

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM
CURSO DE DIREITO

LEONARDO DE OLIVEIRA SIMÕES

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS COMO CAUSA ENSEJADORA
DA GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS BRASILEIROS**

MARÍLIA
2016

LEONARDO DE OLIVEIRA SIMÕES

OS BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS COMO CAUSA ENSEJADORA DA
GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS BRASILEIROS

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Direito da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Alexandre Alves Vieira
Co-Orientador: Prof^a. Daniela Ramos Marinho
Gomes

MARÍLIA
2016

SIMÕES, Leonardo de Oliveira. **Os Benefícios Fiscais do ICMS como Causa Ensejadora da Guerra Fiscal entre os Estados Brasileiros** / Leonardo de Oliveira Simões; Orientador: Alexandre Alves Vieira; Co-orientador: Daniela Ramos Marinho Gomes. Marília, SP: [s.n], 2016. 52 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Direito) – Curso de Direito, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, Marília, 2016.

1. Federalismo Fiscal. 2. Entes Federativos. 3. ICMS 4. CONFAZ. 5. Guerra Fiscal.

CDD: 341.3963



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"

MANTENEDORA DO CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM

Curso de Direito

Leonardo de Oliveira Simões

RA: 51671-6

**Os Benefícios Fiscais do ICMS Como Causa Ensejadora da Guerra Fiscal
Entre os Estados Brasileiros.**

Banca examinadora do Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao Programa de Graduação em Direito da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Nota: 10,0

ORIENTADOR(A):

Alexandre Alves Vieira

1º EXAMINADOR(A):

Daniela Ramos Marinho Gomes

2º EXAMINADOR(A):

Ana Flávia de Andrade Nogueira Castilho

Marília, 30 de novembro de 2016.

Dedico este trabalho aos meus familiares, em especial, meus pais, Sônia Maria de Oliveira e Luís Otávio Simões, ao meu irmão, Luís Gustavo de Oliveira Simões, minha namorada, Mariana Junqueira Baracioli e ao meu tio Guilherme José Franceschetti Júnior (em memória), os quais sempre me apoiaram nos estudos, educação, formação e principalmente nunca me deixaram desistir.

Dedico ainda ao Professor Alexandre Alves Vieira e a Professora Daniela Ramos Marinho Gomes, por todos os ensinamentos e paciência que tiveram no decorrer deste trabalho.

Por fim, dedico também a todos meus amigos, em especial aos que fazem parte da “Família Nipônicos”, por todos os conselhos, ajudas e momentos sensacionais que passamos juntos.

AGRADECIMENTOS

Inicio meus agradecimentos com a frase do brilhante cantor Tom Jobim “É impossível ser feliz sozinho”. Tal frase não só está completamente correta, como, a meu ver, cabem mais definições além de felicidade. Na realidade, acredito que seja impossível chegar a qualquer lugar e conquistar nossos objetivos sem que alguém nos estenda a mão e caminhe ao nosso lado.

Deste modo, gostaria, primeiramente, de agradecer a Deus, pois, sem ele, nós não conseguiríamos forças para prosseguir e conquistar nossas tão difíceis vitórias.

Outrossim, quero agradecer a toda minha família, em especial, meu pai Luís Otávio Simões, minha mãe Sônia Maria de Oliveira e meu irmão Luís Gustavo de Oliveira Simões, por todos os ensinamentos, carinho, dedicação, apoio e conselhos que me proporcionam. Agradeço todas as renúncias que fizeram em meu nome (não foram poucas) e espero um dia poder retribuí-las. Sem vocês, com certeza a vida não teria o mesmo valor e a mesma felicidade. Essa conquista também é de vocês e para vocês. Muito Obrigado.

Agradeço a minha namorada Mariana Junqueira Baracioli, por todos esses anos de companheirismo, compreensão, apoio, dedicação, amor, carinho e de tantas vezes deixar de lado a sua vontade por entender os inúmeros compromissos que tive no decorrer desses últimos 05 (cinco) anos de estudo. Um dia com certeza olharemos para trás e veremos o quanto valeu a pena todos os esforços que fizemos juntos. Como disse acima, sem você esses anos não teriam o mesmo brilho, não seriam tão especiais.

Agradeço também ao meu tio Guilherme José Franceschetti Júnior não só pelo apoio, torcida, carinho e companheirismo que sempre me proporcionou, mas também porque foi ele quem me concedeu a primeira oportunidade de emprego e os primeiros ensinamentos nessa área. Infelizmente não poderei mostrar e nem dizer essas palavras a ele, pois, por um acaso da vida não está mais entre nós, contudo, estará eternamente em meu coração e eu jamais me esquecerei de todos os momentos que passei ao

lado dele. Para mim, sempre foi um exemplo de pessoa, na qual tive e sempre terei um grande respeito, admiração e amor.

Aos Professores Alexandre Alves Vieira e Daniela Marinho agradeço toda a paciência, compreensão e ensinamentos durante este trabalho e também todos os conselhos fornecidos, os quais contribuíram e ainda contribuirão muito em minha formação pessoal e profissional.

A este centro universitário, seus professores e colaboradores por toda a excelente formação que me proporcionaram. Os ensinamentos e aprendizados aqui obtidos contribuíram muito para essa conquista.

Ao Ministério do Trabalho e Emprego e a equipe Giraldi Advogados, meus primeiros estágios, onde tive a oportunidade de conhecer pessoas fantásticas que muito contribuíram para meu aprendizado.

Agradeço ao Escritório Flávio Luís de Oliveira Advogados, na pessoa de seu sócio proprietário Doutor Flávio Luís de Oliveira e seus associados, Estevão Tavares Libba e Gabriel Abib Soriano e toda sua equipe, da qual faço parte e tenho a honra de poder aprender dia a dia com esses excelentes profissionais. Os ensinamentos obtidos nesses últimos anos foram sem dúvida de extrema importância em minha formação.

Agradeço a todos meus amigos, em especial, Alessandro Pereira, Antônio Martino, Bruno Pavanetti, Bruno Baldinoti, Fabrício Taira, Fernando Soares Medeiros, Fernando Taira Yamashiro, Guilherme Marconatto Modelli, José Luiz Queiroz, Lucas Coelho, Lucas Colombera, Pedro Ramsey Luppi, Rafael Herculiani e Victor de Matos por todos esses anos de amizade que sempre estiveram ao meu lado nessa caminhada.

Por fim, porém não menos importante, presto aqui uma singela homenagem ao meu grupo de amigos denominado “Nipônicos”, o qual para todos que a ele pertence se tornou uma família. A vocês meus amigos, agradeço toda a amizade, apoio, companheirismo e principalmente os momentos inesquecíveis que passamos juntos. É uma honra fazer parte desta família que sempre busca ajudar uns aos outros e estar juntos em todos os momentos, seja de tristeza ou alegria. Olhando esse grupo, bem como alguns outros amigos, posso dizer que vejo o verdadeiro significado da palavra amizade.

“Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades, lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível.”

(Charles Chaplin)

SIMÕES, Leonardo de Oliveira. **Os Benefícios Fiscais do ICMS como Causa Ensejadora da Guerra Fiscal entre os Estados Brasileiros**. 2016. f.52. Trabalho de Curso (Bacharelado em Direito) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2016.

RESUMO

O presente trabalho foi elaborado para a obtenção do título de bacharel ao curso de Direito do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM. Tem como objeto de estudo o fenômeno da Guerra Fiscal do ICMS no Brasil. Busca-se uma análise, por meio da utilização do Direito do Tributário, Direito Constitucional e tributação do ICMS, fomentar a discussão que servirá de norte para a conclusão da dogmática apresentada. Este trabalho objetiva o estudo do aludido fenômeno, para demonstrar no que consiste a Guerra Fiscal, como esta surge no Brasil, e suas relações com as buscas desenfreadas dos Estados por investimentos em seu território, operacionalizadas por benefícios e incentivos fiscais que acarretam as diminuições do valor a ser pago a título de ICMS. Foi utilizado o método dedutivo e pesquisa bibliográfica. O desenvolvimento do trabalho se deu por um breve levantamento histórico do Federalismo, a forma como o país adotou para se organizar politicamente em forma de federação e o modo em que o Ente Soberano, por meio de sua Carta Magna, distribuiu a competência tributária aos entes federativos, posteriormente passou-se ao estudo do ICMS em si, bem como de suas peculiaridades e formas de tributação. Por fim, estudou-se a importância do CONFAZ e o modo com que os Estados-membros e Distrito Federal concedem benefícios fiscais as empresas privadas, diminuindo a carga tributária do ICMS. Concluiu-se daí que os incentivos fiscais irregulares concedidos ao ICMS contribuem para o surgimento do fenômeno da Guerra Fiscal no Brasil, a qual traz consigo enormes prejuízos a toda nação e aos contribuintes de determinados entes federativos quando estes praticam a glosa de crédito.

PALAVRAS-CHAVES: Federalismo Fiscal; Entes Federativos; ICMS; CONFAZ; Guerra Fiscal.

SIMÕES, Leonardo de Oliveira. **Os Benefícios Fiscais do ICMS como Causa Ensejadora da Guerra Fiscal entre os Estados Brasileiros**. 2016. f.52. Trabalho de Curso (Bacharelado em Direito) – Centro Universitário Eurípedes de Marília, Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”, Marília, 2016.

ABSTRACT

This study was designed in order to obtain the degree in Bachelor of Science in Law from the University Center Euripides in Marília - UNIVEM. Its object of study is the Tax War phenomenon in Brazil. Analysis is carried out, by using Tax Law, Constitutional Law and ICMS taxation, fomenting a discussion which will give way to the conclusion of the presented dogma. This study has the aim to study the alluded phenomenon, to demonstrate what Tax War is, how it comes up in Brazil and its relationship with the unrestrained search of States for investments in its territory, which are operated by tax benefits and incentives which cause a value reduction to be paid through ICMS. The methodology used was deductive and bibliographic research. The study development was given by a short historical survey of Federalism, the way which our country adopted to organize politically shaped of federation and the way which the Sovereign entity distributes tax competence to federal entities, posteriorly it passed to study of ICMS and its peculiarities and tax forms. Finally, it is studied the importance of CONFAZ and the way the member States and Federal District grant tax benefits to private companies, reducing the tax burden of ICMS. It follows then that the irregular tax incentives granted by ICMS contribute to the rising of the Tax War in our country, which brings huge losses for the entire nation and to taxpayers of certain federal entities when they practice credit disallowance.

KEYWORDS: Fiscal Federalism; Federal Entities; ICMS; CONFAZ; Tax War.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.: Artigo

CF: Constituição Federal

CONFAZ: Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN: Código Tributário Nacional

ICM: Imposto sobre Circulação de Mercadoria

ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços

IVA: Imposto sobre Valor Agregado

STJ: Superior Tribunal de Justiça

STF: Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
CAPÍTULO 1 – O PACTO FEDERATIVO E A DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	14
1.1 Estado Federal e a Soberania	14
1.2 O Pacto Federativo no Brasil	16
1.3 Noções de Tributação	18
1.4 Competência Tributária para criação de Impostos.....	19
1.5 O Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços – ICMS	21
CAPÍTULO 2 – O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE AFETO AO ICMS, SUAS COMPARAÇÕES COM OS IMPOSTOS INTERNACIONAIS E OS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS	25
2.1 A não oneração do contribuinte	25
2.2 O Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS.....	25
2.3 As compensações trazidas pelo princípio da não-cumulatividade.....	27
2.4 Formas de Implementação da Compensação	29
2.5 Diferenças entre o ICMS e os Impostos Estrangeiros	31
2.6 As operações interestaduais e os regimes de tributação do ICMS no Estado de origem e destino	34
CAPÍTULO 3 – O PAPEL DO CONFAZ, OS BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS EXISTENTES E A GUERRA FISCAL DO ICMS	37
3.1 O Papel do CONFAZ.....	37
3.2 Os Benefícios Fiscais Existentes no Ordenamento Jurídico em Relação ao ICMS ..	39
3.2.1. Os incentivos concedidos pelos Estados-membros e Distrito Federal	39
3.2.1.1 As Isenções Tributárias	40
3.2.1.2 Redução da Base de Cálculo	41
3.2.1.3 Redução de Alíquotas	42
3.2.1.4 Crédito Presumido	43
3.3 A Guerra Fiscal do ICMS	43
3.4 As Glosas de Crédito	46
CONCLUSÃO.....	49
REFERÊNCIAS	51

INTRODUÇÃO

Atualmente, é correto mencionar que no Brasil existem diversos tributos, dentre eles os impostos, os quais são divididos em sua competência, quais sejam Municipais, Estaduais e Federais.

