguma, envolve competência legislativa plena sobre a matéria, a própria Constituição Federal atribuiu ao Congresso Nacional competência para, mediante lei complementar, estabelecer a forma através da qual os Estados e o Distrito Federal concederão isenções, benefícios ou incentivos fiscais no âmbito do ICMS.

De acordo com os ensinamentos de JOSÉ AFONSO DA SILVA, em seu livro Curso de Direito Constitucional Positivo, Editora Revista dos Tribunais, 6ª edição, São Paulo, 1990, página 601, “a competência tributária [...] compreende a competência legislativa plena [...]”.

O fato de a Constituição Federal atribuir ao Congresso Nacional competência para legislar sobre matéria relativa ao ICMS (forma de concessão de isenções e benefícios fiscais) não constitui, tecnicamente falando, limitação ou restrição à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. Em outras palavras, a competência já nasce delimitada.

Como explica ilustremente JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

“O artigo 155, § 2º, XII, g (adaptamos) apenas desenhou negativamente a competência dos Estados-membros no tocante a isenções unilaterais. Trata-se de uma regra negativa de competência. Os Estados-membros e Distrito Federal já recebem a competência legislativa para tributar as operações de circulação de mercadorias com exclusão da competência legislativa para unilateralmente isentar”⁷

E foi justamente esse dispositivo constitucional (artigo 155, § 2º, XII, g, da CF/88)⁸ que recepcionou a lei complementar reguladora da forma de concessão, pelos Estados e pelo Distrito Federal, de isenções e outros benefícios fiscais, qual seja, a de nº 24, de 09/01/75, editada sob a égide da Constituição anterior, e que, por sua vez, constitui a arguida base legal do já citado artigo 112, da Lei Paulista nº 6.374/89.

Desta forma, nos resta saber se pode o Fisco Paulista, por exemplo, com base na LC nº 24/75, na Lei nº 6.374/89 e no RICMS/SP, impor restrições ao crédito do ICMS destacado nas notas fiscais emitidas por estabelecimento situado em Estado diverso, partindo das premissas já elencadas anteriormente.

8. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

A Constituição Federal de 1988, além de distribuir a competência tributária entre os entes políticos, estabelece, também, a norma-padrão de cada tributo, ou seja, trazendo a Regra Matriz de Incidência Tributária de cada tributo, ao menos de forma genérica.

Nesta norma-padrão, o constituinte pode escolher quais características e princípios são adstritas a cada tributo. Desta forma, o princípio da não-cumulatividade no âmbito do Direito Tributário Brasileiro foi adotado pela Constituição Federal, inicialmente com relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, estendendo-o, posteriormente, às contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS.

O instituto da não-cumulatividade pode ser considerado tanto um princípio constitucional quanto uma técnica de apuração do valor a ser tributado. Trata-se, em

⁷ BORGES, José Souto Maior, Lei Complementar Tributária, Editora Revista dos Tribunais, 1ª edição, São Paulo, 1975, página 171.

síntese, de uma operação contábil, na qual, do valor a ser recolhido a título de tributo, são deduzidos os montantes pagos em relação ao mesmo produto nas fases pretéritas do processo produtivo.

A norma constitucional que dispõe o princípio da não-cumulatividade para determinados tributos possui eficácia plena, não necessitando de normatização infraconstitucional posterior.

Faz-se necessário analisar o conceito de não-cumulatividade. No nosso ordenamento jurídico, pode-se retirar o conceito de não-cumulatividade mediante a interpretação das regras previstas nos artigos 153, IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, ambas da Constituição Federal, que tratam do IPI e ICMS respectivamente.

Os conceitos de cumulatividade e não-cumulatividade pressupõem a existência de fatos geradores que componham uma cadeia econômica, formada por várias operações. Isso porque a não-cumulatividade visa a evitar o efeito “cascata” da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação ora considerada. Tem por escopo, indubitavelmente, desonerar o contribuinte da repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto.

A partir dessas considerações, temos que a Constituição Federal traz em seu artigo 155, ainda que de maneira genérica, as características básicas do ICMS que deverão ser observadas pelos Estados e Distrito Federal quando da sua instituição em seus respectivos territórios.

