



Instituto Brasileiro de Direito Público
Escola de Direito de Brasília – EDB
Curso de Pós-Graduação em Direito
Tributário e Finanças Públicas

VERÔNICA DE CAMARGO GOLFETTO

A MODULAÇÃO DE EFEITOS NA PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE Nº 69

**Brasília
2016**

VERÔNICA DE CAMARGO GOLFETTO

A MODULAÇÃO DE EFEITOS NA PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE Nº 69

Monografia apresentada como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no curso de Pós-graduação Lato Senso em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público.

**Brasília
2016**

VERÔNICA DE CAMARGO GOLFETTO

A MODULAÇÃO DE EFEITOS NA PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE Nº 69

Monografia apresentada como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no curso de Pós-graduação Lato Senso em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público

Brasília, 12 de agosto de 2016.

Banca Examinadora

Prof. Examinador

Prof. Examinador

Prof. Examinador

Dedico a presente monografia a duas pessoas, Celestino Ivo Golfetto e Wilma de Camargo Golfetto, em retribuição ao amor, carinho e incentivo dispensados a mim. Vocês me ensinaram a lutar pelos meus sonhos e a nunca desistir nos momentos difíceis. Me mostraram que o respeito, a honestidade e a gratidão são as maiores virtudes do homem. A eles devo tudo, pois são os responsáveis pela pessoa que me tornei. Sou extremamente grata e tenho muito orgulho de chamá-los de pai e mãe. Vocês são o meu porto seguro. Amo vocês.

RESUMO

O objeto do presente estudo é analisar o conjunto de fatores jurídicos e sociais que justificariam a modulação dos efeitos da Súmula Vinculante proposta de nº 69. A possível aprovação do entendimento sumular sem a modulação de efeitos implicaria no fim abrupto dos incentivos fiscais, gerando um grande impacto para as empresas que recebem incentivos fiscais. Nesse sentido, a questão central é saber se os incentivos fiscais já concedidos sem a aprovação do Confaz serão considerados irregulares ou apenas os supervenientes ao entendimento sumulado. De fato, a simples publicação da Súmula, com a automática suspensão de todos os atos administrativos executórios dos incentivos e benefícios até então concedidos teria consequências socioeconômicas que merecem reflexão e adequado tratamento.

Palavras-chaves: Direito Tributário, isenção, Súmula Vinculante, modulação de efeitos

ABSTRACT

The purpose of this study is to analyze the set of legal and social factors that justify the modulation of the effects of Binding Precedent nº 69. The proposal for possible approval of sumular understanding without modulation effects involve the abrupt end of tax incentives , creating a great impact for companies that receive tax incentives. In this regard, the central question is whether the tax incentives already granted without the approval of Confaz will be considered irregular or just supervening to simulated understanding. Indeed, the mere publication of Precedent , with automatic suspension of all enforceable administrative acts of incentives and benefits previously granted socio-economic consequences would have to reflect upon and appropriate treatment.

Keywords: *Tax, exemption , Binding Precedent , effects of modulation*

Sumário

INTRODUÇÃO	9
1 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)	10
1.1 Instituição do Imposto	10
1.2 Regra Matriz de Incidência	11
1.3 Não-cumulatividade do imposto	18
1.4 Substituição Tributária	21
1.5 Diferimento	22
2 INCENTIVOS FISCAIS	24
2.1 Concepção de incentivo fiscal	24
2.2 Limitações constitucionais e legais à concessão de benefício fiscal no âmbito do ICMS	24
2.3 Guerra Fiscal e o ICMS	28
2.4 Planejamento Tributário	30
2.4.1 Conceito	30
2.4.2 Diferença entre Planejamento Tributário, Evasão Fiscal e Elusão Fiscal	32
2.4.3 Norma Geral Antielisão	34
2.4.4 Planejamento Tributário no âmbito do ICMS	35
3 PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE Nº 69	38
3.1 Dos efeitos jurídicos da aprovação da PSV nº 69 e a modulação de efeitos	38
3.1.1 Ofensa à Moralidade Administrativa	41
3.1.2 Ofensa à razoabilidade	41
3.1.3 Ofensa ao princípio da segurança jurídica	42
3.2 Das manifestações apresentadas no bojo da PSV nº 69	43
3.3 Parecer da Procuradoria-Geral da República	45
CONCLUSÕES	48
REFERÊNCIAS	50
FUNARO, Hugo. <i>Efeitos jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69> Acesso em 09.dez. 2015.</i>	52

INTRODUÇÃO

A chamada Guerra Fiscal, no âmbito do ICMS, não é um problema novo, tendo ocupado a reforma tributária de 1965 e se mantém ainda hoje no noticiário com grande urgência nacional.

Os Estados da Federação disputam entre si a preferência em determinados segmentos empresariais que pretendem se estabelecer no país. Nessa esteira, objetivando atrair o maior número de investidores para as respectivas regiões, os Estados oferecem várias formas de atrativos, que variam desde a concessão de créditos presumidos, redução de alíquotas, financiamento de parte do ICMS recolhido, dentre outros incentivos fiscais, muitas vezes, sem a prévia e correta aprovação pelo Confaz.

No entanto, o impasse, prolongado no tempo por reiterada e costumeira violação da regra constitucional quanto à concessão de benefícios, tem levado à exacerbação de medidas unilaterais de concessão ou vedação de créditos ou de ingresso de mercadorias, criando verdadeiras barreiras fiscais e um grande conflito federativo.