Nesta toada, no que tange aos Estados-membros e Distrito Federal, impende consignar que a maior arrecadação provém do imposto denominado ICMS - Imposto sobre circulação de mercadoria e prestação de serviços.

Ocorre que, tendo em vista que o ICMS é um imposto de competência Estadual, os Estados possuem determinada liberdade para arrecadá-lo. Desta forma, dependendo do interesse de cada Estado-membro ou Distrito Federal, estes concedem a certas empresas privadas benefícios fiscais, tais como isenções ao recolhimento deste tributo, modificação da base de cálculo, reduzindo o valor do ICMS para que, assim, recebam maiores investimentos privados em seu território.

Assim, verifica-se que, em razão das buscas desenfreadas dos Estados por investimentos em seu território, benefícios e incentivos fiscais são concedidos pelos Estados para que as empresas ali se instalem, dando início do fenômeno conhecido como Guerra Fiscal.

Deste modo, utilizando-se do método dedutivo de pesquisa e por meio de pesquisas bibliográficas, legislativas e jurisprudenciais, este trabalho objetiva o estudo do aludido fenômeno, para demonstrar no que consiste a Guerra Fiscal, como esta surge no Brasil, e suas relações com as buscas desenfreadas dos Estados por investimentos em seu território, operacionalizadas por benefícios e incentivos fiscais que acarretam as diminuições do valor a ser pago a título de ICMS, beneficiando as empresas que pretendem se instalar no país, assunto este que, conforme será demonstrado está diretamente relacionado com o tema principal deste trabalho científico.

Diante disso, em um primeiro momento, no Capítulo 1, será analisada a forma como o Brasil optou por se estruturar politicamente, adotando a forma de Federação, estudando o federalismo fiscal e a divisão de competência tributária no país e, assim, o ICMS propriamente dito.

Após, no intuito de entender mais sobre o ICMS, o presente trabalho ocupará-se com o estudo dos institutos que estruturam sua formação, isto é, o princípio da não-

cumulatividade, as formas de compensações desse imposto, suas diferenças com os impostos semelhantes estrangeiros, as operações interestaduais e os regimes de tributação nos Estados.

A partir de todo o apresentado, o Capítulo 3 consistirá em apresentar a importância do CONFAZ por meio de seus convênios para minorar a incidência da Guerra Fiscal, bem como as formas de concessão de benefícios e incentivos fiscais concedidos as empresas, aprofundando o entendimento sobre a Guerra Fiscal no Brasil e suas relações com as operações interestaduais.

Com tal delineamento, será possível observar a busca incontrolável dos Estados-membros e Distrito Federal por investimentos privados em seu território, demonstrando, brevemente seu efeito no âmbito tributário, entendendo o que é o fenômeno da Guerra Fiscal do ICMS no Brasil e os prejuízos por ela causados à Nação e aos próprios contribuintes.

CAPÍTULO 1 – O PACTO FEDERATIVO E A DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

1.1 Estado Federal e a Soberania

Quando se fala em pacto federativo, obrigatoriamente se remete ao Estado Federal, uma vez que este se encontra no topo deste sistema.

Deste modo, traz-se à baila uma importante discussão, haja vista que até mesmo diversos autores, como Duguit, Hauriou, Jellinek, Kelsen, apontam características divergentes acerca de Estado Federal, ou seja, cada qual traz novos conceitos e citações, de modo que por meio destes apontamentos não é possível chegar a uma conclusão. (CARRAZZA, 2002, p.107/108)

Assim, nota-se o quão árdua é a tarefa de conceituá-lo. Nesse sentido:

Logo, os que buscam um conceito definitivo, universal e inalterável de Federação supõem, erroneamente, que ela, aqui e alhures, tem forma única, geométrica, recortada de acordo com um molde inflexível. Para estes, os Estados são só federados quando se ajustam, como verdadeiras luvas, aos “arquetipos eternos”, cujas origens e contornos lutam por precisar. (CARRAZZA, 2002, p.108)

Para tanto, importante entender o que é a federação, qual sua forma de governo, e assim poder-se-á então entender o Estado Federal.

Afirma-se que a Federação nada mais é que uma associação de Estados-membros, os quais, ao se unirem, dão lugar a um novo ente soberano, qual seja o Estado Federal, tornando-se estes Estados Federados a nova criação.

Com efeito, ainda que permaneçam com suas personalidades jurídicas, os Estados Federados perdem suas soberanias, uma vez que esta, por meio do sistema de governo escolhido (federalismo) passa ser da União, mais precisamente deste novo Estado criado (Estado Federal).

Neste contexto, cabe dizer que soberania é o poder supremo, sem restrições. Segundo Laferrière, um de seus atributos principais é “impor-se a todos sem compensação. Logo, quem detém este poder, detém a Soberania.” (CARRAZZA, 2002, p.109)

Assim, nesse sistema de governo (Federalismo), apenas o Estado Federal possui soberania, uma vez que:

(...) dentre as várias pessoas que convivem no território estatal, apenas ele detém a faculdade de reconhecer, outros ordenamentos jurídicos e disciplinar as relações com eles, seja em posição de igualdade (na comunidade internacional), seja em posição de ascendência (por exemplo, em relação às entidades financeiras), seja até em posição de franco antagonismo (v.g., com as associações subversivas). (CARRAZZA, 2002, p.109)

Importante ressaltar que a soberania é inerente à própria natureza do Estado, uma vez que se este deixasse de possuir um efetivo poder sobre os demais entes que o compõem, não seria Estado, ou seja, a este cabe o poder supremo, regulando as pessoas que a ele estão federadas.

Vale dizer que a soberania é uma, originária, indivisível e inalienável, como ensina CARRAZZA, *in verbis*:

Una, porque exclusiva, já que, num mesmo Estado, não podem habitar duas ou mais soberanias. Originária, porque ela tem sua própria fonte e, destarte, não se apóia, direta ou indiretamente, em ordenamentos superiores ou anteriores, que a estabelecem ou podem modificá-la ou ab-roga-lá. Indivisível, porque, fracionada, desaparece. E inalienável, porque o Estado não a pode renunciar; não, pelo menos, em circunstâncias totalmente desvantajosas. (CARRAZZA, 2002, p.111)

Desta forma, verifica-se que a característica principal de um Estado Federal é a soberania.

Contudo, outra importante característica defendida por alguns autores é a participação dos Estados-membros na formação da federação, por meio dos órgãos federais, participando de suas decisões.

Importante ressaltar ainda que, no sistema federativo, os Estados-membros possuem suas autonomias, podendo criar suas próprias Constituições, desde que observado os princípios e diretrizes fixadas na Lei Maior do Estado Federal soberano.

De mais a mais, os Estados-membros também criam suas próprias leis, harmonizadas com a soberania e princípios do ente alhures mencionado.

Portanto, tem-se que o federalismo nada mais é que um sistema organizacional compreendido na junção de vários Estados-membros e seus Municípios com o intuito de criar uma federação, dando ensejo ao ente supremo desta, qual seja o Estado Federal que irá exercer sua soberania por meio de sua Carta Magna (Lei Maior).

Logo, compete a este Estado supremo regulamentar de forma harmônica as suas relações para com todos os entes federados e destes uns com os outros.

Cabe ressaltar que, em concordância com o pacto federativo criado, todos os entes federados devem se atentar para as competências tributárias salvaguardadas na Lei Maior do Estado Federal, de modo que nenhum deles poderá invadir as competências atribuídas aos outros.

1.2 O Pacto Federativo no Brasil

O Brasil optou por se organizar e dividir em forma de Federação, ou seja, este é um Estado Federal, dotado de soberania perante os entes federativos que a ele deram origem.

Este Estado Federal Brasileiro é composto pela União, Estados-Membros, Municípios e Distrito Federal.

Nessa seara, tamanha é importância para o País que tal estrutura está consagrada no artigo 60, § 4º, inciso I da Constituição Federal, possuindo o *status* de Cláusula Pétrea, ou seja, não pode ser abolida ou modificada.

Isso quer dizer que os Estados Federados que se uniram numa Federação com a finalidade de preservarem suas personalidades políticas não podem, à sua revelia, ser divididos, desmembrados ou incorporados a outros. (CARRAZZA, 2002, p.125)

Tendo em vista que o Brasil optou pela adoção do sistema federalista, pode-se observar que a União e os Estados-membros são entes autônomos, ocupando o mesmo plano hierárquico, devendo receber o mesmo tratamento jurídico-formal. A única diferença existente se dá nas competências distintas que receberam da Constituição Federal. (CARRAZZA, 2002, p.123)

Por força do aludido, os Estados-membros possuem a faculdade de se auto-organizarem, o que fazem por meio de suas próprias Constituições, as quais, em obediência ao pacto federativo, devem seguir os mandamentos da Lei Maior.

Portanto, se está diante de uma autonomia relativa. “A Constituição Federal, como já acenamos, demarca sua faculdade constituinte, mediante a repartição de competências entre a ordem jurídica parcial central (a União) e as ordens jurídicas parciais periféricas (os Estados federados).” (CARRAZZA, 2002, p.133)

Assim, o Estado Brasileiro (soberano) também impõe restrições à autonomia dos Estados-membros, ainda que todas estas não estejam expressamente previstas. Veja:

Portanto, as Constituições dos Estados-membros devem observar, incontestavelmente, os princípios sensíveis, previstos no art. 34, VII, da Lei

Maiores, que, se desconsiderados, rendem ensejo à sanção política da intervenção federal. Mas o constituinte estadual há de obedecer, também, a outros princípios não enumerados mas estabelecidos no Texto Magno, que limitam a autonomia organizatória dos Estados-membros e cujo desrespeito acarreta a inconstitucionalidade da norma contida na Constituição do Estado. (CARRAZZA, 2002, p.134)

Há de se ressaltar, ainda, que os Estados-membros não são autônomos apenas em relação à União, mas também entre si. Desse modo, não importa o seu tamanho, riqueza ou população, devendo todos ser tratados isonomicamente, possuindo as mesmas prerrogativas e obrigações e participando, de igual modo, da formação da vontade nacional. (CARRAZZA, 2002)

Pois bem, como dito, é por meio de sua Lei Maior que o Estado Federal exerce sua soberania sobre os entes federados. Logo, no Estado Brasileiro não poderia ser diferente.

Isso porque, em razão da distribuição de competência contida na Constituição Federal, não existe hierarquia entre os entes federativos, conforme ensina CARRAZZA:

Desdobrando melhor estas idéias, no Brasil, por obra e graça do princípio federativo – verdadeira coluna mestra de nosso sistema jurídico –, convivem harmonicamente (e nisto estamos com Kelsen) a ordem jurídica global (o Estado Brasileiro) e as ordens jurídicas parciais, central (União) e periféricas (os Estados-membros). Esta múltipla incidência só é possível por força da cuidadosa discriminação de competências, levada a efeito pela Constituição Federal. (CARRAZZA, 2002, p.122)

Assim, verifica-se que a Carta Magna de nossa Federação, a exemplo do que ocorre em outras, traçou normas gerais, obrigando seus entes a segui-las igualmente.