Uma das características trazidas pela Constituição Federal é a não-cumulatividade, que se encontra assim disposta, *verbis*:

“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;

[...]

PARÁGRAFO 2º – O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

⁸ A alínea g, do inciso XII, do § 2º, do artigo 155, da atual CF, veio substituir o artigo 23, § 6º, da Emenda Constitucional nº 01/69, que já tinha como objetivo evitar a chamada guerra tributária.

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;” (g.n.)

Conforme podemos verificar nos dispositivos mencionados, a não-cumulatividade é uma das principais características do ICMS, e consiste de outro modo, no direito constitucionalmente assegurado de o contribuinte deduzir, em cada operação, o montante cobrado nas operações anteriores. Vale dizer, essa característica integra a própria regra-matriz do tributo e constitui verdadeira garantia constitucional do contribuinte.

Ademais, o princípio da não-cumulatividade não é apenas um fenômeno econômico ou financeiro, mas essencialmente jurídico, na medida em que a Constituição Federal o enuncia como característica do ICMS. E é em virtude dessa mesma característica que não pode ser instituído e cobrado em cascata.

Para que os efeitos do Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade sejam logrados, é necessário que cada contribuinte possa abater do montante do ICMS devido (calculado sobre o valor da operação da qual decorrerá a saída da mercadoria/prestação do serviço) o imposto relativo à etapa anterior de circulação (em termos mais práticos: crédito pela entrada e débito pela saída).

Vale dizer, o direito ao crédito do imposto está diretamente relacionado à posterior saída, ou seja, o contribuinte, de acordo com o princípio da não-cumulatividade, tem o direito constitucionalmente assegurado de creditar-se do montante do ICMS relativo às entradas, para, então, compensá-lo com o imposto devido pelas saídas.

Como a regra geral, o princípio da não-cumulatividade, foi instituído pela Constituição Federal, somente ela própria pode estabelecer as suas “exceções”. E assim o fez, determinando exaustivamente as hipóteses em que os contribuintes não terão direito ao crédito das operações anteriores.

Tais “exceções” foram criteriosamente elencadas no Inciso II, do §2º, do artigo 155, da CF/88, inserindo como hipóteses que não devem obedecer tal princípio as operações ou prestações abrangidas por isenção ou não-incidência do ICMS.

Tendo em vista o dispositivo supracitado, somente as operações ou prestações abrangidas por isenção ou não-incidência do ICMS não darão, ao contribuinte, o direito ao crédito do imposto e, mesmo assim, se a legislação infra-constitucional não dispuser em sentido contrário, autorizando o direito a crédito também nessas hipóteses⁹.

Cabe destacar, que a Constituição Federal atribui à legislação infra-constitucional competência apenas para ampliar o direito a crédito, estendendo-o também aos casos de isenção e não-incidência.

Já as hipóteses de vedação ao crédito do imposto foram completamente exauridas pela Constituição, não competindo, ou melhor, não sendo permitido, à legislação infra-constitucional (hierarquicamente inferior à Constituição) impor quaisquer outras formas de vedação.

Corroborando esse entendimento, podemos citar as lições de AIRES FERNANDINO BARRETO, que assim se manifestou ao interpretar o inciso II, do § 2º, do artigo 155, da CF/88:

“Em resumo, podemos concluir afirmando que:

- a) a Constituição só prevê duas exceções ao direito de crédito, no caso do ICMS: as versadas no art. 155, § 2º, II;
- b) nenhuma lei pode condicionar, reduzir ou eliminar o direito de ‘creditar-se’ pelo ICMS relativo a operações anteriores;
- c) a formulação constitucional é ampla e irrestrita: toda operação tributável gera crédito. Logo, normas que estabeleçam restrições de qualquer espécie ao direito de crédito põem-se em flagrante descompasso com a Constituição.”¹⁰

Com efeito, não pode a legislação infraconstitucional, sob pretexto algum, tolher, amesquinhar ou inibir de qualquer forma o direito do contribuinte ao crédito do ICMS relativo à etapa anterior de circulação/prestação, por se tratar de um direito constitucionalmente assegurado, fora, portanto, da competência legislativa da União

⁹ Apesar dessa faculdade, a Lei Complementar nº 87/96, que disciplinou o ICMS em âmbito nacional, vedou o direito ao crédito nas operações isentas ou não-tributadas pelo imposto, nos termos do artigo 20, parágrafos 1º e 3º.