Diante dessa realidade, um vasto número de processos sobre o tema já foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal, tendo como desfecho a inconstitucionalidade dos incentivos fiscais, relacionados ao ICMS e concedidos à revelia do Confaz, tendo como base a violação dos artigos 150, §6º, 152, 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal de 1988.

Nesse contexto, o Ministro Gilmar Mendes propõe e submete a votação e aprovação da Súmula Vinculante nº 69, que trata da uniformização do entendimento sobre a inconstitucionalidade da concessão de benefício fiscal relativo ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sem a prévia aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Sendo assim, o tema/problema que se pretende estudar neste trabalho é um dos pontos mais polêmicos que circunda a referida Súmula Vinculante: seria possível a aplicação de efeitos retroativos da norma?

Isto porque a aprovação da súmula, sem qualquer modulação, poderá trazer uma série de transtornos para os governos e empresas do país, haja vista que as secretarias estaduais, pela Lei de Responsabilidade Fiscal, serão obrigadas a cobrar os impostos não recolhidos desde 2008. O tema, portanto, possui relevância política, social e acadêmica.

Para o desenvolvimento do presente trabalho foram utilizadas pesquisas bibliográficas e jurisprudenciais. A pesquisa bibliográfica baseou-se em publicações científicas da área. O estudo de jurisprudência foi realizado com ênfase nos julgados do Supremo Tribunal Federal. Além disso, em visita ao sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal, foram encontradas mais de 80 (oitenta) manifestações de Sindicatos representantes de categorias do comércio e indústria que apresentam os impactos da eventual modulação de efeitos da Súmula Vinculante nº 69 e como os seus respectivos setores serão afetados.

O trabalho de conclusão de curso estrutura-se em três capítulos, apresentando-se no primeiro as principais características do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para melhor compreensão da sistemática que envolve o tributo em questão, envolvendo a origem, regra-matriz de incidência, não cumulatividade do imposto, substituição tributária e diferimento. O segundo capítulo cuida dos incentivos fiscais, incluindo suas limitações constitucionais e legais para sua concessão no âmbito do ICMS. No capítulo três é apresentada a proposta de Súmula Vinculante de Autoria do Ministro Gilmar Mendes, que trata da uniformização do entendimento sobre a inconstitucionalidade da concessão de benefício fiscal relativo ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sem a prévia aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

1 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

1.1 Instituição do Imposto

O campo de incidência do ICMS é definido pela própria Constituição Federal, em seu art. 155, inciso II:

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.

A Carta Magna atribuiu competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal para a instituição do referido imposto. Como bem observa Klaus Eduardo Rodrigues Marques, embora se trate de um tributo de competência estadual e municipal, não se pode olvidar que se trata de um tributo de abrangência nacional, razão pela qual foi exaustivamente regrado pela Constituição Federal de 1988.¹

Por sua vez, a União criou uma lei geral sobre o ICMS, a qual se concretizou por meio da Lei Complementar nº 87/1996, chamada "Lei Kandir".

A partir desse diploma legal cada estado federativo institui o tributo por alíquota, a qual é regulamentada via de Decreto, o chamado "regulamento do ICMS" ou "RICMS", que é uma consolidação de toda a legislação sobre o ICMS vigente no Estado, e é aprovada por Decreto do Governador.

1.2 Regra Matriz de Incidência

A Regra matriz de incidência tributária é aquela que prevê um determinado fato jurídico como hipótese de incidência tributária e, uma vez ocorrido o fato previsto, aparece a relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo. Assim, concretizando-se os fatos descritos na hipótese, ocorre a consequência, que descreve uma obrigação patrimonial, na qual encontramos um sujeito passivo que cumprirá uma prestação em dinheiro.² Assim, segundo Luciano Amaro, a hipótese de incidência descreve a situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação patrimonial.³

O Professor Paulo de Barros Carvalho pronuncia a respeito:

¹ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues Marques. *A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito*. São Paulo: MP Editora, 2010, p.76.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 378.

³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 512.

A norma tributária, em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição.⁴

Isto posto, os elementos da regra matriz têm em sua estrutura a hipótese e a consequência. A hipótese se desdobra em critério material (como), critério espacial (onde) e critério temporal (quando). A consequência se subdivide em critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).⁵

Feitas essas considerações, a **materialidade** do ICMS está prevista no art. 155 da Constituição Federal de 1988, qual seja, a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação.⁶

O art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996, traz os possíveis fatos de incidência do ICMS e onde não incidirá.

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

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

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

§ 1º O imposto incide também:

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 235.

⁵ MEDEIROS, André. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Acesso em 25 nov. 2015

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 412

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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

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

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

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.⁷

Como visto alhures, o principal fato gerador para a incidência do ICMS é a circulação de mercadorias, mesmo que se tenha iniciado no exterior. Assim, o simples fato de a mercadoria sair ou se deslocar do mesmo estabelecimento comercial não caracteriza o fato gerador. Isso porque a circulação configura uma situação jurídica, na qual deve haver a transferência de titularidade.⁸

Já o **aspecto espacial** busca delimitar o lugar relevante para a configuração do fato imponible. Há divergências sobre onde deve ser feito o pagamento do imposto, se na origem ou no lugar de destino, de modo que é preciso identificar o local em que se realiza o fato gerador para saber qual o Estado competente para a cobrança do imposto.⁹

Sobre o tema, Roque Antônio Carraza leciona:

O tributo pertence a pessoa política onde a operação mercantil se realizou, ainda que o destinatário da mercadoria esteja localizada em outra Unidade Federativa ou, mesmo, no exterior. É que a Constituição fez coincidir, como 14 regra, o aspecto espacial da hipótese de incidência possível do ICMS, com os limites geográficos das entidades tributantes.¹⁰

Nesse sentido o art. 11 da Lei Complementar n. 87/96 (Lei KANDIR – que dispõe sobre o ICMS) estabelece *“O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:”*

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 87/1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Publicada no DOU de 16.09.1996

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 27-28.