Neste palmilhar, resta claro que o federalismo no Brasil traz consigo a autonomia dos entes federados.

Deste modo, inexistente hierarquia jurídica entre os entes federativos. Todos são pessoas jurídicas dotadas de plena capacidade política, enquanto atuam dentro de suas esferas de competência, constitucionalmente traçadas. Portanto, a harmonia deve presidir a convivência dos entes federativos (pessoas políticas). Há, alias, implícita na Constituição Federal a idéia de que desta convivência harmoniosa resultará o bem de toda a Nação. (CARRAZZA, 2002, p.125)

Desta forma, impende consignar que, por força do pacto federativo, em se tratando de matéria tributária, no País, não pode a União invadir a competência dos Estados, e estes

desta. Além disso, conforme mencionado, os Estados também não podem se apossar da competência tributária uns dos outros.

Por serem autônomos, cada ente federativo deve instituir e arrecadar, em caráter privativo, o tributo que lhe foi atribuído pela Constituição Federal, sem que os demais entes interfiram nessa autonomia, uma vez que, por meio desta competência, conseguirão suprir suas necessidades. “Nossa Carta Magna estruturou o País sob a forma de Federação e, para reforçá-la, repartiu as competências legislativa (inclusive as tributárias) entre a União e os Estados-membros.” (CARRAZZA, 2002, p.140)

1.3 Noções de Tributação

Conforme descrito, o País se estruturou em forma de Federação (Estado Federal), atribuindo em seu Texto Magno as competências dos entes federativos.

Desta forma, antes de adentrar-se no tema do ICMS propriamente dito, deve-se tecer algumas considerações sobre a tributação contida no ordenamento jurídico brasileiro.

Nessa ordem de ideias, uma enorme gama do sistema de tributação brasileira está positivada na atual Constituição Federal, ao passo que esta, cumprindo o pacto federativo outrora abordado, delimita exatamente quem será competente para legislar e o que poderá ser realizado no que diz respeito a tributos do país.

Assim, em se tratando de matéria tributária, e em razão de esta estar descrita na mais alta hierarquia jurídica do Brasil, qual seja a Carta Magna, os competentes para exercitá-la deverão sempre observar e se limitar ao que ela os possibilita, atuando sempre à luz do texto constitucional, não ultrapassando assim suas competências:

Os entes políticos só podem atuar dentro dos estritos termos da competência tributária que lhe foi outorgada pela Constituição Federal, uma vez que dela recebem não o poder tributário, mas, sim, uma parcela deste poder, bastante limitada pelas normas que disciplinam seu exercício. (CARRAZZA, 2002, p.23)

Nesta toada, tem-se que a competência acima mencionada diz respeito à criação de tributos, uma vez que estes, obrigatoriamente, devem ser criados por meio de lei, a qual deve conter todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, tais como as hipóteses de incidência, sujeito ativo, passivo, base de cálculo e alíquotas. (CARRAZZA, 2002, p. 24)

Importante frisar que a competência tributária não pode ser renunciada, modificada ou delegada. Assim, não pode o ente que a possui solicitar que outro a exercite no seu lugar. Nesse caso, basta apenas que este não a exercite ou apenas a faça em parte, todavia, como exposto, jamais a transfira para outro, pois, desta forma, estar-se-ia ferindo a Constituição Federal.

Com efeito, evidente que quem é competente para legislar acerca de tributos, também o é para aumentar, diminuir e suprir as cargas tributárias. As supressões, quando ocorrem, são efetuadas por meio da não tributação ou de isenções de determinados pagamentos tributários.

1.4 Competência Tributária para criação de Impostos

A priori, há de se ressaltar que “poder de tributar” e “competência tributária” são expressões que abrangem significados distintos, haja vista que a primeira está relacionada com o mundo dos fatos e diz respeito à realização de vontade, enquanto a segunda refere-se a direito e coaduna-se com as normas:

No contexto da Teoria do Direito Tributário a expressão “poder de tributar” não se confunde com a expressão “competência tributária”. A palavra “poder” tem significado que transcende a ideia de Direito, que está presente na palavra “competência” “Poder” é a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for. Com, sem ou contra a lei. É do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativo. Já a palavra “competência” alberga a ideia de Direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo. (MACHADO, 2010, p. 33)

Com efeito, no que tange à competência para criação de tributos no Brasil, o ordenamento jurídico brasileiro a distribui apenas (privativo) para as pessoas políticas (União, Estados, Município e Distrito Federal):

Tem competência tributária, no Brasil, as pessoas políticas, ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Isto porque só elas possuem Legislativo Próprio. E, como procuramos demonstrar, é o Poder Legislativo – e apenas ele – que, em nosso ordenamento jurídico, está credenciado a criar tributos. (CARRAZZA, 2002, p.24)

Mesmo que a competência para a criação de tributos seja privativa dos entes políticos sobreditos, estes, de acordo com o aludido, possuem determinadas limitações, uma vez que,

ainda que dentro desta faculdade o legislador tenha uma liberdade de criação de tributos, deverá este seguir uma regra matriz para tal.

Neste palmilhar, o ordenamento jurídico delimita os tributos que cada ente político poderá criar, de modo que, cada qual não poderá invadir, anular ou usurpar a competência do outro, pois, assim, estar-se-ia descumprindo o sistema federativo adotado pelo Brasil.

Deste modo, cabe, em breve linhas, demonstrar a competência distribuída pelo Estado Federal (Federação Brasileira) a cada um dos entes políticos.

Os Municípios estão aptos a criar os impostos contidos no artigo 156, inciso I a III da Lei Maior, como Impostos sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), os Impostos sobre Serviços (ISS) e os Impostos sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

Por sua vez, o Distrito Federal, dentro de seu território, é competente para criar os mesmos impostos concedidos aos Estados-membros e Municípios, conforme preceituam os artigos 155 “caput” e 147 “in fine”, ambos da Constituição Federal.

Já a União poderá criar os tributos inseridos no artigo 153 da CF, bem como, em atenção ao artigo 154 do Diploma Supremo, outros tributos não previstos no artigo mencionado, desde que o façam por meio de lei complementar, não sendo estes cumulativos e não possuindo fato gerador ou base de cálculo próprios discriminados pela Constituição Federal. Trata-se da competência residual da União.

Por fim, porém não menos importante, aos Estados-membros compete instituir os impostos descritos no artigo 155, I a III da Carta Magna, ou seja, os Impostos sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), os Impostos sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e, finalmente, os Impostos que versem sobre a Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação (ICMS). Veja:

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

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- 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;
- III - propriedade de veículos automotores.”

Pois bem, analisando os aludidos artigos, verifica-se ainda que a Constituição Federal não só descreveu quais os tributos poderão ser criados, como também a forma em que os entes públicos e políticos o deverão fazer:

O Constituinte, neste passo, descreveu objetivamente fatos, que podem ser colocados, pelos legisladores ordinários (federais, estaduais, municipais ou distritais), *nas hipóteses de incidência* (fatos geradores “in abstracto”) dos impostos de suas pessoas políticas. Melhor explicitando, os mencionados arts. 147,153,154,155 e 156, do Código dos Códigos, autorizam cada uma das pessoas políticas a instituir impostos sobre fatos neles apontados genericamente (“e.g”, o fato de alguém auferir rendimentos, o fato de alguém industrializar produto, o fato de alguém ser proprietário de imóvel urbano, o fato de alguém prestar serviço de qualquer natureza etc.). (CARRAZZA, 2002, p.29)

A luz de todo o exposto, o ICMS é um imposto de competência exclusiva dos Estados e Distrito Federal, cabendo a estes entes políticos descrever os fatos que, quando ocorridos, ensejarão as obrigações tributárias.

1.5 O Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços – ICMS

Inicialmente, importante destacar que, antes da Carta Magna, o tributo a que hoje se chama ICMS era conhecido apenas como ICM, uma vez que este incidia tão somente em relação à circulação de mercadoria:

Antes da Constituição Federal de 1988, o tributo denominava-se ICM, por incidir apenas sobre a circulação de mercadoria. Com a Nova Carta Magna, foram acrescidos em seu campo de incidência dois serviços, o de transporte interestadual e intermunicipal e o de comunicação. Daí o acréscimo da letra “S” à sigla, de forma que, a partir do advento da nova ordem constitucional, passou a existir o ICMS. (ALEXANDRE, 2015, p.608)

Assim, o ICMS passou a existir com o advento da Constituição Federal de 1988. Atualmente, pode-se afirmar que este imposto possui a maior arrecadação no país. Dada esta enorme importância, para a fixação de sua alíquota, devem os Estados e Distrito Federal entrarem em acordo, observando sempre as disposições do Senado Federal. Daí tem-se que este, ainda que se trate de um tributo Estadual, possui características Federais

Apesar do ICMS ser de competência estadual, possui características nacionais, tendo em vista que questões importantes são resolvidas de comum acordo entre os Estados e o Distrito Federal, quando não pela lei complementar, ou pela Resolução do Senado Federal na fixação de alíquotas. (CASSONE, 2011, p. 342)

Isso ocorre pelo fato de que, neste tributo, estão elencados ao menos cinco tipos diferentes de impostos que emanam da circulação de mercadoria e serviços, motivo este que quando agregados, denominaram a sigla conhecida como ICMS, são eles: “o imposto sobre operações mercantis; o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; imposto sobre serviços de comunicação; imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica e o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais” (CARRAZZA, 2002, p. 30/31).

Como mencionado, os impostos são devidos posteriormente à ocorrência de um fato gerador. Neste caso, a circulação de mercadorias, bem como a prestação dos serviços sobreditos (transporte interestadual, comunicação, dentre outros) precede a tributação do ICMS, uma vez que este será devido apenas quando estes fatos o gerar. (SABBAG, 2011, p. 1007)

O referido imposto está previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, artigo este que atribui aos Estados e Distrito Federal a competência para instituir o ICMS, como leciona Alexandre:

A Constituição Federal, no seu art. 155, II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Trata-se do ICMS, o tributo de maior arrecadação do Brasil. (ALEXANDRE, 2015, p. 608)

Para se entender em que consiste o ICMS, importante se faz analisar o conceito de mercadoria, uma vez que esta representa o aspecto nuclear deste imposto:

As coisas móveis, objeto de circulação comercial, são chamadas de mercadorias. E há outras coisas móveis que não são consideradas mercadorias para fins de tributação. A diferença, entre mercadorias e outras coisas que não são mercadorias, é de destinação. (CASSONE, 2011, p.342)

Neste sentido, o STF, mediante ao voto do Ministro Cunha Peixoto, teve a oportunidade de se manifestar acerca do que consiste a mercadoria, adotando, para tanto, os conceitos de Carvalho de Mendonça e Fran Martins (CASSONE, 2011, p. 342):

A coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se produto manufaturado ou artefato, passa a ser mercadoria logo que

é objeto de comércio do produto ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a adquire para revender a outro comerciante ou a consumidor; deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação e se acha em poder do consumidor. (RE 79.951-SP, RTJ 78/2015)

Nota-se, portanto, que a mercadoria é o objeto nuclear do ICMS, uma vez que, sem esta, sua tributação não incidirá, pois, para isso, deve necessariamente acontecer os fatos geradores aludidos, os quais, em sua maioria estão ligados à mercadoria, como à circulação e os transportes de mercadoria entre os estados e municípios (interestaduais e intermunicipais).

Neste palmilhar, em que pese suas características federais, posteriormente a decisão de que este seria um imposto Estadual, este trouxe à baila uma nova polêmica, agora no que tange às operações interestaduais, visto que ninguém sabia ao certo de quem seria a arrecadação quando a operação fosse realizada por contribuintes de Estados diferentes, ou seja, ao Estado produtor ou ao Estado adquirente.