¹⁰ BARRETO, Aires Fernandino, O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais, Dialética, São Paulo, 1997, página 16.

dos Estados e do Distrito Federal, ou seja, somente lhes cabe “abrir mão” do seu direito de arrecadar, mas nunca do direito do contribuinte de creditar-se do imposto.

No mesmo sentido, vale lembrar, também, os ensinamentos do ilustre tributarista ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

“O ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao *princípio da não-cumulatividade*, que, tendo sido considerado, pela Constituição, um dos traços característicos deste tributo, não pode ter seu alcance nem diminuído nem, muito menos, anulado por normas infra-constitucionais, como melhor veremos em seguida.”¹¹

Mais adiante, conclui, com maestria:

“Portanto, o direito de compensação (em favor do contribuinte) só depende, para nascer, da ocorrência, no mundo fenomênico, de um dos *atos impositivos* do ICMS. Aceitar que a lei ou o Fisco é que vão disciplinar o gozo desse direito implica reconhecer, equivocadamente, que o Legislativo ou a Administração Pública podem, a seu critério, estreitar ou, mesmo, esvaziar o *princípio da não-cumulatividade* do ICMS, que os Estados e o Distrito Federal são obrigados, pela Constituição, a obedecer. Ora, parece-nos evidente que um direito concedido de maneira tão irrestrita pela Carta Constitucional não pode navegar ao grado da vontade do legislador ou do Fisco.”¹²

Feitas estas considerações, não restam dúvidas de que qualquer forma de restrição ou vedação à utilização do crédito do ICMS, destacado nas notas fiscais emitidas pelo estabelecimento situado em Estado diverso, que eventualmente vier a ser imposta pelo Fisco Paulista com base no artigo 669, do RICMS/SP, a pretexto de proteger sua economia, será inconstitucional por afrontar o princípio da não-cumulatividade, previsto no artigo 155, § 2º, I, da CF/88.

Ainda que esteja diante de crédito de ICMS oriundo de operações iniciadas em Estados que concedam benefícios ou vantagens fiscais para os seus contribuintes sem a observância das disposições legais federais vigentes (celebração de convênio - artigo 155, § 2º, inciso XII, g, da CF/88 e LC nº 24/75), não poderá o Fisco Paulista, invocando o artigo 669, do RICMS/SP, vedar ou restringir a sua utilização, sob pena de afrontar o já tantas vezes citado princípio da não-cumulatividade.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio, ICMS, 15ª edição, 2011, Malheiros Editores, páginas 153.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio, ICMS, 15ª edição, 2011, Malheiros Editores, páginas 161/162.

No mesmo sentido tem seguido nossos tribunais ao entenderem que é ilegal a restrição ou glosa de créditos de ICMS decorrentes de operações interestaduais em que o remetente tenha sido beneficiado pela concessão de benefícios ou incentivos fiscais entendidos como ilegais ou inconstitucionais.

Em um caso concreto, se discutia a ilegalidade da resolução 3.166/01 expedida pelo Estado de MG, que veda a apropriação de créditos de ICMS nas entradas, decorrentes de operações interestaduais, de mercadorias cujos remetentes estejam beneficiados com incentivos fiscais concedidos sem a aprovação do Confaz.

Tal resolução de Minas Gerais foi editada como forma de anular o efeito do incentivo fiscal concedido unilateralmente por outros Estados da Federação, minimizando os efeitos da chamada guerra fiscal. Contudo, pelo entendimento do STJ, a medida implica em enriquecimento ilícito do Estado, pois o Estado de Minas acaba recebendo parcela do ICMS que seria devida ao Estado de origem da mercadoria, além de ofender ao princípio da não cumulatividade, e desrespeitar o artigo 152 da Constituição Federal, que vislumbra o princípio da não-diferenciação, que veremos a seguir, vedando a distinção tributária em razão da procedência ou destinação da mercadoria.