⁹ CARRAZA, Roque Antonio. “ICMS”. 15 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p.46

¹⁰ Idem, Ibidem.

b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

(...)

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação;

b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

(...)

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;

(...)

IV - tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário.¹¹

O doutrinador Sabbag afirma que se houver uma venda envolvendo dois Estados distintos, a determinação do local de tributação da mercadoria dependerá do fato do comprador da mercadoria ser ou não seu consumidor final. Se for, o ICMS incidirá sobre o Estado de origem.¹²

Ocorre que se o destinatário não for o consumidor final daquela mercadoria, adquirindo com fins de revenda, o ICMS irá incidir parcialmente sobre o Estado de origem (com alíquota interestadual) e parcialmente para o Estado de destino (desta forma o comprador deve recolher para o seu Estado um percentual da alíquota que corresponderá à diferença entre a alíquota do Estado de origem e a do Estado de destino)¹³

No entanto, ressalva-se a hipótese prevista no enunciado Sumular nº 166 do STJ que dispõe: *“não constitui fato gerador do ICMS o simples*

¹¹ BRASIL. Lei Complementar nº 87/1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Publicada no DOU de 16.09.1996

¹² SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.1062-1063

¹³ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.1060.

*deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.*¹⁴

Assim, a regra geral para determinação do local da prestação, para o qual deve haver o recolhimento do tributo, em relação aos serviços de transporte, é simples: vale o local onde tenha início a prestação do transporte.¹⁵

Já o **critério temporal** diz respeito ao momento em que fato gerador efetivamente se realizou, determinando a exigibilidade do tributo pelo surgimento da obrigação tributária. Sobre o tema, o eminente Carraza esclarece:

De fato, ao lume do que já escrevemos, podemos avançar o raciocínio afirmando que o critério temporal (momento em que se considera ocorrido o fato imponible) do ICMS em discussão, longe de ser a entrada física, no território brasileiro, das mercadorias ou bens, é sua efetiva entrada no estabelecimento destinatário.¹⁶

A Lei Complementar nº 87/96, trouxe no art. 12 os momentos em o fato gerador é considerado como ocorrido para fins de cobrança:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

(...)

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ_asc.txt> Acesso em: 12 dez..2015

¹⁵ Idem, Ibidem.

¹⁶ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.p.66

IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;¹⁷

O **critério quantitativo**, aspecto do conseqüente da hipótese tributária estudada, refere-se à quantia a ser paga pelo sujeito passivo a título de tributo, que em regra vem expressa pela conjugação da base de cálculo e da alíquota.

Em relação à base de cálculo, vem a ser a expressão econômica do fato gerador do tributo sobre o qual incide a alíquota para identificação do montante devido, consoante leciona Paulo de Barros Carvalho¹⁸. Ainda segundo ele, a base de cálculo implica em três funções importantes, a saber:

(...) é a grandeza que permite medir as proporções reais do fato; definir os limites, a “quantidade”, do comportamento estabelecido na hipótese de incidência como núcleo da norma tributária, sobre o qual se aplica a alíquota para se saber a quantia devida a título de tributo; e, com base no artigo 4º do Código Tributário Nacional, demonstrar o real aspecto material da hipótese tributária de incidência.

(...)

Não havendo indicação do valor da operação, ou não sendo determinado o preço do serviço, a base de cálculo será, respectivamente: o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar no mercado atacadista, no local da operação, ou na região, se inexistente o primeiro, e o valor corrente do serviço no local da prestação. ¹⁹

Segundo o art. 155 da Constituição Federal, haverá alíquotas interna e externa aplicáveis na base de cálculo da hipótese de incidência do tributo. A primeira delas é utilizada nas operações internas, ou seja, nas operações efetuadas dentro de um mesmo estado, enquanto que a última é utilizada nas operações externas, que são divididas em interestadual (vendedor e adquirente encontram-se em diferentes estados) ou de exportação (aplicáveis às operações de exportações).

Por fim, no **critério pessoal** encontramos os sujeitos da relação tributária instaurada, sendo de um lado o sujeito ativo (titular do direito subjetivo de

¹⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 87/1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Publicada no DOU de 16.09.1996

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 174.

¹⁹ Idem, *Ibidem*

exigir o cumprimento da obrigação), no caso do ICMS, os Estados e o Distrito Federal e do outro lado o sujeito passivo que tem o dever jurídico de cumprir com a Obrigação), que é o contribuinte ou responsável estabelecido em lei.²⁰

Nos termos do art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996 contribuinte é

[...] qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.²¹

Nos termos do parágrafo único da aludida norma, é também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

I – importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento;

II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior,

III – adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.²²

1.3 Não-cumulatividade do imposto

Diz-se que é cumulativo o tributo que incide em duas ou mais etapas da circulação de mercadorias, sem que na etapa posterior possa ser abatido o montante pago na etapa anterior. Já o tributo é não-cumulativo quando o montante do tributo pago numa das fases de circulação da mercadoria pode ser abatido do montante devido na etapa seguinte.

Dessa forma, a não-cumulatividade tem a finalidade de evitar a superposição de incidência sobre uma série de operações que visam completar um

²⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, 2. ed., Saraiva, 1972, p. 27.

²¹ BRASIL. Lei Complementar nº 87/1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Publicada no DOU de 16.09.1996

²² Ibidem.