Segundo Alexandre (2015, p. 623), a primeira solução encontrada para este imbróglio favoreceu os Estados produtores, neste caso os mais desenvolvidos. Já a segunda solução proposta, favorecia também os Estados em que ocorreria o consumo, haja vista que esta incrementaria na arrecadação dos Estados menos desenvolvidos, contribuindo assim, para a diminuição das desigualdades regionais, um dos objetivos da República Federativa do Brasil.

Desta forma, após discussões ocorridas na Assembleia Nacional Constituinte, venceram os Estados produtores, entretanto, os Estados consumidores também foram beneficiados:

Nas discussões ocorridas na Assembleia Nacional Constituinte, venceram os Estados produtores (mais desenvolvidos), mas em contrapartida foram criadas regras que garantem que nas operações interestaduais realizadas entre contribuintes boa parte da arrecadação da cadeia produtiva ficará com o Estado em que irá ocorrer o consumo. (ALEXANDRE, 2015, p. 623)

Nesta seara, quando acontece a circulação de mercadoria por meio de operações interestaduais, ou seja, entre dois Estados diferentes, como visto, a arrecadação da cadeia produtiva fica com ambos os Estado, cada qual com a sua parcela.

Desta forma, em se tratando de Guerra Fiscal, tema principal deste trabalho, tem-se que esta terá início nas operações interestaduais, haja vista que quando ocorrido o fato gerador necessário para a incidência do tributo anteriormente mencionado, os Estados e Distrito Federal concederão isenções ou reduções em sua base de cálculo, anulando ou diferenciando

as alíquotas, levando à redução, ou até mesmo a não tributação do ICMS. Tal prática acontece com o intuito de seduzir as empresas a se instalarem no Estado redutor.

CAPÍTULO 2 – O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE AFETO AO ICMS, SUAS COMPARAÇÕES COM OS IMPOSTOS INTERNACIONAIS E OS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

2.1 A não oneração do contribuinte

A priori, convêm observar que o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) possui algumas peculiaridades, sendo uma delas o fato de que este imposto não pode onerar o contribuinte de maneira desmedida.

Em breve linhas, segundo BALEEIRO (2010, p. 370/371), a Constituição Federal assegura que o contribuinte, ao promover as suas vendas, possibilite a transferência do ônus do imposto ao adquirente que adiantará ao Estado e credite-se do imposto que suportou em suas aquisições.

Desta forma, ainda conforme entendimento do festejado Professor, o imposto em comento não onera a força econômica do empresário, uma vez que este foi modelado e instituído para ser suportado pelo consumidor, tornando este um contribuinte de fato.

2.2 O Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS

De outro prisma, importante se faz comentar acerca de outra peculiaridade, a qual, talvez, seja a mais importante e relevante quanto ao presente objeto de estudo, qual seja o princípio da não-cumulatividade.

Isso porque, tal princípio, positivado no artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, é considerado pela Lei Maior como uma das marcas características desse imposto, motivo pelo qual não pode ter seu alcance diminuído ou anulado por outras normas infraconstitucionais. Veja:

O ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao princípio da não-cumulatividade, que, tendo sido considerado, pela Constituição, um traço característico deste tributo, não pode ter seu alcance nem diminuído, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais. (CARRAZZA, 2002, p. 247)

Como afirma CARRAZA (2002), o princípio da não-cumulatividade está voltado contra os Estados e Distritos Federais – entes competentes para instituição do ICMS – em razão de que cada operação deste imposto implica no surgimento de um crédito aos contribuintes, que poderá ser utilizado para o abatimento do pagamento do ICMS.

Por estar contido na Carta Magna, o princípio traz uma regra a ser seguida, não abrindo margem para que o Poder Legislativo infraconstitucional deixe de segui-lo, ou seja, trata-se de uma ordem, devendo esta ser observada em cada caso de incidência do imposto em análise.

Logo, o direito a não-cumulatividade deve ser respeitado, não podendo ser negado ao contribuinte o abatimento na arrecadação do ICMS, uma vez que este decorre do Texto Maior.

Nessa seara, caso o abatimento não lhe for concedido “o contribuinte poderá, com base exclusivamente na Lei Maior, fazer valer seu direito constitucional à não-cumulatividade” (CARRAZA, 2002, p. 248).

Com efeito, nota-se que o aludido princípio traz um benefício ao contribuinte (de direito e de fato), o qual não pode ser limitado, seja pelo Poder Legislativo, seja pelo Executivo, visto que este implica na redução dos preços finais da mercadoria antes tributada.

É o que leciona CARRAZA (2002, p. 249):

Por meio do princípio da não-cumulatividade do ICMS o Constituinte beneficiou o contribuinte (de direito) deste tributo e, ao mesmo tempo, o consumidor final (contribuinte de fato), a quem convêm preços mais reduzidos ou menos gravemente onerados pela carga tributária.

Por outro lado, quando fala-se em ICMS, o princípio da não-cumulatividade comporta exceções à regra alhures mencionada, as quais estão previstas no artigo 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal. Tal dispositivo preconiza que, quando se tratar de isenção ou não incidência do imposto, não haverá créditos para compensação ou estes serão anulados:

A exceção – ao permitir a Constituição o estorno – apenas devolve ao legislador infraconstitucional a decisão política de graduar o incentivo, as isenção ou a não-incidência. Os favores fiscais podem, assim, ser graduados pela pessoa que os concede. Se mantido integralmente os créditos, o incentivo será amplo; se reduzidos ou estornados, o incentivo terá alcance limitado. Em nenhuma hipótese, a decisão da lei prejudicará o contribuinte, nem transferirá o ônus do imposto ao contribuinte, pois o incentivo é um favor que poderá ser mais ou menos restrito. Apenas isso. Examinemos o

teor das exceções admitidas pela Constituição Federal. Referem-se elas, invariavelmente, a benefícios fiscais como isenção ou não incidência, ficando claro que, onde houver incentivo, caberá ao legislador complementar ou conveniente que concede o favor graduá-lo, de modo que o estorno dos créditos relativos às operações anteriores, assim como a outorga de crédito presumido, constituirão decisão política a ser adotada, caso a caso, pela lei ou convênio. (BALEIRO, 2010, p.421)

Portanto, estas são as únicas exceções que podem ser adotadas ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, verificando que, de acordo com aludido, não foram estas advindas do legislador infraconstitucional, muito pelo contrário, o próprio Texto Maior quem as trouxe ao cotidiano, impondo ao legislador apenas a possibilidade de ampliar ou restringir os benefícios fiscais.

Tais exceções, tal como o próprio princípio, mais uma vez foram concedidas pela Carta Constitucional em favor dos contribuintes, haja vista que, sem estas, os contribuintes não obteriam vantagens como isenções ou não incidência do imposto concedida pelos legisladores.

2.3 As compensações trazidas pelo princípio da não-cumulatividade

Conforme visto, o princípio da não-cumulatividade concede aos contribuintes a possibilidade de compensação do que foi devido em casa operação.

Assim, o imposto já devidamente recolhido pelos demais contribuintes da cadeia tributária, será compensado ao que ainda deverá recolher, de modo que este não exceda a alíquota de cada Estado.

Pois bem, para que essas compensações ocorram, o sistema adotado será o de abatimento ou deduções. (CARRAZZA, 2002, p. 249)

Desta forma “o ICMS será “não-cumulativo” simplesmente porque em cada operação ou prestação assegurada ao contribuinte, de modo peremptório, pela própria Carta Suprema, uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes cobrados nas operações ou prestações anteriores.” (CARRAZZA, 2002, p. 249/250)

Impende consignar que, para a ocorrência da compensação (abatimento), não se faz necessário que os créditos tenham sido efetivamente recolhidos nas operações anteriores, ou seja, caso algum contribuinte deixe de recolher sua parte do imposto ou este não for lançado, em nada prejudicará o contribuinte futuro, exceto quando a falta de pagamento ou lançamento

estiver vinculada com isenção ou não-incidência do tributo (exceções ao princípio da não cumulatividade já delimitada nesse capítulo).

Sendo assim, verifica-se que o abatimento ou compensação é garantia constitucional, independentemente das operações anteriores, de modo que esta pode ser considerada como obrigatória. (CARRAZZA, 2002, p. 251).

Não obstante, a incidência de compensação também não está vinculada à mesma mercadoria, basta, apenas, existir créditos das operações anteriores para que esta aconteça:

A Constituição alude a cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços e compensação do montante cobrado nas (operações ou prestações) anteriores, sem registrar, em nenhum momento, que ditas operações ou prestações devem estar ligadas ou dizer respeito à mesma mercadoria ou serviço que o contribuinte impulsiona em direção ao consumo ou ao uso”. (ARZUA, Créditos de ICMS e IPI, Revista de Direito Tributário 64, p. 256)

Com efeito, ao contribuinte é conferido o direito de compensar ou abater, do montante devido de ICMS, o que foi devido por outros contribuintes, que lhe prestaram serviços ou forneceram mercadorias, estabelecendo, assim, uma relação de crédito/débito. (CARRAZZA, 2002, p. 252)

Assim, levando em consideração as operações ocorridas em determinado período, calcula-se os débitos e créditos. Se esses forem superiores àqueles, existirá a obrigação de se recolher o imposto, caso contrário, o contribuinte nada recolherá, podendo, ainda, utilizar o crédito como abatimento de operações futuras:

A não-cumulatividade no ICMS leva em conta as operações ou prestações realizadas num dado período de tempo (no mais das vezes, de trinta dias). Sendo os débitos superiores aos créditos, há imposto a recolher. Do contrário, isto é, se os créditos forem maiores que os débitos, inexistirá imposto a pagar, senão créditos a transferir para o próximo período de apuração. (CARRAZZA, 2002, p. 252)

Conclui-se, portanto, não ser necessário para a compensação que os créditos e débitos provenham da mesma natureza – mesma mercadoria – quando o contribuinte possuir mais créditos do que débitos, além de não recolher o imposto, ainda utilizará o valor à maior para futuras compensações.

2.4 Formas de Implementação da Compensação

Como delineado no presente trabalho, ao contribuinte foi concedida a compensação dos créditos e débitos entre as operações que incidam o imposto ICMS, a qual vale lembrar, é, inclusive, garantia Constitucional, não podendo ser diminuída ou anulada.

Deste modo, passa-se agora a entender como é feita essa compensação, para que, assim, o contribuinte verifique a necessidade ou não de recolher o aludido imposto.

Ao versar sobre a compensação, a Carta Magna trouxe a ideia de que esta é resultado da subtração entre o montante de imposto devido e o montante de imposto anteriormente cobrado. (CARRAZZA, 2002, p. 253)

Logo, no que diz respeito ao ICMS, quando esta subtração for positiva, haverá imposto a recolher, contudo, se esta não o for, inexistirá a obrigação de recolhimento pelo contribuinte.

O realizador da operação ou prestação tem o direito constitucional subjetivo de abater do montante de ICMS a recolher os valores cobrados (na acepção acima fixada), a esse título, nas operações ou prestações anteriores. O contribuinte, se for o caso, apenas recolher, em dinheiro, aos cofres públicos, a diferença resultante desta operação matemática. (CARRAZZA, 2002, p. 253/254)

Pois bem, há de ressaltar ainda que o ICMS é imposto que grava o valor total da operação, diferentemente dos impostos europeus como será visto mais adiante.

Desta forma, a apuração do saldo devedor, por meio da diferença entre saídas e entradas de mercadorias apenas assegura ao contribuinte o direito Constitucional a não-cumulatividade, ou seja, a abater e compensar o montante devido nas operações anteriores. (CARRAZZA, 2002, p. 255)

Assim, nota-se que a base de cálculo do ICMS é justamente o valor da operação/prestação realizada.

A título de exemplo, caso a alíquota – devidamente fixada em lei específica – do imposto sobredito for de 18%, o Estado-membro terá o direito de arrecadar esse valor de ICMS em sua totalidade.

Em outras palavras, independente da quantidade de operações ocorridas em determinado caso e período, bem como o número de contribuintes, por se tratar de um imposto sobre o valor total da operação, o recolhimento não poderá ser superior à alíquota fixada.