O entendimento do STJ garante a utilização dos créditos relativos ao ICMS efetivamente pagos na origem, independentemente de benefícios que acabem por reduzir o impacto financeiro do imposto.

Assim, caso o Estado de São Paulo, ou qualquer outro Estado em situação semelhante, sinta-se prejudicado, deverá apontar suas armas para o Estado membro que efetivamente estiver descumprindo a Constituição Federal e a lei complementar, ou seja, para o Estado que conceder isenções ou benefícios fiscais indevidamente (independentemente da celebração de convênio), e não para o contribuinte que apenas usufrui do direito constitucionalmente assegurado de creditar-se do imposto, sem cometer infração alguma.

9. ANALISE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75

Conforme já visto anteriormente, os Estados e o Distrito Federal não podem, unilateralmente, conceder isenções ou outros benefícios na área do ICMS.

GERALDO ATALIBA ensina que:

“O princípio geral segundo o qual ‘quem pode tributar pode isentar’ sofre aqui peremptória exceção. Os Estados podem instituir o ICM, mas, não podem estabelecer isenções livremente por causa da delicadeza do princípio da não-cumulatividade”¹³

A Constituição, em seu, já várias vezes citado, artigo 155, § 2º, XII, g, exige que os Estados e Distrito Federal observem, para tal fim, o disposto em lei complementar.

Diante de tal exigência, veio a Lei Complementar nº 24/75¹⁴, que assim dispôs ao regulamentar a forma de concessão de isenções, benefícios e vantagens pelos Estados e Distrito Federal no âmbito do ICMS:

“ARTIGO 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 – a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto sobre 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.

ARTIGO 2º – Os convênios a que alude o artigo 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.

PARÁGRAFO 1º – As reuniões se realizarão com a presença de representantes do Governo Federal.

PARÁGRAFO 2º – A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou

¹³ ATALIBA, Geraldo, Lei Complementar na Constituição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1971, página 20.

¹⁴ A LC nº 24/75 foi editada sob a égide da Constituição anterior (art. 23, §6º) e recepcionada pela atual (art. 155, § 2º, XII, g).

parcial dependerá de aprovação de quatro- quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

PARÁGRAFO 3º – Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no ‘Diário Oficial’ da União.

[...]

ARTIGO 8º – A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

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

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

PARÁGRAFO ÚNICO – Às sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial [...].”

Conforme se verifica, a LC nº 24/75, além de dispor acerca do procedimento a ser observado pelos Estados e pelo Distrito Federal, determinou, também, que a sua inobservância acarretaria 1) a “ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria”; 2) “a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido”; e 3) presunção de irregularidade nas contas dos Governadores e não repasse de verbas.

Noutras palavras, equivale dizer que a penalidade recairá não apenas sobre os Estados (art. 8º, parágrafo único) que concedem isenções ou benefícios fiscais relativos ao ICMS ao arripio da legislação vigente, mas, também, sobre os contribuintes que porventura adquiram mercadorias/serviços provenientes desses Estados (art. 8º, I e II).

Nada mais arbitrário! Nada mais absurdo!

À lei complementar cabe, nos exatos termos constitucionais, regular a forma como os benefícios serão concedidos e revogados. Compete à Lei Complementar, portanto, estabelecer que os benefícios serão concedidos via convênio (artigo 1º); que a aprovação/revogação de convênios obedecerá este ou outro quorum (artigo 2º, § 1º); que os convênios serão publicados (artigo 2º, § 3º), etc. Pode disciplinar a celebração/revogação de convênios e a imposição de penalidades aos Estados e seus Governadores. Nada mais.