único ciclo econômico de produção. Esta superposição é evitada pela utilização do mecanismo de crédito e débito de imposto pago e a pagar.²³

Paulo de Barros Carvalho diz ser o primado da não-cumulatividade uma determinação constitucional que deve ser cumprida, tanto por quem dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. Assevera ainda que:

E, tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICM e ao IPI consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo “contribuinte”, de considerar-lhe os créditos, ainda que contra a sua vontade.²⁴

Destarte, no seu art. 155, II, §2º, I e II, a Constituição da República ombréia o ICMS no princípio da não-cumulatividade:

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

I – (omissis);

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 – (omissis);

(...)

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

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;²⁵

Outrossim, dispõe o art. 19 da Lei Complementar nº 87/1996:

O CMS é um imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

²³ MARTINS. Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p.32

²⁴ CARVALHO. Paulo de Barros. A Regra-matriz do ICM. 1981. Tese (Livro docência em Direito Tributário). Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981, p.377

²⁵ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 09.dez.2015

com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.²⁶

Tal princípio estrutura a sistemática de sua cobrança, de modo que o imposto devido em cada operação de circulação de mercadorias e prestação de serviços tributáveis pelo ICMS é compensado com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado. Isto é, assegura-se ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento.²⁷

Ricardo Lobo Torres afirma que o princípio da não-cumulatividade é uma verdadeira garantia constitucional existente para evitar a incidência em cascata de um tributo novo, não previsto de modo expreso pelo constituinte.²⁸

Dessa forma, em relação ao ICMS, o significado jurídico da palavra não-cumulatividade corresponde a um sistema de compensações sucessivas do imposto que o contribuinte suportou quando das suas compras de mercadorias ou serviços sob a incidência deste tributo, de vez que em razão do gravame do ICMS vir embutido no preço das mercadorias ou serviços, quando de suas compras o contribuinte “compra” também certa quantia de impostos, que corresponde à parcela do tributo que deve ser compensada com os seus débitos futuros.²⁹

Dessa forma, a não-cumulatividade elimina o efeito em cascata do ICMS e torna o produto final apenas incidido pela carga real correspondente ao valor final da operação, visto que dele se deduz ou deveria se deduzir o valor que incidiu nas operações anteriores.³⁰

²⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 87/1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Publicada no DOU de 16.09.1996

²⁷ GARLHADO. Alexandre. *O princípio da não-cumulatividade do ICMS aplicado na Lei Complementar 87/96*. Disponível em:

<<http://www.portaltributario.com.br/artigos/icmsnaocumulatividade.htm>> Acesso em 12. nov. 2015

²⁸ TORRES. Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1986. P. 276*

²⁹ FERREIRA. Julio de Castilhos. ICMS: fato gerador e não-cumulatividade. *Revista de Estudos Tributários*. São Paulo, n. 15, p.149, 2000

³⁰ MARTINS. Ives Gandra da Silva. *O princípio da não-cumulatividade. O direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de substituição tributária*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 14, p.77, 1996

1.4 Substituição Tributária

Na responsabilidade por substituição, o indivíduo que pratica o fato gerador não corresponde ao sujeito passivo da obrigação, tendo em vista a existência prévia de norma legal atribuindo a responsabilidade a uma terceira pessoa.

Existem, basicamente, duas espécies de substituição tributária: a “para frente” ou progressiva e a “para trás” ou regressiva.

A substituição tributária progressiva fundamenta-se no art. 150, §7º, da Constituição Federal, que estabelece que:

“A lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.³¹

Por sua vez, a substituição tributária regressiva, por sua vez, está regrada no artigo 128 do Código Tributário Nacional que dispõe:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.³²

Daí, depreende-se que nessa substituição ocorre basicamente o oposto do que se dá na substituição progressiva, uma vez que o pagamento do tributo é efetuado posteriormente à ocorrência do fato gerador.

Esta substituição tributária tem como característica a escolha de terceira pessoa para fazer a retenção e o recolhimento do ICMS que irá incidir em futuras circulações de mercadorias. Ressalta-se que o substituto na maioria das

³¹BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 09.dez. 2015

³² BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n.5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em 10.dez. 2015.

vezes não realizou o fato imponible, porém, é o responsável pelo pagamento do imposto e do cumprimento das obrigações acessórias.³³

Mais especificamente, o ICMS será recolhido no começo da cadeia e terá como base de cálculo o valor da operação atual e o das operações subsequentes, o qual é estimado pelos órgãos arrecadadores.³⁴

Na substituição tributária “para frente” parte-se do pressuposto de que o fato imponible ocorrerá no futuro e, por conseguinte, a cobrança antecipada do tributo é válida, sobretudo quando houver receio de que o contribuinte possa praticar evasão fiscal. Assim, por cautela, tributa-se fato que ainda não aconteceu, que não existe ainda e que poderá nunca vir a existir.³⁵

Nessa espécie de substituição tributária, o ressarcimento financeiro do substituto se dá imediatamente na nota fiscal, descontando-se do valor da mercadoria a ser paga ao substituto, a quantia referente ao tributo recolhido ao Fisco³⁶

1.5 Diferimento

Este instituto não está previsto na Constituição Federal, nem na Lei Complementar nº 87/1996. Ele somente aparece no regulamento do ICMS de forma não cristalina. Com efeito, o diferimento é fruto de uma norma construída por meio de dispositivos da Lei Estadual que cuidam da substituição tributária.³⁷

Roque Antonio Carraza entende que o diferimento não é uma modalidade de isenção, mas sim um adiamento do pagamento do tributo, ou seja, uma espécie de substituição tributária para trás. Para ele:

[...] a legislação permite que pequenos produtores e comerciantes de incipiente organização deixem de recolher o ICMS quando vendem certas mercadorias (aparas de papel, sucata, leite, cana-de-açúcar, etc). Por força desta mesma legislação, o tributo será pago, no futuro, por quem, tendo adquirido tais mercadorias, promove sua revenda (em geral depois de havê-las submetido a processos de industrialização). O novo contribuinte, no caso, pagará o ICMS devido pela operação mercantil que efetivamente realizou e, também, o referente à operação mercantil anterior,

³³ CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2006, p.277

³⁴ Ibidem. p.278

³⁵ Ibidem, p. 277

³⁶ MATTOS, Eloá Alves Ferreira de; MATTOS, Fernando César Baptista de. Os sujeitos da obrigação tributária. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. *Curso de direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 1

³⁷ RIICMS – SP

beneficiada pelo diferimento. O diferimento, como já se pode perceber, não passa de uma modalidade de substituição tributária (no caso, substituição tributária para trás). É um tipo de benefício fiscal, que, em matéria de ICMS, deve observar às mesmas diretrizes que norteiam a concessão de créditos presumidos, isenções, etc.³⁸

No mesmo sentido, José Eduardo Soares de Melo, Luiz Francisco Lippo e Christine Mendonça entendem que o diferimento é um adiamento do pagamento do tributo, é um caso de substituição para trás, já que o substituído não recolhe o ICMS, ficando este a cargo do substituto.³⁹

³⁸ CARRAZA. Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2006. p.332

³⁹ MELO. José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária*. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2008, p.103

2 INCENTIVOS FISCAIS

2.1 Concepção de incentivo fiscal

Segundo HARADA, incentivo fiscal é um conceito da Ciência das Finanças, situando-se no campo da extrafiscalidade e implica redução da receita pública de natureza compulsória ou a supressão de sua exigibilidade. É um instrumento do dirigismo econômico que visa desenvolver economicamente determinada região ou certo setor de atividade.⁴⁰

Adverte Souto Maior Borges que os incentivos fiscais não se limitam à concessão de isenções, de modo que consistem também em reduções da base de cálculo, diferimento, devolução total ou parcial do imposto, bem como na outorga de crédito presumido. Enfim, existem diversas formas de conceder um incentivo fiscal, que, se concedidas unilateralmente, podem se revelar danosas para a Federação.⁴¹

2.2 Limitações constitucionais e legais à concessão de benefício fiscal no âmbito do ICMS

Por se tratar de um imposto de âmbito nacional, sua cobrança na origem gera reflexos na economia dos demais Estados da Federação, na medida em que o tributo cobrado gera crédito para o adquirente, influenciando na determinação do valor devido em cada período de apuração subsequente, residindo aí a explicação para o cuidado constitucional, em termos de bloqueio, para a concessão de incentivos fiscais.⁴²

Com efeito, existem diversas dificuldades na tributação do ICMS, uma vez que o poder político se distribui no espaço territorial. Sobre esse ponto anota Tércio Sampaio Ferraz Júnior que a circulação de mercadoria não se circunscreve aos limites territoriais dos Estados e sendo o ICMS um imposto plurifásico e não-cumulativo, existe, o risco permanente de que uma unidade, por

⁴⁰ HARADA, Kiyoshi. Incentivos fiscais. Limitações constitucionais e legais. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 94, nov 2011. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10645>. Acesso em nov 2015.

⁴¹ BORGES. Souto Maior. *Normas Gerais de Direito Tributário*. RTDP nº 8/1994, p. 86/106

⁴² MIRANDA, José Benedito. ICMS - Benefícios Fiscais. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 94, nov 2011. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10747&revista_caderno=9>. Acesso em nov 2015

meio de concessão de benefícios fiscais, possa prejudicar outro Estado da Federação.⁴³

Durante a vigência da constituição anterior a de 1988, as três entidades políticas (União, Estados/DF e Municípios) concediam incentivos, principalmente, os de natureza tributária no bojo de uma lei genérica cuidando de diversas matérias, o que facilitava a ação dos lobistas interessados na redução ou exoneração da carga tributária. Desse modo, não havia transparência na renúncia de receita pública, que nem sempre atendia ao interesse público.⁴⁴

Diante desse cenário, o legislador constituinte de 1988 inseriu o § 6º, no art. 150, da CF com a seguinte redação:

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

Convencido de que não existe homogeneidade interestadual onde um Estado da Federação pode decidir sobre incentivos que outros não podem conceder, o legislador constituinte reservou a regulamentação da matéria à lei complementar (norma inscrita no art. 155, § 2º, XII, g). recepcionando assim a Lei Complementar nº 24, de 1975 que limita o poder de tributar dos Estados e Distrito Federal ao subordinar a produção do ato concessivo à prévia celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, editada com o propósito de conferir eficácia ao texto constitucional.⁴⁵

De acordo com José Benedito Miranda, a exigência do convênio se dá em razão da concessão de benefícios fiscais implicar pagamento parcial do

43 JÚNIOR. Tércio Sampaio Ferraz. *Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, Dialética, 1998, p. 275/285

44 Ibidem.

45 MIRANDA, José Benedito. ICMS - Benefícios Fiscais. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 94, nov 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10747&revista_caderno=9>. Acesso em nov 2015.

imposto devido, de modo que se submete ao mesmo regime jurídico da isenção considerando os efeitos financeiros idênticos daí decorrentes.⁴⁶