Nesta seara, os valores recolhidos pelos contribuintes anteriores tornam-se crédito aos contribuintes seguintes, os quais o abaterão da quantia que devem recolher a título de ICMS. Daí a não-cumulatividade do ICMS.

A título de exemplo, levando em consideração uma cadeia produtiva, caso o primeiro contribuinte tenha recolhido o valor de R\$ 200,00 (duzentos reais) a título de ICMS em sua nota fiscal e ao segundo contribuinte deva incidir a quantia de R\$ 300,00 (trezentos reais) do aludido imposto quando da circulação da mercadoria, este irá recolher apenas R\$ 100,00 (cem reais), visto que, em virtude do princípio da não-cumulatividade, este último possui um crédito relativo ao valor das operações anteriormente ocorridas e recolhidas.

Importante se faz observar ainda que o direito à compensação não se limita às vendas com lucro, ou seja, quando o produtor, fornecedor efetua uma venda com prejuízo, este não perde o direito Constitucional até aqui exposto:

Melhor dizendo, se, na série de operações que levam a mercadoria do produtor ao consumidor final, houver alguma “com prejuízo”, nem assim o direito ao crédito se esvai (ou deve ser “estornado”, na terminologia fazendária). Pelo contrário, o crédito não-utilizado, na “venda com prejuízo”, é totalmente aproveitável na operação (ou prestação) seguinte, tributável por meio de ICMS. (CARRAZZA, 2002, p. 256/257)

Nesse sentido, ainda que o contribuinte tenha efetuado venda com preço inferior ao de aquisição da mercadoria, não terá seu direito a não-cumulatividade restringido. (CARRAZZA, 2002, p. 257)

Noutro giro, vale dizer que o referido princípio não deve ser mitigado pela destinação dada à mercadoria, aos bens ou serviços.

Isso porque a destinação às operações acima citadas é irrelevante, não podendo esta incorrer em qualquer modificação ou restrição ao direito do contribuinte a não-cumulatividade.

Pois bem, tais abatimentos e compensações ocorrem por meio da chamada “conta corrente fiscal”. Se os recolhimentos efetuados pelos contribuintes ultrapassaram a alíquota alhures mencionada, possuirá as operações futuras créditos a compensar e não débitos a recolher, caso contrário, deverá o contribuinte efetuar o pagamento de sua parcela do ICMS.

Desta forma, segundo os ensinamentos dos doutrinadores, a Constituição Federal adotou para o ICMS o sistema “imposto contra imposto”, *in verbis*:

Conforme vemos, a Constituição submeteu o ICMS ao sistema “imposto contra imposto”, e não o sistema “mercadoria contra mercadoria”. Desta forma, o contribuinte, para calcular o montante de ICMS a recolher, deve subtrair, periodicamente, de todos os débitos (causados por saídas de mercadorias, bens e serviços tributáveis), todos os créditos (provenientes de entradas de mercadorias, bens e serviços tributáveis). Se o resultado for negativo, isto é, se os créditos forem superiores aos débitos, há saldo credor a transferir para o período de apuração subsequente. (CARRAZZA, 2002, p. 257)

Logo, como serão abordadas as diferenças a seguir, o ICMS, ao contrário do Imposto Sobre Valor Agregado (IVA), deve levar em consideração para seu cálculo todas as operações de entrada de mercadoria, bens e serviços. (CARRAZA, 2002, p. 258).

2.5 Diferenças entre o ICMS e os Impostos Estrangeiros

Passa-se agora a comentar sobre as diferenças existentes entre o imposto ICMS e os tributos cobrados em solos internacionais, tais como o europeu, conhecido como Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) e o norte-americano, denominado *Sale Tax*.

Apenas para anotação, na Europa, o IVA foi utilizado pela primeira vez na França, vindo posteriormente, em virtude da necessidade de harmonização dos impostos indiretos na Comunidade Européia, a ser também utilizado pela Alemanha. (YAMASHITA, 1999).

Deste modo, seguindo os países acima mencionados, a Europa, em 1960 instituiu o Imposto Sobre Valor Agregado em toda Comunidade Européia, harmonizando, assim, os impostos sobre o consumo em seu território.

O aludido imposto fora recomendado aos Estados Unidos pelo Professor Thomas S. Adams, todavia, sem qualquer sucesso (YAMASHITA, 1999).

Como o próprio nome diz, incide sobre o valor agregado dado às mercadorias, serviços ou bens entre as operações e não sobre todas essas como ocorre com o ICMS.

Em outras palavras, o Imposto Sobre Valor Agregado incide quando se agrega valor às operações. Se o vendedor efetuar a venda de uma mercadoria por valor maior do que o comprado, deverá recolher o IVA, pois, este incide sobre o valor positivo entre as operações.

Neste palmilhar, ensina CARRAZZA (2002, p. 254) que “o imposto sobre valor agregado caracteriza-se, nos patamares do Direito, por incidir sobre a parcela acrescida, ou seja, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em seqüência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ela adicionou ao bem”.

Destarte, diferentemente do que ocorre com o ICMS, caso o contribuinte efetue uma venda abaixo do custo, não será necessário o recolhimento do aludido imposto europeu, uma vez que este não agregou o valor como deve acontecer para sua incidência.

No que concerne a não-cumulatividade, o imposto IVA também possui essa característica, utilizando-se da técnica da subtração ou diferença imposto-contra-imposto para apuração do valor agregado. (BALEEIRO, 2010, p. 420)

Com efeito, no Imposto Sobre Valor Agregado, para que as deduções ocorram, é necessário algumas condições formais e materiais, como:

- a fatura que o fornecedor deve emitir em favor do contribuinte conterá, entre outras menções, obrigatoriamente, a alíquota aplicável, o preço líquido da mercadoria, livre de imposto e o montante do TVA, montante esse passível de dedução;
- outros documentos, como a declaração de importação ou de aquisição intracomunitária, na hipótese de incidência do imposto nas importações ou compras feitas a outro país da Comunidade Européia;
- que a operação subsequente seja tributada, havendo estorno do crédito nas isenções em geral, exceção feita ao caso das exportações;
- que a fatura ou documento equivalente corresponda a uma operação real, efetivamente ocorrida, não fictícia;
- que o imposto registrado seja devido, nem se tratando de operação isente, nem havendo aplicação de alíquota incorreta.
- que a dívida de imposto tenha nascido juridicamente, tratando-se de tributo devido e exigível;
- que o imposto tenha incidido sobre bens e serviços necessários à exploração e exclusivamente a ela afetados. No último caso, entretanto, jurisprudência e doutrina atenuaram a exigência se o uso privado é acessório ou puder o contribuinte identificar a proporção de utilização profissional (caso de prédio parcialmente utilizado para fins profissionais e privados, em que poderá haver o direito à dedução proporcional). (BALEEIRO, 2010, p. 427)

Portanto, pode-se afirmar que tanto o ICMS, quanto o IVA são impostos voltados ao consumo, os quais, após incidirem, irão refletir no preço final da mercadoria, levando em consideração as deduções e abatimentos ocorrido nas operações anteriores até chegar ao consumidor final.

Noutro prisma, o tributo norte-americano, denominado *Sale Tax* também reflete diretamente no preço final da mercadoria, contudo, diferentemente dos impostos até aqui mencionados, este é cobrado à parte (“por fora”) da cadeia de operações, ou seja, diretamente

do consumidor final, sem que o fornecedor tenha efetuado qualquer pagamento nas operações anteriores.

Em razão disso, o *Sale Tax* é conhecido como um imposto monofásico, isto é, incide uma única vez, no preço final da mercadoria, enquanto o ICMS e IVA são tributos plurifásicos, haja vista que estes incidem em cada operação ocorrida o que, conseqüentemente, também altera diretamente o valor da mercadoria ao consumidor final.

Quando se fala da cadeia produtiva em no país, deve-se nos lembrar que alguns tributos são recolhidos antes da venda da mercadoria ao consumidor final, tais como IPI e ICMS.

Já nos Estados Unidos, isso não acontece, visto que o *Sale Tax* é o único imposto cobrado com relação à venda e circulação de mercadorias, ou seja, em outras palavras, é como se este “englobasse” os tributos em um só.

Aliado a isso, tem-se que o *Sale Tax*, tal como o ICMS, é um imposto Estadual, onde cada Estado-membro possui sua alíquota. A diferença nesse aspecto é que nos Estados Unidos, os Estados diferenciam a alíquota em razão da mercadoria a ser comprado.

Se o consumidor adquirir roupas a alíquota será uma, agora, se este, por exemplo, comprar bebidas, incidirá uma alíquota maior deste imposto para pagamento.

Ao invés de o *Sale Tax* ser cobrado em cada operação existente na cadeia produtiva até o ser colocado a venda (ocorrendo o cálculo “por dentro”), este imposto incide uma única vez, quando da compra da mercadoria pelo consumidor final.

A título de exemplo, suponha-se que a alíquota do Estado-membro é de 6% (seis por cento), ao comprar um produto por \$ 10 (dez dólares), o consumidor, quando do pagamento, o efetuará pelo valor de \$ 10,60 (dez dólares e sessenta centavos), haja vista que ali ocorrerá a incidência do *Sale Tax*.

Assim, nota-se que esse imposto não é recolhido na cadeia de operações pelos produtores ou fornecedores, ora contribuintes nas operações ocorridas no Brasil e sim pelo consumidor final quando este efetua o pagamento da mercadoria adquirida.

Há de ressaltar que, por se tratar de um imposto Estadual, o valor recolhido de *Sale Tax* é devido ao Estado em que ocorreu a compra.

Já no Brasil, tendo em vista que o ICMS é um imposto cobrado entre cada operação existente na cadeia produtiva – cálculo “por dentro” – existem algumas discussões a respeito de qual Estado-membro deve ser beneficiado com o seu recolhimento, o de origem ou o de destino.

2.6 As operações interestaduais e os regimes de tributação do ICMS no Estado de origem e destino

De plano, deve-se destacar que, quando se trata de operações interestaduais, a Constituição Federal dispõe em seu artigo 155, § 2º, inciso VII e VIII o fenômeno chamado de “diferenciação de alíquotas”:

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

(...)

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

(...)

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea *a* do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.”

O intuito de o Texto Maior dispor nesse sentido com relação às operações e prestações interestaduais é preservar os Estados onde estiverem localizados os consumidores finais da mercadoria ou serviços suscetíveis à tributação do ICMS. (CARRAZZA, 2002, p. 331)

Deste modo, inexistindo prestações e operações seguintes tributáveis por meio do ICMS, esta diferenciação nas alíquotas funciona como um fator de compensação aos Estados acima mencionados.

Logo, a aludida diferenciação contempla não só vantagens aos Estados, como também aos consumidores finais, uma vez que esta, ao servir como instrumento de compensação, irá, obviamente, refletir de forma direta no preço final da mercadoria.

Com efeito, tal compensação impede que os consumidores finais se desestimulem a comprar os produtos à venda no próprio Estado em razão de estes possuírem carga tributária menor em outros Estados e conseqüentemente menores preços quando colocados em comercialização. Senão veja:

Ademais, não fosse o diferencial de alíquotas haveria um forte desestímulo à compra de mercadorias ou à fruição de serviços, por parte dos consumidores finais, nos próprios Estados em que estão sediados ou domiciliados. Com efeito, seria para estes consumidores finais muito mais vantajoso adquirir

tais bens ou usufruir tais serviços em outras unidades federativas, já que a carga econômica representada pelo ICMS seria sensivelmente menor. (CARRAZZA, 2002, p. 332)

Diante do exposto, verifica-se que alíquota diferenciada possui o propósito de repartir aos Estados produtores e consumidores – origem e destino – os valores arrecadados nas operações interestaduais a título de ICMS.