A lei complementar não pode, sob pena de exceder a competência que lhe foi outorgada pelo artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição e, assim, ofender o princípio constitucional da não-cumulatividade, vedar direito a crédito por parte do contribuinte.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a respeito dessa questão, ensina:

“[...] Por fim, ao ‘regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados’, a lei complementar deve limitar-se a estabelecer a forma e a oportunidade [...] dos convênios interestaduais e distritais em matéria de ICMS [...] Insistimos, porém, que esta lei complementar é de feição adjetivo, determinando o *modus faciendi*, isto é, a operatividade técnica dos convênios.”¹⁵

No mesmo sentido a lição de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

“[...] caberá à lei complementar editada pela União estabelecer normas gerais, diretrizes para celebração dos convênios. Essas normas poderão consistir no disciplinamento formal e procedimental dos convênios, mas o disciplinamento material das isenções do ICM compete aos Estados-membros e Distrito Federal mediante convênios. A inovação mais importante introduzida pelo art. 23, § 6º, consiste portanto no estabelecimento, em caráter nacional, do princípio da reserva excludente porém da concessão de isenções do ICM [...]”¹⁶

Desta forma, fica fácil perceber, diante da letra da Constituição e das lições da melhor doutrina, que à lei complementar é permitido regular, estabelecer, disciplinar enfim, a forma, a maneira como os Estados e o Distrito Federal concederão isenções e outros benefícios na órbita do ICMS. Mas jamais impedir o contribuinte de realizar o seu direito a crédito.

Assim, as disposições contidas nos incisos I e II, do artigo 8º, da LC nº 24/75, são inconstitucionais, uma vez que excedem a competência prescrita pelo artigo 155, § 2º, XII, g, e, com isto, violam o princípio constitucional da não-cumulatividade (artigo 155, § 2º, I, da CF/88). A mesma sorte terá toda legislação (ordinária e regulamentar) que nela se baseia.

No que se refere ao artigo 112, da Lei Paulista nº 6.374/89, cuja base é, inequivocamente, a LC nº 24/75, verifica-se que se trata de um artigo vago. Diz apenas que “Sempre que outro Estado ou Distrito Federal conceder benefícios fiscais [...] poderá adotar as medidas necessárias à proteção da economia do Estado.” Contudo, entendemos como constitucional esse dispositivo legal paulista, desde que interpretado e aplicado da forma correta.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros Editores, 29ª edição revista e ampliada, São Paulo, 2013, páginas 434 e 435.

O Poder Executivo pode, então, tomar as medidas que julgar necessárias à proteção da economia do Estado de São Paulo sempre que outro Estado ou o Distrito Federal conceder benefícios fiscais irregularmente, como, por exemplo, propor a competente medida judicial contra o Estado faltoso. Mas dentre estas medidas não pode estar qualquer restrição ao direito a crédito por parte do contribuinte, pois, conforme já visto, são inconstitucionais os incisos I e II, do artigo 8º, da LC nº 24/75. Caso contrário, restará ferido o princípio constitucional da não-cumulatividade.

No entanto, ao regulamentar o acima citado artigo 112, o Poder Executivo Paulista optou por medidas que, se executadas, irão ferir o princípio da não-cumulatividade, como veremos a seguir.

10. O ARTIGO 669 DO RICMS/SP E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA LEGALIDADE E DA SEGURANÇA JURÍDICA

Como visto acima, o artigo 112, da Lei nº 6.374/89, possibilita ao Poder Executivo “adotar as medidas necessárias à proteção da economia do Estado” sempre que for constatada a concessão de isenções ou benefícios fiscais em desacordo com a legislação federal que regulamenta a celebração de convênios entre os Estados e o Distrito Federal.

Desta feita, aceitando que tal dispositivo seja constitucional¹⁶, sua regulamentação via decreto regulamentar somente será constitucional e, portanto, plenamente válida, se estipular medidas visando a proteção da economia paulista que não impliquem em retaliação dos direitos e garantias constitucionais dos contribuintes.

Analisando por este espectro, poderá validamente ser estipulado, via decreto regulamentar, que caberá ao Poder Executivo propor a competente medida judicial contra o Estado ou Distrito Federal que conceder isenções, incentivos e benefícios independentemente da celebração de convênio com os demais Estados-membros.

¹⁶ BORGES, José Souto Maior, Lei Complementar Tributária, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975, página 169.

¹⁷ Não estamos considerando, aqui, a ofensa do artigo 112, da Lei nº 6.374/89, ao princípio constitucional da independência e harmonia dos poderes (artigo 2º, da CF/88), por delegar ao Poder Executivo prerrogativa do Poder Legislativo, ou seja, permitir que o primeiro, através de Decreto Regulamentar, estabeleça quais as medidas a serem adotadas.