Segundo o Ministro Cesar Peluso, nos autos do RE 174.478/SP, de que foi relator, “cuida-se de um favor fiscal que, mutilando o aspecto quantitativo da base de cálculo, corresponde à figura da isenção parcial, porque impede a incidência da regra matriz de incidência tributária na sua totalidade”.⁴⁷

Sobre os indesejáveis efeitos gerados na economia pela concessão unilateral de benefícios fiscais, assim se expressa Tércio Ferraz Sampaio Jr com a costumeira propriedade:

O incentivo ou benefício assim caracterizado engendra uma distorção na concorrência que, presumidamente, o ICMS evita. Ou seja, os concorrentes de outros Estados-membros estariam obrigados, em face de incentivos desnaturados, a enfrentar uma situação de competitividade desequilibrada pela quebra de uma estrutura comum. As piores vítimas de incentivos distorcidos por medidas que reduzem ou eliminam o ônus dos impostos são os agentes econômicos eficientes, forçados a suportar uma carga tributária maior do que seria desejável no quadro da livre concorrência. Mas a consequência mais perversa do incentivo desnaturado é o próprio Estado-membro concedente, pois a concessão tributária não conveniada cria um clima de retaliações em que as concessões, em vez de propiciarem-lhe um desenvolvimento econômico saudável, o fazem presa de sua própria liberalidade, com o risco de todos se contaminarem de liberalidades equivalentes por parte de outros Estados. Esta situação é o que configura a chamada "guerra fiscal". Nela, os concorrentes competem desigualmente e as desigualdades premiam a ineficiência, em prejuízo da instituição federativa.

Assim, se o benefício é concedido no âmbito de incidência do ICMS e, se de sua concessão resulta redução ou eliminação, direta ou indireta, total ou parcial do respectivo ônus, torna-se imprescindível manifestação consensual de todos os Estados.⁴⁸

⁴⁶ MIRANDA, José Benedito. ICMS - Benefícios Fiscais. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 94, nov 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10747&revista_caderno=9>. Acesso em nov 2015.

⁴⁷ STF. Tribunal Pleno. RE 174.478. Ementa (...) Relator: Min. Cezar Peluso. Brasília, 14 abr.08, DJ do dia 30.05.08

⁴⁸ MIRANDA, José Benedito. ICMS - Benefícios Fiscais. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 94, nov 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10747&revista_caderno=9>. Acesso em nov 2015.

Consoante já observou o eminente Ministro Celso de Mello, em voto proferido na ADI nº 1247, de que foi relator:

“(...) os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo; (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo e (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais.⁴⁹

Aliás, a Lei Complementar n.º 24/75 impõe severas sanções à transgressão de suas disposições, de tal forma que, segundo dispõe o art. 8º da referida Lei Complementar nº 24/75, a ausência de convênio autorizativo para a concessão de benefícios fiscais acarreta, “[...] a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria”, entre outras sanções.⁵⁰

A despeito da prescrição veiculada pela Lei Complementar nº 24/75, condicionando a concessão de incentivos fiscais à prévia celebração de convênio, em unanimidade, pelos Estados e pelo Distrito Federal, são numerosos os casos de inobservância a tal regra. Essa atitude, contudo, tem sido repudiada pelo Supremo Tribunal Federal, que, em reiteradas decisões, manifestou-se pela inconstitucionalidade da concessão unilateral de benefícios fiscais do ICMS. Nesse sentido, veja-se a ementa a seguir:

INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 15.182/2006, do Estado do Paraná. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Benefícios fiscais. Concessão de crédito presumido, por Estado-membro. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada “guerra fiscal”. Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra “g”, da CF. Ação julgada, em parte, procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo

⁴⁹ STF. Tribunal Pleno. ADI 1247 MC. Ementa (...) Relator: Min. Celso de Mello Brasília, 17 ago.95, DJ do dia 08.09.95

⁵⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 24/1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Publicada no DOU de 24.01.1975

unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.⁵¹

Dessarte, são iterativas as decisões do STF, julgando inconstitucional toda espécie de incentivo fiscal de ICMS sem respaldo em convênio celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal.

2.3 Guerra Fiscal e o ICMS

Em que pese a obrigatoriedade de se conceder benefícios fiscais relativos ao ICMS somente com a aprovação dos demais Estados, por meio convênios firmados entre os mesmos, as legislações estaduais insistem em burlar o estipulado na Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 24/75 com a finalidade de atrair receitas e investimentos oriundos das grandes empresas, que, via de regra, buscam sempre os melhores incentivos para depois fixarem suas instalações.⁵²

De acordo com Brito, guerra fiscal pode ser configurada como uma disputa entre os Estados em conceder incentivos fiscais para atrair investimentos. Esses incentivos são dados no âmbito do ICMS, imposto estadual que tributa a circulação de mercadorias e alguns serviços. Esta prática se dá via concessões de benefícios fiscais, financeiros e de infraestrutura para as empresas interessadas em investir ou transferir seus investimentos para o Estado concesso do benefício.⁵³

Assim, segundo Calciolari, guerra fiscal pode ser conceituada como a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados. Benesses fiscais atrativas incentivariam a migração de determinados agentes privados, os quais tendem a buscar o menor custo produtivo e maior lucro.⁵⁴

⁵¹ STF. Tribunal Pleno. ADI 3803. Ementa (...) Rel. Min. Cezar Peluso, j. 01/06/2011, DJ 20/09/2011, p. 33

⁵² Ibidem.

⁵³ BRITO, Márcio Renato Espírito Santo de. *A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 72, jan 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073>.

Acesso em dez 2015

⁵⁴ CALCIOARI, Ricardo Pires. Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil, Caderno de Finanças Públicas, nº 7, Ministério da Fazenda, ESAF, Brasília, p. 5-29, dez. 2006.