Nessa seara, imperioso destacar que nossa Carta Magna veda que os Estados efetuem discriminações tributárias em razão da origem ou destino da mercadoria.

Para a Lei Maior do Estado Federal, bens e serviços devem ser submetidos a um tratamento equânime, de modo que estes possam circular sem quaisquer barreiras fiscais, preservando, deste modo, a unidade política econômica nacional. (BALEEIRO, 2010, p. 442)

Outrossim, com o fito de alcançar uma harmonização em relações a tributações do ICMS, a Constituição Federal, nas operações interestaduais, adota alguns princípios para que a mercadoria, bens ou serviços não sejam tributados duas vezes, ou seja, no Estado de origem e no Estado de destino.

Segundo os ensinamentos de BALEEIRO (2010, p. 442) “o objetivo não é apenas impedir a elevação do preço da mercadoria pela transferência da dupla carga tributária, mas, sobretudo, permitir, em relação a certo Estado, que os bens advindos de outros possam concorrer em igualdade de condições com aqueles locais”.

No intuito de solucionar o problema acima exposto, existem dois regimes de tributação: o princípio da tributação exclusiva no Estado de destino, o qual é utilizado pelo mercado internacional, mais precisamente nos países da Comunidade Europeia, e o princípio da tributação única no Estado de origem, adotada pelo país. (BALEEIRO, 2010, 442)

O primeiro princípio nada mais é do que as mercadorias e serviços serem tributados apenas no Estado de destino, ou seja, estas não são tributadas em sua origem.

Para que isso ocorra, o Estado de origem devolve o imposto pago nas operações ocorridas, de modo que, assim, as mercadorias, bens ou serviços saem livres de quaisquer encargos de sua origem. Neste modelo, os Estados adquirem maior liberdade e flexibilidade em estabelecer suas alíquotas internas. (BALEEIRO, 2010, p. 442)

Noutro giro, o segundo princípio traz que as operações ocorridas de um Estado para o outro (interestadual) irão ser tributadas normalmente independente de seu destino. Em outras palavras, nas mercadorias, bens ou serviços destinados às operações interestaduais irá incidir todos os impostos do Estado de origem, razão pela qual não ocorrerá a interrupção na cadeia de operações.

Como aduzido, nessa forma de tributação é irrelevante o destino da mercadoria, bens ou serviço, havendo verdadeira integração no mercado. Esse é o regime de tributação adotado pelo Brasil no que diz respeito às operações interestadual. (BALEEIRO, 2010, p. 243)

Tal regime foi adotado porque, dessa forma, ao contrário da tributação ocorrida apenas no Estado de destino, ambos os Estados – origem e destino – são beneficiados com o recolhimento do ICMS.

Por essa razão, esse modelo de tributação também é conhecido como “mercado integrado”. De acordo com os doutrinadores, a opção do sistema de tributação no Estado de destino seria um retrocesso à integração do mercado.

Tendo em vista se tratar de um tributo neutro, nas operações interestaduais este deve ser repartido, de forma que as perdas dos Estados sejam recompensadas, principalmente dos importadores em relação aos exportadores. (BALEEIRO, 2010)

Nesse aspecto, para que ocorresse essa compensação, o País atribuiu ao Senado Federal o poder e competência para fixar as alíquotas aplicáveis nas operações interestaduais.

Inicialmente, o Senado Federal, visando regular o tema, estabelecia como alíquotas máximas interestaduais um percentual inferior ao máximo fixado para as alíquotas internas. Posteriormente, passou a se utilizar de outra ideia, qual seja, se o Estado de destino da mercadoria estiver situado nas Regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste (chamados de importadores-consumidores líquidos), a alíquota interestadual será reduzida, vindo a reduzir a receita do Estado de origem, situado na região Sul-Sudeste (considerados exportadores líquidos).

Para tanto, o motivo dessa diferenciação de alíquotas é justamente trazer vantagens ao Estado de destino, uma vez que, assim, a diferença entre as alíquotas – Estado de origem e Estado de destino – será maior.

Deste modo, o Estado de destino se beneficiará com a maior diferença em relação às alíquotas incidentes sobre as operações internas. (BALEEIRO, 2010, p. 444)

Ressalta-se que tal diferença de tratamento não é considerada ofensiva, visto que “ela pretende uma verdadeira integração, com neutralidade de resultados – ou pelo menos sua atenuação – entre Estados consumidores líquidos e produtores – exportadores líquidos.” (BALEEIRO, 2010, p. 444).

Por fim, cumpre informar que, para concessão de incentivos, isenções e outros benefícios tributários com relação ao ICMS, exige-se prévio convênio, a ser realizado entre os Estados-membros e Distrito Federal junto ao Senado Federal.

CAPÍTULO 3 – O PAPEL DO CONFAZ, OS BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS EXISTENTES E A GUERRA FISCAL DO ICMS

3.1 O Papel do CONFAZ

O CONFAZ é um órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, sendo instituído no dia 07 de janeiro de 1975 pela Lei Complementar n.º 24.

A este órgão “compete promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.” (BRASIL)

O conselho se reúne ordinariamente a cada três meses, ou seja, trimestralmente, sendo suas reuniões presididas pelo Ministro da Fazenda ou por algum representante por ele indicado. (BRASIL)

Este conselho fora criado justamente “com o objetivo de deliberarem sobre elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional (CMN).” (BRASIL)

Fazem parte deste órgão os representantes de cada Estado-membro e do Distrito Federal e um do Governo Federal, os quais são nomeados pelo Chefe do Poder Executivo. (CARRAZZA, 2002, p. 365)

Frise-se que em regra, o nomeado é o Secretário da Fazenda e este é apenas um representante do Governador, não podendo, de forma alguma, legislar a respeito do ICMS. Tal ocorrência seria uma ofensa à Constituição Federal e ao Pacto Federativo adotado pelo Brasil como princípio de nossa República, visto que, assim, o Poder Executivo estaria usurpando a competência do Poder Legislativo.

Há de ressaltar que nas reuniões do CONFAZ, mediante os seus representantes, se faz presente também a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a Secretaria da Receita Federal (SRF) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Pois bem, em se tratando de Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços, os membros do conselho se reúnem e firmam convênios com o intuito de concederem benefícios, incentivos fiscais ou isenções tributárias aos entes federados que possuem a competência para instituir e arrecadar esse imposto.

Ressalta-se ainda que para o nascimento desses benefícios, todos os entes federativos competentes para instituir e arrecadar o ICMS devem ratificar o convênio, veja:

Avançando no tema, salientamos ser imprescindível que todos os Estados e o Distrito Federal ratifiquem o convênio interestadual para que a isenção do ICMS nasça. De fato, a Constituição exige que eles se coloquem de acordo, para que tal benefício passe a ter existência jurídica. (CARRAZZA, 2002, p. 367)

Ainda segundo o doutrinador, essa obrigatoriedade entre os entes se dá com o intuito de evitar a Guerra Fiscal entre as regiões do País, a qual traz consigo um enorme prejuízo ao sistema tributário brasileiro. (2002, p.367)

Ives Gandra (2013, p. 22-29) também leciona sobre o tema:

[...] o texto constitucional, quando se refere à deliberação dos Estados e Distrito Federal, no tocante aos estímulos fiscais outorgados, necessariamente impõe a deliberação de todos os Estados e Distrito federal, visto que não estabeleceu quorum mínimo.

Por esta linha de raciocínio, entendo que a unanimidade exigida pelo Confaz não decorre da legislação infraconstitucional, mas decorre, à luz da Constituição de 1988, do próprio texto supremo, tese, aliás, fortalecida com minha interpretação do art. 146-A da Lei Suprema.

Portanto, verifica-se a enorme importância do CONFAZ no que diz respeito aos benefícios fiscais e às isenções tributárias concedidas aos contribuintes na tributação do ICMS no País, haja vista que é com a iniciativa deste, por meio de seus membros que os convênios são firmados e posteriormente, quando aprovados pelas respectivas Casas Legislativas de cada Estado-membro e Distrito Federal, tornam-se leis, passando a compor o direito interno desses entes federativos, buscando, deste modo, evitar a ocorrência da Guerra Fiscal no Brasil:

A técnica dos convênios reflete o dever-ser do processo legislativo de que se utiliza o Estado-membro para exercer sua competência exonerativa em relação ao ICMS. Os convênios de Estados expressam uma solução de compromisso entre a necessidade de preservar a autonomia tributária dos entes locais, sem risco para a unidade econômica da Federação e a realidade de um imposto nacional. (COELHO, 1996, p. 293)

Pois bem, caso não existissem tais convênios e suas peculiaridades de ratificação, os Estados e Distrito Federal concederiam os incentivos, benefícios fiscais e as isenções

tributárias conforme suas necessidades e entendimento, aumentando ainda mais os prejuízos oriundos da Guerra Fiscal.

Contudo, mesmo com os convênios sendo firmados e ratificados por todos os Estados-membros e o Distrito Federal, bem como com as leis complementares a serem seguidas, os entes federativos sobreditos buscam formas de não observá-las integralmente. Tal atitude, vale ressaltar, é o ponto chave para o início da Guerra Fiscal do ICMS em País.

3.2 Os Benefícios Fiscais Existentes no Ordenamento Jurídico em Relação ao ICMS

3.2.1. Os incentivos concedidos pelos Estados-membros e Distrito Federal

Após o exposto, passar-se-á agora a entender quais os tipos de incentivos e benefícios fiscais concedidos pelos Estados e Distrito Federal e sua contribuição para o surgimento da Guerra Fiscal do ICMS no país.

Como pode-se verificar, os convênios firmados pelos Estados-membros e Distrito Federal junto ao CONFAZ, traz consigo uma tentativa clara de isonomia aos Estados Federativos, haja vista que todos estes devem participar de sua elaboração e posteriormente dar a ele um *status* de lei, diminuindo a possibilidade de incidência da Guerra Fiscal no Brasil.

Todavia, embora os convênios mencionados, os Estados-membros, com o intuito de atraírem capitais e investimentos privados para seu território, concedem a determinadas empresas incentivos tributários, que, no caso do objeto de estudo, reduzem o valor que estas deverão pagar a título de ICMS quando das operações interestaduais.

Os Estados concedem tais incentivos em razão de que os aludidos investimentos privados, em regra, não seriam destinados ao seu território, visto que as empresas ali não se instalariam.

Em virtude das mais variadas formas de incentivos, o STF se posicionou no sentido de que no âmbito fiscal, estes não são apenas isenções, reduções na base de cálculo, a dilação de prazos para pagamento, os créditos presumidos e sim todos incentivos fiscais que impliquem em uma redução da carga tributária. (ARZUA, n. 81, p. 212)

Segundo Melo (2004, p. 274/275), os incentivos são divididos em 04 (quatro) grupos. Veja:

- a) fiscais: isenção de imposto para novas empresas, sem produção similar no Estado, válida por determinado período de tempo; isenção ou redução do imposto para as micro e pequenas empresas, redução da alíquota do imposto para situações e produções especiais; postergação dos prazos de pagamento, adiamento do pagamento do imposto por longo prazo; isenção ou redução do imposto sobre produtos específicos destinados ao exterior;
- b) financeiros: aquisição de ativos fixos; formação ou recomposição de capital de trabalho; financiamento do pagamento do imposto; participação acionária; financiamento para o desenvolvimento tecnológico; financiamento para empresas de turismo;
- c) estímulo para infra-estrutura: venda de lotes e galpões por preços reduzidos; permuta de terrenos para a localização de empresas; doação de áreas e lotes industriais; implantação de áreas e distritos industriais;
- d) outros estímulos: simplificação do processo de registro de empresas; simplificação do processo de licitação para pequenas empresas; assistência técnica na elaboração do projeto; apoio à formação de capacitação de pessoal.

No que tange aos incentivos fiscais, tem-se que estes são concedidos mediante diferentes vertentes, a saber: isenções, reduções da base de cálculo, redução de alíquotas, diferimentos, suspensão, regimes especiais, dentre outros.