Ao revés, não poderá o aludido regulamento, sob pena de ilegalidade e inconstitucionalidade, adotar medidas que venham a amesquinhar direitos dos contribuintes assegurados pela própria Constituição.

Pois bem.

O Decreto nº 44.596/99, dando nova redação ao artigo 669, do RICMS/SP, outorgou ao Secretário da Fazenda a possibilidade de instituir regime especial para cumprimento das obrigações tributárias sempre que verificadas as hipóteses prevista no já tantas vezes citado artigo 112, da Lei nº 6.374/89.

É evidente que a eventual instituição de regime especial destinar-se-á a exigir o cumprimento de obrigações tributárias por parte dos contribuintes paulistas que adquirem mercadorias em Estados que concedam benefícios fiscais, não se destinando a explicitar as providências que o Estado de São Paulo poderá tomar contra os demais.

Tal decreto não traz nenhuma referência, nenhum indício do que poderá ou não estabelecer o dito regime especial. Puro e simples arbítrio, inaceitável num Estado (supostamente) de Direito.

Disposições que conferem poderes absolutos a autoridades administrativas são típicas de estados totalitários e não se Estado de Direito, baseados no princípio da legalidade, como é o Brasil.

E nesse contexto vale transcrever as sempre oportunas lições de ALBERTO PINHEIRO XAVIER: “O método da cláusula geral – tão caro aos Estados totalitários - não pode deixar de brigar com a própria essência do Estado de Direito e, em especial, com os valores da segurança jurídica que este encarna. Em boa verdade, se ao Estado de Direito repugna a célebre declaração do Governo soviético de Munique, em 1919: “Toda a ofensa dos princípios revolucionários será punida. A determinação da natureza da pena cabe à livre discricção do juiz [...]”¹⁸.

Não é possível saber o que o regime especial irá estabelecer. Mas é possível sim, e com toda certeza, saber o que ele não poderá estabelecer: não poderá restringir o direito a crédito.

E isto por duas razões:

- qualquer restrição ao direito a crédito irá ferir de morte o princípio constitucional da não cumulatividade; e

¹⁸ XAVIER, Alberto Pinheiro, Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação, Editora Revista dos Tribunais, 1ª edição, São Paulo, 1978, pág.85.

- o decreto que dá poderes absolutos ao regime especial desbragadamente afronta o princípio constitucional da legalidade que, por sua alta relevância, encontra-se previsto em dois dispositivos constitucionais, a saber:

“ARTIGO 5º - (...)

I - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

...

“ARTIGO 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.”

Com efeito, o Decreto Regulamentar expedido pelo Poder Executivo, como o próprio nome diz, tem por finalidade regulamentar, ou seja, explicitar, tornar claras as disposições contidas na lei tributária. Dentro dessa atividade regulamentar não lhe é permitido inovar no ordenamento jurídico existente. Em outras palavras, ao regulamento não é autorizado criar, modificar ou extinguir direitos ou obrigações, mas apenas esclarecer o que já existe na lei.

Sobre o assunto, pondera brilhantemente WALDIR LUIZ BRAGA acerca do princípio da legalidade: “[...] Recorde-se, por importante, que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, e não em virtude da vontade da autoridade administrativa. Recorde-se, ainda, que o tributo deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º do CTN), plenamente vinculada à lei, excluída toda e qualquer possibilidade de a autoridade ir além ou ficar aquém da lei.”¹⁹.

Ora, se o decreto regulamentar não pode criar, modificar ou extinguir direitos e obrigações, também não pode delegar tais tarefas a um simplório regime especial!

Desta forma, se o regime especial vedar o direito a crédito do ICMS, afrontará brutalmente, além do princípio da não-cumulatividade, o princípio da legalidade e, conseqüentemente, não será de observância obrigatória pelo contribuinte. Afinal, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. E decreto regulamentar, e menos ainda regime especial, não são leis.

¹⁹ BRAGA, Waldir Luiz, O Princípio Constitucional da Estrita Legalidade e o Parecer Normativo CST nº 46, de 17-8-1987, publicado pela LTR, no Suplemento Tributário nº 38/88.