Oliveira assevera que esses incentivos fiscais promovidos pelo Estados Federativos ao incorporarem as novas empresas, geram flagrante prejuízo aos demais Estados. E, no momento em que várias unidades federativas passam a adotar políticas de incentivos e financiamento fiscais, ocorre uma ruptura do processo de equidade fiscal entre os membros do grupo federado, provocando a chamada guerra fiscal.⁵⁵

No que tange a respeito da guerra fiscal, nota-se uma preocupação nacional, conforme transcrição do texto da então proposta de Reforma Tributária (PEC 41):

No tocante ao imposto de competência estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), tem-se, atualmente, um quadro de grande complexidade da legislação. Cada um dos Estados mantém a sua própria regulamentação, formando um complexo de 27 (vinte e sete) diferentes legislações a serem observadas pelos contribuintes. Agrava esse cenário a grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais, o que caracteriza o quadro denominado de “guerra fiscal”.⁵⁶

Não bastassem as condições bastante deterioradas no contorno financeiro, os Estados brasileiros insistem em conceder incentivos financeiro-fiscais relacionados ao ICMS, que resultam na redução ou devolução parcial do imposto a recolher. Isso porque trazendo indústrias/investimentos para o seu território, o Estado estará trazendo desenvolvimento regional, gerando uma maior receita com o recolhimento dos impostos de empresas que antes não existiam naquele território. Desta feita, inegável que para a população a guerra fiscal é um enorme atrativo, uma vez que gera emprego, desenvolvimento e produtos com um custo menor, entre outras características favoráveis.⁵⁷

Não obstante, a guerra fiscal traz um caos no quadro federal. Em suma, é capaz de atrair empresas e indústrias radicadas em outros Estados que não concedem ou não tem condições de conceder os mesmos benefícios, além de

⁵⁵ OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. *Federalismo e guerra fiscal*. São Paulo: Edições Pulsar, 2000, p. 89.

⁵⁶ BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 41/2003. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=113717>>. Acesso em dez 2015

⁵⁷ BRITO, Márcio Renato Espírito Santo de. A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 72, jan 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073>. Acesso em dez 2015

possibilitar, a seus beneficiários, a fixação de preços das mercadorias produzidas bem mais atraentes do que aqueles estipulados por concorrentes que não gozam das mesmas benesses.⁵⁸

Nesse sentido, Brito assevera que a guerra fiscal resulta perda de arrecadação e acima de tudo afeta o federalismo cooperado que tentou se instituir no Brasil. Destaca ainda que o Brasil é o único país no mundo que o imposto de maior arrecadação é de competência dos Estados e não do Governo Federal, existindo, por consequência, 27 legislações estaduais sobre o ICMS.⁵⁹

Assim, resta inequívoco o caráter hostil e predatório da guerra fiscal travada entre os Estados. Por certo, as consequências são deletérias, tanto para os próprios Entes Federados, como para toda a sociedade. Por conseguinte, o foco deve ser voltado para a solução harmônica e efetiva destes conflitos.

2.4 Planejamento Tributário

2.4.1 Conceito

Os impostos indiretos representam o maior ônus fiscal das empresas, sendo a legislação tributária altamente sofisticada e complexa. Essa assertiva é corroborada pelos estudos do IBPT, que apontam que nos últimos 10 anos o crescimento nominal da arrecadação dos Estados foi de 17,51%, sendo o ICMS a maior fonte de receita dos Estados.⁶⁰

Dessa maneira, a globalização da economia e competitividade mundial e os altos custos tributários do Brasil são os itens que levam o empresário a lançar mão do planejamento tributário.⁶¹

Assim, objetivando a redução de tais custos, houve necessidade de buscar meios legais que viabilizassem a redução do custo tributário. Nasce então, a

⁵⁸ BRITO, Márcio Renato Espírito Santo de. A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 72, jan 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073>. Acesso em dez 2015

⁵⁹ Ibidem.

⁶⁰ BORGES, Humberto Bonavides. *Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR*. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p.37

⁶¹ OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. *Contabilidade Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.40

figura do planejamento tributário, como forma de idealizar as atividades econômicas de uma empresa a fim de explorar as possíveis alternativas jurídicas para reduzir o montante dos tributos. Desse modo, o planejamento tributário consiste na busca de meios legais para evitar a incidência, reduzir o montante ou adiar o ônus tributário.

Como se sabe, o Brasil possui uma alta carga tributária que dificulta o crescimento econômico das empresas. Assim, para fomentar a atividade desses estabelecimentos e conseqüentemente garantir um resultado positivo no caixa, surgiu o planejamento tributário como um mecanismo lícito para tornar viável a economia tributária por meio de brechas na legislação.

Segundo Oliveira:

Planejamento Tributário é a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fisca”.⁶²

Em definição do instituto, Corrêa define o planejamento tributário como: “[...] o estudo, a organização e a implementação de ações que permitam às empresas garantir a economia nos gastos com tributos”. Complementa asseverando que estes procedimentos somente são válidos se estiverem em conformidade com os normativos que regem o sistema tributário nacional, por meio da prática de atos e negócios jurídicos dentro da legalidade.⁶³

Verifica-se, ainda, que a Lei nº 6.404/76 (Lei das S/As), em seu artigo 153, prevê por parte dos sócios administradores, a obrigação de realizar o planejamento tributário: “O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”.⁶⁴

⁶² OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Código Tributário Nacional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003

⁶³ CORREA, Alan César Monteiro. *Planejamento Tributário: ferramenta estratégica da gestão empresarial*. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, nº 158, p.57-73, mar/abr 2006.