Com efeito, a Guerra Fiscal ocorre de modo direto e indireto. O primeiro modo tem como base o próprio ICMS e suas reduções, enquanto o segundo não possui qualquer vinculação com o imposto propriamente dito e sim com financiamento de capital às empresas.

Passar-se-á agora a discorrer brevemente sobre os benefícios e incentivos usualmente concedidos quando se trata de ICMS.

3.2.1.1 As Isenções Tributárias

A isenção tributária nasce juntamente com a competência para tributar, sendo ambas atreladas ao princípio da legalidade.

Tanto uma quanto a outra deve se atentar a tal princípio visto que “a Constituição Federal não deixa dúvidas no sentido de que ninguém deve prestar o tributo ou deixar de fazê-lo (isenção), total ou parcialmente, senão em virtude de lei.” (CARRAZZA, 2002, p. 361)

Nessa seara, cumpre-nos trazer o conceito de isenção, o qual nada mais é que uma limitação legal – vinculada ao princípio da legalidade – que impede o nascimento do tributo ou que o diminua quando este não possuir isenção total e sim parcial. (CARRAZA, 2002, p. 361)

Em outras palavras, a isenção tributária nada mais é que a um benefício concedido ao sujeito passivo, desonerando-o da obrigação de pagar o imposto, ou seja, esta dispensa o contribuinte beneficiado do pagamento do tributo ou de parte deste. Daí o porquê de esta ser uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário, conforme se depreende da análise do artigo 174, inciso I do CTN.

Vale dizer que isenção tributária e incentivos fiscais são institutos diferentes, vez que o primeiro é apenas uma das formas de concessão do segundo. As isenções podem ser concedidas por meio de lei ordinária, lei complementar e também decreto legislativo, esta última depois de ratificados os convênios firmados junto ao CONFAZ.

Em razão disso, os Estados-membros e Distrito Federal não podem criar ou retirar isenções sem cumprirem alguns requisitos.

Isso porque, como assinalado no presente trabalho, essas devem ser precedidas de anuência dos convênios celebrados junto ao CONFAZ, o que, na maioria das vezes, não é observado pelos entes federativos justamente com intuito de vencerem os outros entes na disputa (Guerra Fiscal) pelos investimentos de capitais privados em seu território.

3.2.1.2 Redução da Base de Cálculo

A priori, importante definir que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação ou prestação que será tributada.

Nesse contexto, a redução da base de cálculo ocorre quando o tributo incide apenas sobre a parte do valor desta operação ou prestação, ou seja, estas não estão sendo completamente utilizadas como bases para o cálculo do ICMS.

Desta forma, quando houver a incidência da alíquota do aludido imposto sobre a determinada prestação ou operação, esta irá incidir apenas sobre parte desta, de modo que o valor tributado a título de ICMS será reduzido.

Logo, com menos imposto a se pagar, o Estado redutor torna-se um atrativo para receber os investimentos privados.

3.2.1.3 Redução de Alíquotas

Anteriormente, o Senado Federal estabelecia o teto ou limite máximo às alíquotas do ICMS nas operações interestaduais, de modo que os Estados-membros, quando fixavam suas alíquotas não poderiam ultrapassar o percentual fixado pela casa legislativa sobredita.

Contudo, com o advento da Constituição Federal, isso foi modificado, competindo, desde então, ao Senado Federal, no que tange às operações interestaduais, determinar as alíquotas, ou seja, fixá-las, o que, anteriormente, eram os Estados-membros que fazia. (BALEEIRO, 2010, p. 439)

Tal competência passou a ser prevista no artigo 155, § 2º, inciso IV de nossa Carta Magna e assim dispõe:

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;

[...]

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

[...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

Deste modo, a partir da promulgação da Lei Maior, apenas a resolução senatorial dispõe sobre o tema, não podendo qualquer outro tipo de lei o fazer, seja complementar, federal ou estadual. (BALEEIRO, 2010, p. 439)

Sendo assim, tendo em vista que essa é uma competência exclusiva dessa Casa Legislativa, os Estados-membros e Distrito Federal deveriam obedecer as alíquotas por ela fixada.

Entretanto, não é o que acontece, visto que os entes federativos competentes para a tributação do ICMS, ao iniciarem a batalha por investimentos, acabam por fixarem alíquotas menores do que as permitidas, reduzindo o valor a ser pago por esse imposto nas operações ou prestações ocorridas.

3.2.1.4 Crédito Presumido

Em breves linhas, cumpre esclarecer que esse modo de incentivo se dá por meio de “bônus” que os entes federativos concederem aos contribuintes do ICMS, que de maneira indireta reduzirem o valor a ser tributado do sujeito passivo. O bônus concedido ao contribuinte é denominado crédito presumido.

Com efeito, o crédito presumido nasce quando da apuração do valor a ser pago de ICMS na saída da operação ou prestação ocorrida (quando a operação acontece). Nesse valor incide um percentual, constituindo de forma fictícia um crédito que será utilizado para reduzir o valor do tributo.

Ou seja, nessa modalidade, verifica-se que os Estados, com intuito de seduzirem as empresas, concedem o crédito presumido aos contribuintes, os quais, quando somados com aqueles obtidos por meio de entradas de mercadorias, irão diminuir a carga tributária do ICMS. (MARQUES, 2010, p. 125)

Por esta razão, a forma aqui abordada é considerada uma das principais colaboradoras à ocorrência da Guerra Fiscal do ICMS.

3.3 A Guerra Fiscal do ICMS

Pois bem, como pode-se analisar até o momento, os Estados-membros e Distrito Federal, concedem benefícios e incentivos fiscais das mais variadas formas para que estes obtenham investimentos privados em seu território.

Cumpre observar que todos esses incentivos são concedidos porque as empresas atualmente procuram, no âmbito tributário, os Estados que mais lhe forem favoráveis, fazendo com que os estes iniciem a Guerra Fiscal.

A Guerra Fiscal do ICMS consiste na concessão de incentivos fiscais às empresas privadas – isenção, redução da base de cálculo, redução de alíquotas, crédito presumido, dentre outros – de modo que por meio desses o valor a ser tributado à título de ICMS será consideravelmente reduzido, gerando, desta forma, mais lucros às empresas que decidam se instalarem no Estado redutor.

Nesse diapasão, Alves define Guerra fiscal como “todo tipo de disputa/conflito que decorra da intervenção estatal de entes federativos na decisão locacional de atividades

produtivas e na concorrência setorial, sendo que, o instrumento tributário é o principal mecanismo de subsidiamento.” (2001, p. 30)

Há de ressaltar que, no que diz respeito às operações interestaduais, a Guerra Fiscal apenas ocorre no Brasil em virtude de o país ter adotado o sistema de tributação do ICMS no Estado de origem.

Isso ocorre porque a opção por essa sistemática trouxe aos Estados-membros e Distrito Federal, ainda que contrário a lei, a possibilidade de concessão de benefícios e incentivos quando estes forem o início (origem) das operações ou prestações acima referidas.

Indiscutível que, caso o Brasil tivesse adotado outro sistema, qual seja a tributação no destino da mercadoria, não haveria tamanha redução tributária do ICMS, tendo em vista que para as empresas pouco importaria o local de instalação.

Com efeito, ao contrário do que pensam os entes federativos, tal prática traz inúmeros prejuízos a nossa federação, haja vista que, na verdade, o País inteiro, inclusive o Estado redutor está perdendo sua principal fonte de arrecadação tributária.

Nesse palmilhar, cabe destacar que o ICMS é a maior receita dos Estados-membros e Distrito Federal, motivo pelo qual, quando um Estado concede benefícios e incentivos ao ICMS, outros entes federados também o fazem na incessante busca de recursos para seu território:

Outro fator importante para o início dos conflitos entre os entes públicos é a abismal diferença de desenvolvimento entre eles. Hoje a República Federativa do Brasil possui Estados muito à frente dos demais, no que se refere aos aspectos econômicos e sociais. Visando a equilibrar ou, quando menos, diminuir a diferença que os separam, entes com menor desenvolvimento buscam, com todos os meios de que dispõem, atrair aos seus domínios territoriais empresas teoricamente capazes de alavancar o seu crescimento. Portanto, são essas disparidades econômica, social e política, tão visivelmente encontradas no seio da nossa Federação, que movem as pessoas políticas de direito público a instaurar disputas tributárias, objetivando sempre, desenvolvimento e maior arrecadação. (MARQUES, 2010, p. 128).

Desta forma, em que pese o Estado “vencedor” da batalha por investimentos privados conseguir gerar empregos, arrecadação e desenvolvimento econômico, o país todo deixa de gerar receitas que deveriam ser utilizadas em outros importantes segmentos. Logo, todos perdem.

Importante lembrar ainda que esses incentivos são concedidos sem o aval do CONFAZ, em clara contrariedade ao artigo 155, §2º, inciso XII, alínea g da CF e ao artigo 2º,

§ 2º da LC n.º 24 de 1975, ou seja, de forma ilegal. Deste modo, pode-se ainda dizer, obviamente, que os referidos incentivos são inconstitucionais.

Por esse motivo, o STF, em tentativa de acabar ou diminuir a Guerra Fiscal vem declarando insistentemente a inconstitucionalidade desses incentivos, *in verbis*:

[...] 10. A outorga de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal é manifestamente inconstitucional. Precedentes: ADI 2906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3674/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3413/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 4457/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3794/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 2688/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 1247/PA, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 3702/ES, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 4152/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3664/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3803/PR, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 2549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1º.6.2011.¹

Contudo, posteriormente a declaração de inconstitucionalidade, os entes federados editam novas leis concedendo novamente os benefícios. Em razão dessa desobediência dos Estados-membros e Distrito Federal, essa medida para encerrar a Guerra Fiscal não vem sendo satisfatória:

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. (CARVALHO, 2006, p. 31)

Destarte, mesmo inconstitucionais e flagrantemente irregulares no que tange a competência dos entes federativos para desonerar (conceder benefícios), os Estados-membros e Distrito Federal, permanecem a guerrear pelos investimentos privados, concedendo incansáveis benefícios às empresas.

Frise-se que “na guerra fiscal, o estado renuncia tributos para beneficiar quem não precisa. Não se esta fazendo uma renuncia fiscal para a padaria da esquina, para o pequeno

¹ ADI 429/CE, Rel. Min. Luiz Fux, julgada em 04/08/2010.

empreendedor. São multinacionais biliardárias, triliardárias, que não precisariam de nenhuma renúncia de natureza fiscal.” (ALCKMIN, 2011, p. 134)

Desta forma, inolvidável que esta batalha é excelente para as empresas que buscam investir no País, vez que estas, mesmo sem precisarem de tais incentivos, se beneficiam com a interminável concessão de benefícios, diminuindo cada vez mais a sua carga tributária do ICMS e enfraquecendo o sistema federativo adotado pelo Brasil.

3.4 As Glosas de Crédito

Outro importante prejuízo causado pela Guerra Fiscal encontra-se no fato de que, atualmente, muitos Estados editam atos normativos em desfavor de seus próprios contribuintes, retirando destes, nas operações interestaduais, o direito de se creditarem do valor recolhido a título de ICMS, quando os contribuintes anteriores se utilizaram de benefícios fiscais concedidos de forma irregular.

Tal prática dos Estados acontece com intuito de se prevenirem dos efeitos causados pela Guerra Fiscal e denomina-se como glosa de crédito.

Nesse palmilhar, importante destacar que a glosa de crédito ocorre de duas maneiras: a primeira quando o Estado retira do contribuinte o direito aos créditos oriundos das prestações anteriores, ou seja, quando este for recolher o ICMS, deverá arcar a parte que o outro sujeito passivo creditou em sua nota fiscal, no entanto, deixou de recolher em virtude de possuir benefícios e incentivos fiscais.