Do mesmo modo que fere o princípio da legalidade, com a mesma intensidade, o artigo 669, do RICMS/SP, fere o princípio constitucional da segurança jurídica, uma vez que não deixa claro e evidente, aos olhos dos contribuintes, nem quais são os fatos concretos que, se realizados e quando realizados, darão ensejo à instituição de regime especial pelo Fisco Paulista, e muito menos qual o procedimento a ser instituído (quais os critérios a serem adotados) via regime especial para o cumprimento das aludidas obrigações.

11. PRINCÍPIO DA NÃO-DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA

Trata-se de um princípio que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. A guerra fiscal entre os Estados Membros da Federação fere, diretamente, este princípio, que encontra guarida no artigo 152 da Constituição da República Federativa do Brasil:

“Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

Com a mera leitura do presente artigo podemos dizer que este princípio, ao contrário das demais vedações constitucionais, não se destina à União, mas tão somente os Estados, Distrito Federal e os Municípios.

Desta feita, União Federal pode fazer diferenciação tributária para diminuir desigualdades sociais e econômicas, o que é vedado para os demais entes.

Todos os tributos vigentes no Brasil, salvo os da União como já visto, devem obedecer ao princípio da não-diferenciação tributária, ou seja, para que não haja diferenciação tributária sobre bens e serviços de qualquer natureza em razão de sua procedência ou destino, com o objetivo de frear e acabar com a guerra fiscal.

Tendo como base este princípio, a Constituição Federal objetivou evitar o favorecimento aos estados mais poderosos economicamente ou os maiores em volume territorial, prevalecendo a igualdade entre os estados membros da nação.

Quanto ao princípio em tela, PAULO DE BARROS CARVALHO, ao discorrer sobre o tema explica: “Significa que as pessoas tributantes estão impedidas de graduar seus tributos, levando em conta a região de origem dos bens ou o local para onde se destinem.”²⁰.

CARLOS HENRIQUE DA FONSECA, ao comentar sobre o IPVA e a impossibilidade na diferença das alíquotas quanto a procedência dos veículos importados, afirmou que:

“[...] uma vez que a própria Constituição veda aos Estados estabelecer diferença tributária entre bens em razão de sua procedência, conclui-se que a diferenciação efetuada nos veículos importados afronta o Texto Maior”²¹.

Apesar do princípio da não-diferenciação tributária ser normalmente tratado como comando constitucional que impossibilita os entes federativos diferenciar alíquotas sobre bens e serviços quanto sua destinação ou procedência, podemos aplicá-lo à discussão em tela no presente trabalho. Isto porque, os benefícios de ICMS criados pelo ente federativo, sem ter sido autorizado por convênio, causaria uma forma de discriminação tributária, tornando conveniente a negociação com determinados Estados em detrimento de outros.

Assim, podemos, firmar que o princípio da não-diferenciação tributária visa preservar a unidade nacional, em termos tributários, buscando extirpar a guerra fiscal que tem prevalecido em nosso país.

12. SÚMULA VINCULANTE Nº 69

Tendo em vista toda a insegurança jurídica decorrente da guerra fiscal, que vêm a cada dia alcançando uma maior gravidade, o Supremo Tribunal Federal pretende incluir em sua pauta de votação a criação da Súmula Vinculante 69 que tem como

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 23ª edição, 2011, pg. 218;

²¹ FONSECA, Carlos Henrique da, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e a Problemática das Alíquotas Diferenciadas quanto à Procedência, Revista Dialética do Direito Tributário, nº. 30, pg. 21

objetivo declarar inconstitucional todos os incentivos fiscais estaduais de ICMS concedidos à revelia do CONFAZ.

Caso a Súmula Vinculante seja aprovada, todos os incentivos fiscais concedidos sem a aprovação do CONFAZ terão o mesmo destino, ou seja, serão declarados inconstitucionais.

O Estado que julgar prejudicado por incentivo de outro Estado e na hipótese de esse Estado não suspender de imediato o programa de incentivo, poderá reclamar direto ao Supremo alegando o descumprimento da dita súmula, sendo um caminho célere para a derrubada do incentivo, se comparado com o rito clássico das Ações Diretas de Inconstitucionalidade ajuizadas até hoje.