Utilizando-se do exemplo outrora abordado, o contribuinte do Estado X declara em sua nota fiscal o pagamento de R\$ 200,00 (duzentos reais) a título de ICMS, de modo que o contribuinte posterior, situado no Estado Y, ao efetuar nova circulação da mercadoria, deveria arcar com R\$ 300,00 (trezentos reais) de ICMS, todavia, por força do princípio da não-cumulatividade, este se credita do valor anteriormente recolhido, sendo necessário o pagamento de apenas R\$ 100,00 (cem reais).

Ocorre que, por possuir benefícios fiscais, o contribuinte do Estado X recolheu apenas R\$ 100,00 (cem reais), menos do que o descrito em nota fiscal, motivo pelo qual o Estado Y retira de seu contribuinte a possibilidade de este creditar-se de todo o valor contido na aludida nota, devendo este realizar o pagamento de R\$ 200,00 (duzentos reais), onde R\$ 100,00 (cem reais) refere-se a sua parte do ICMS e R\$ 100,00 (cem reais) diz respeito ao acréscimo da quantia não recolhida pelo sujeito passivo anterior.

A segunda forma de ocorrência da glosa de crédito se dá por meio de fiscalização, a qual acontece após o contribuinte ter se creditado do valor declarado a título de ICMS em nota fiscal pelo sujeito passivo situado no Estado concesso de benefícios irregulares.

Essa forma resulta em autos de infrações aos contribuintes que se valeram do crédito destacado em documentos fiscais das prestações anteriores, sem que, contudo, fossem devidamente recolhidos em razão de os contribuintes destas gozarem de benefícios irregulares.

Verifica-se, portanto, que independente da forma em que acontece, a glosa de crédito é o ato administrativo pelo qual os Estados anulam o direito de seus contribuintes aos créditos oriundos de prestações anteriores. Veja:

Essa “glosa de créditos”, que nada mais do que a anulação dos créditos relativos às operações e prestações anteriores, não implica, segundo os Fiscos Estaduais e Distrital, nenhum prejuízo ao contribuinte adquirente de mercadorias ou tomador de serviços. Na ótica estatal, esse contribuinte, ao comercializar com estabelecimentos beneficiados por estímulos tributários, teria se favorecido no preço da operação ou prestação, já que, supõe-se, que o vendedor ou prestador lhe teria repassado no preço a desoneração tributária recebida. Nesse raciocínio meramente econômico, a anulação dos créditos restabeleceria o custo do produto ou serviço que seria praticado acaso não vigente a benesse fiscal. (MARQUES, 2010, p. 134-135)

Importante observar que a nulidade dos benefícios e incentivos fiscais concedidos à margem do CONFAZ, expressamente prevista no artigo 8º, inciso I da Lei Complementar n.º 24/75 dependem de reconhecimento do Poder Judiciário, ou seja, os Estados não possuem competência para declarar nulo o ato realizado por outro ente federativo, ainda que este seja irregular:

Não será correto reconhecer ao Estado-membro competência para, independentemente de um posicionamento jurisdicional, sobretudo em ação declaratória de inconstitucionalidade da lei ou dos atos infralegais impugnáveis, glosar o crédito havido como indevido. Ser ou não devido o creditamento do ICMS, nas relações interestaduais, é algo que somente pode ser sindicado, em nosso regime federativo, pelo Supremo Tribunal Federal. O contrário importaria admitir pudesse um Estado-membro desconstituir por portas travessas a legalidade de lei editada por outro, com comportamento ofensivo à federação, naquilo que é atributo essencial do pacto federativo nacional, a harmonia interestadual. E, portanto, instaurar-se-ia o império da desarmonia contra a arquitetura constitucional do federalismo brasileiro. (BORGES, 2000, p. 123/124)

Ocorre que, como mencionado, os Estados, em flagrante desvio de competência, declaram a nulidade dos benefícios e incentivos fiscais concedidos por outros Estados por meio da glosa de crédito.

Nesse sentido, o STJ, inclusive, afastou os efeitos de ato perpetrado pelo Estado de Minas Gerais em desfavor de seu contribuinte, onde este declarou por via administrativa a nulidade de incentivos fiscais concedidos de forma irregular por outra unidade da federação, isto é, sem anuência do CONFAZ, *in verbis*:

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

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

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

3. Recurso provido.²

Consoante o delineado, tem-se que além de ilegal, a glosa de crédito traz um exorbitante prejuízo aos contribuintes, visto que estes são punidos por observarem o princípio da não-cumulatividade – regra matriz do ICMS – creditando-se de um imposto declarado em documento fiscal de operações anteriores, o qual o contribuinte entende como legítimo, haja vista não possuir conhecimento acerca dos benefícios e incentivos fiscais concedidos irregularmente por outras unidades federativas aos seus contribuintes.

Há de ressaltar que tal punição onera consideravelmente o contribuinte, sendo este, muitas vezes, obrigado a encerrar às atividades de sua empresa em razão de não conseguir arcar com esses prejuízos ilegalmente perpetrados pelos Estados.

² STJ - Recurso em Mandado de Segurança nº 38.041 - MG (2012/0105358-8), Relatora: Ministra Eliana Calmon, 1ª Seção
Data de Julgamento: 28/08/2013, Disponibilizado no D.J.E. dia 04/11/2013

CONCLUSÃO

Em conclusão, importante observar que ao adotar a forma de federação para se organizar politicamente, o Brasil criou o Ente Supremo, o qual por meio de seu Texto Maior – Constituição Federal – distribuiu a competência tributária entre os entes federativos. Tamanha importância dessa forma de governo adotada pelo país que a ela deu-se o *status* de cláusula pétrea, ou seja, não pode ser abolida ou modificada.

Com a divisão alhures mencionada, coube aos Estados-membros e Distrito Federal o importante papel de criação, instituição e cobrança do ICMS em seus respectivos territórios.

Com efeito, a partir dessa competência conferida pela Constituição Federal, foram traçadas características e peculiaridades a esse imposto, tais como sua não-cumulatividade e a maneira como este seria tributado, sendo adotada no Brasil, nas operações interestaduais, a forma de tributação no Estado de origem da mercadoria.

Deste modo, quando escolhido tal modelo de tributação para o ICMS, iniciou-se uma enorme disputa entre os Estados-membros e Distrito Federal com o intuito de conseguirem investimentos privados para seus territórios. A essa disputa foi dado o nome de Guerra Fiscal.

Nessa seara, tem-se que a Guerra Fiscal nada mais é que a disputa por investimentos de empresas privadas entre os entes federativos, para que estas venham a se instalar em seu território. Para convencer as empresas que o seu território é melhor e mais lucrativo que os demais, os Estados-membros oferecem a estas benefícios fiscais na tributação do ICMS, quais sejam isenções, redução da base de cálculo, redução da alíquota, dentre outros, o que implicam na redução ao pagamento desse imposto.

A fim de sanar esse problema, o Senado Federal criou o CONFAZ, de modo que, a partir daí, todos os benefícios e incentivos fiscais oferecidos as empresas devem, obrigatoriamente, ser concedido com a chancela deste órgão, por meio dos convênios firmados entre os Estados-membros, Distrito Federal e este, caso contrário, serão considerados ilegais e inconstitucionais.

Contudo, mesmo com a criação do CONFAZ, os entes federativos competentes para instituição e cobrança do ICMS, concedem isenções e benefícios à margem do aludido órgão, contribuindo, assim, com o surgimento da Guerra Fiscal do ICMS.

Conclui-se, portanto, no que diz respeito às operações interestaduais, que os benefícios e incentivos fiscais irregulares concedidos ao ICMS ensejam na Guerra Fiscal no país, vez que é por meio destes que os Estados-membros e Distrito Federal diminuem a

tributação do aludido imposto às empresas privadas, fazendo com que estas optem por se instalar no Estado concessoressa redução.

Logo, pode-se notar que essa disputa traz consigo um enorme prejuízo, haja vista que as empresas privadas iriam de qualquer forma se instalar e investir aqui no Brasil, entretanto, com a Guerra Fiscal praticada pelos Estados, estas conseguem esse objetivo com uma grande redução de sua carga tributária, prejudicando a receita de todo o país.

Não obstante, outro prejuízo causado pela Guerra Fiscal é a chamada glosa de crédito, que nada mais é o ato pelo qual muitos Estados retiram de seus contribuintes o direito de se utilizarem dos créditos oriundos de operações interestaduais anteriores em razão de os contribuintes possuírem benefícios fiscais irregulares concedidos por outro ente federativos ou aplicam autos de infrações a seus contribuintes que se valeram do crédito irregular.

Tal prática, ainda que ilegal, oneram excessivamente os contribuintes, fazendo com que estes, muitas das vezes, encerrem as atividades de suas empresas por não possuírem condições de arcarem com esses prejuízos.

Deste modo, o presente trabalho é relevante para demonstrar uma das principais causas que ensejam a Guerra Fiscal do ICMS no Brasil, quais sejam os benefícios e incentivos fiscais irregularmente concedidos pelos Estados-membros e Distrito Federal, bem como ainda fomentar uma importante discussão sobre o tema.

REFERÊNCIAS

ALCKMIN, Geraldo; et al. **Federação e Guerra Fiscal**. 2010. 163 f. Anais do Seminário de Federação e Guerra Fiscal organizado pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP) e pela Fundação Getúlio Vargas. Brasília. 15 set 2011.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 9ª ed. São Paulo: Editora Método, 2015.

ALVES, Maria Abadia da Silva. **Guerra fiscal e finanças federativas no Brasil: o caso do setor automotivo**. 2001. 211 f. Dissertação (Mestrado)-Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas.

ARZUA, Heron. **ICMS: caráter nacional: guerra fiscal e seus mecanismos de atuação: o regime dos incentivos fiscais no ICMS**. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 81.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

BORGES, José Souto Maior. *in* **Grandes questões atuais do direito tributário**. Valdir de Oliveira Rocha - Coordenador. v. 4. São Paulo: Dialética, 2000.

BRASIL, **Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 ago. 2016.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 out. 1966.

_____. **Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975**. Convênios para a Concessão de Isenções ao ICMS. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 07 jan. 1975.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Mandado de Segurança nº 38.041 - MG (2012/0105358-8)**. Relatora: Ministra Eliana Calmon, 1ª Seção. Data do Julgamento. 28 ago. 2013. Diário de Justiça Eletrônico. 04 nov. 2013.

_____. **Sobre o CONFAZ: Conselho Nacional de Política Fazendária**. Disponível em: <http://www.sefaz.mt.gov.br/portal/confaz/?acao=sobre>. Acesso em: 19 out. 2016.

_____. **Competência**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/competencias>. Acesso em: 25 set. 2016.

_____. **CONFAZ**. Disponível em: <http://www.sefaz.pi.gov.br/index.php/institucional/teste>. Acesso em: 17 out. 2016.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. **A "guerra fiscal" no âmbito do ICMS: considerações sobre os benefícios fiscais e financeiros concedidos pelos estados e Distrito Federal**. 2006. 202 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 22ª ed.: Editora Atlas, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 1ª ed. 2ª tiragem: Editora Saraiva, 2009.

Grandes Temas Tributários da Atualidade, 8º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário São Paulo, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

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

MARTINS, Ives Gandra. **Estímulos Fiscais do ICMS e a Unanimidade do CONFAZ**. In. Revista CEJ, Brasília, Ano XVII, n. 59, jan-abr, 2013.

MARTINS, Marcos Paulo da Cunha. **Federalismo, Guerra Fiscal e o Senado Federal: O ICMS na Casa da Federação**. Brasília, 2014. 76 p. Trabalho final apresentado ao Programa de Pós Graduação em Direito Legislativo do Instituto Legislativo - Programa de Pós-Graduação *Lato Sensu*, Instituto Legislativo Brasileiro, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 2004.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3ª ed. 2ª Tiragem: Editora Saraiva, 2011.