A redação da proposta da súmula lança apenas uma ótica sobre a problemática que visa extirpar do cenário jurídico nacional: a ausência de chancela unânime do CONFAZ.

Outro problema que possivelmente teremos, é a requisição pelo Ministério Público para que sejam realizadas cobranças por parte dos Estados dos tributos que deixaram de arrecadar do contribuinte ao tempo da vigência dos incentivos, se restringindo, é claro, aos últimos cinco anos, caso não haja uma modulação dos efeitos da súmula por parte do Supremo. Não pretendo discutir aqui a constitucionalidade dessas cobranças.

Desta forma, restará ao contribuinte se defender em execuções fiscais, propor ações judiciais em face dos Estados, ou ainda, buscar o CONFAZ, por intermédio dos Estados para que sejam aprovados, com urgência, os programas de incentivos e assim não sofram as eventuais cobranças.

13. CONCLUSÃO

Como visto, a Guerra-Fiscal é um acontecimento mundial e que há décadas vem sendo utilizado como mecanismo de aumento de arrecadação pelos entes federativos e no âmbito internacional, em detrimento de Estado “concorrente”.

No decorrer de todo este trabalho, verificou-se que eventual restrição que venha a ser imposta pelo Fisco Paulista, com base no artigo 669, do RICMS/SP, ou

qualquer outro Estado-membro com legislação semelhante, ou seja, os mesmos fundamentos jurídicos e premissas, ao crédito do ICMS destacado nas notas fiscais emitidas por estabelecimentos situados em Estado-membro diverso, não poderão prosperar por:

- ofender ao princípio da não-cumulatividade, que assegura ao contribuinte o direito ao crédito do ICMS relativo às etapas anteriores de circulação, direito esse que não pode, de maneira alguma, ser amesquinçado pela legislação infra-constitucional;
- estabelecer hipótese de vedação ao crédito do ICMS diversa daquelas exaustivamente estabelecidas pela própria Constituição;
- serem flagrantemente inconstitucionais os incisos I e II, do artigo 8º, da LC nº 24/75, por contrariarem o princípio da não cumulatividade;
- ferir o princípio da legalidade, por extrapolar a sua função regulamentar e criar novas disposições não previstas em lei;
- afrontar o princípio da segurança jurídica, por constituir norma ampla e genérica, que permite ao Fisco Paulista atuar de acordo com a sua discricionariedade.

Assim, de forma genérica, o Estado-membro que entenda prejudicado por ato de Estado-membro diverso que concede benefícios fiscais ao contribuinte, sem observância do convênio, caracterizando assim clara guerra-fiscal, poderá, caso assim julgue conveniente à sua economia, voltar-se contra o Estado infrator, mas, jamais contra os contribuintes.

14. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23º Edição. Ed. Saraiva, São Paulo, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª Edição. Malheiros Editores, São Paulo, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33º Edição. Malheiros Editores, São Paulo, 2012.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 3º Edição. Ed. Noeses, São Paulo, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17º Edição. Ed. Saraiva, São Paulo, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário - Constituição e Código Tributário – à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14º Edição. Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2012.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho. **Tributos em Espécie – fundamentos e elementos**. Editora Elsevier, São Paulo, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª Edição. Ed. Saraiva, 1972.

BORGES, José Souto Maior, **Lei Complementar Tributária**, 1ª edição. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975.

BARRETO, Aires Fernandino. **O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais**, Dialética, São Paulo, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15ª edição. Malheiros Editores, São Paulo, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Lei Complementar na Constituição**. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1971.

XAVIER, Alberto Pinheiro. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. 1ª edição. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978.

MACHADO, Hugo de Brito. **"A Guerra Fiscal"**. Disponível em www.temi.com.br/artigos/guerra.html. Acessado em 03/09/2014

REBELO, Aldo. **"A Guerra Fiscal e Reforma Tributária"**. Disponível em www.camara.gov.br/aldorebelo/publicacoes/TRIBUT.html. Acessado em: 04/09/2014.