⁶⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em dez. 2015.

Por derradeiro, na linha dos ensinamentos de Alexandre Rossato da Silva Ávila:

[...] o contribuinte tem o direito de economizar no pagamento de tributos. Ele não é obrigado a adotar a forma mais onerosa para conduzir os seus negócios. O contribuinte pode estruturar seus atos ou negócios de maneira a pagar menos, ou nenhum, tributo. Se o ato pode ser praticado por duas formas, sendo uma tributada e outra não, é evidente que o contribuinte tem o direito de escolher a que melhor atenda aos seus interesses. Ninguém é obrigado a adotar a forma mais onerosa para os seus negócios [...].⁶⁵

Dessarte, além de reduzir os encargos fiscais, o planejamento tributário também minimiza o custo das mercadorias, produtos ou serviços, possibilitando uma vantagem competitiva em relação aos concorrentes.

2.4.2 Diferença entre Planejamento Tributário, Evasão Fiscal e Elisão Fiscal

Quando o assunto é planejamento tributário, dois termos são comumente utilizados para indicar a validade ou invalidade do instrumento utilizado para evitar o pagamento de um determinado tributo: elisão e evasão fiscal, respectivamente.

A Elisão consiste na prática de atos lícitos para a economia de tributos anteriormente à incidência tributária. Segundo Sabbag, esta tem o objetivo de impedir a ocorrência de um determinado fato gerador sendo por exclusão do contribuinte ou somente pela redução do montante tributário a ser pago, referindo-se as condutas lícitas do planejamento do imposto ou economia deste.⁶⁶

Machado explica que é o ato de supressão do imposto, ou seja, é o ato de elidir ou eliminar o imposto. Ao contrário de outros autores, entende que a elisão seria um ato ilícito, justamente por tentar eliminar um tributo.⁶⁷

Alexandre lembra as hipóteses em que pode ocorrer a elisão, após a ocorrência do fato gerador, tais como: o momento da declaração do imposto de renda de pessoa física, onde este na hora de declarar o seu imposto, poderá

⁶⁵ AVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005, p. 187.

⁶⁶ SABBAG, EDUARDO; *Manual De Direito Tributário*, 5ª Ed. Editora: Saraiva, Ano: 2013, p. 2020

⁶⁷ MACHADO, HUGO DE BRITO; *Curso de Direito Tributário*, 24ª Ed. Editora: Malheiros, Ano: 2004, p.132

escolher entre o modelo mais simples e o mais completo, onde no primeiro terá a sua redução de 20%, até um determinado limite.⁶⁸

Diferentemente da elisão fiscal, a evasão fiscal caracteriza-se por ser um meio ilícito de afastar o pagamento de tributos. Isso porque na evasão ocorre o fato gerador, mas o contribuinte, valendo-se de métodos escusos, não paga o devido tributo.

Segundo SABBAG, a evasão é a prática durante ou posterior a incidência tributária que se dá através de atos ilícitos como fraude, sonegação e simulação, tendo o objetivo de se furtar do pagamento de tributos.⁶⁹

No entanto, para Machado a evasão seria uma conduta lícita, pois o termo evadir-se significa fugir, onde tem a ação de evitar, que é uma ação de prevenção.⁷⁰

Em outras palavras, Alexandre preleciona que se trata de uma conduta ilícita, que ocorre após o lançamento do fato gerador, onde o contribuinte pratica atos que visam evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal, ou seja, o fato gerador ocorre, mas o sujeito passivo da obrigação oculta o ocorrido para o fisco, onde tem o objetivo de fugir da obrigação tributária. Enquanto a posterioridade, aqui também comportam exceções:⁷¹

No caso do ICMS, onde se faz a emissão de notas fiscais frias, antes da saída da mercadoria do estabelecimento comercial.

Assim, sobre a diferença entre os institutos da elisão e da evasão fiscal, Barchet leciona que a elisão, onde é denominada por alguns doutrinadores como evasão lícita, ocorre antes de acontecer o fato gerador, onde o contribuinte

⁶⁸ ALEXANDRE, RICARDO; *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª Ed. Editora: Método, Ano: 2010, p. 287

⁶⁹ SABBAG, EDUARDO; *Manual De Direito Tributário*, 5ª Ed. Editora: Saraiva, Ano: 2013, p. 2022

⁷⁰ MACHADO, HUGO DE BRITO; *Curso de Direito Tributário*, 24ª Ed. Editora: Malheiros, Ano: 2004, p.132

⁷¹ ALEXANDRE, RICARDO; *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª Ed. Editora: Método, Ano: 2010, p. 288

tem a opção de celebrar negócios jurídicos com a carga tributária menos onerosa, devido ao planejamento tributário.⁷²

Enquanto que a evasão, ocorre após ao fato gerador, onde se consiste em manobras ilícitas do contribuinte, para ocultar a ocorrência do fato gerador ou de alguns de seus elementos que o constituem resultando no menor pagamento do tributo, do que realmente é devido.⁷³

Sob esse aspecto, Sacha Calmon Navarro Coêlho expõe as diferenças entre a evasão fiscal e a elisão fiscal:

(a) Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de documento, fato ou ato jurídico- quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio); já na elisão os meios são lícitos porque não vedados pelo legislador. (b) também no momento de utilização destes meios. Na evasão, a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência; na elisão fiscal, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário ou como aventa Sampáio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá forma menos onerosa.

Já a alusão fiscal, segundo Alexandre, seria adoção de meios artificiosos e atípicos, para não pagar o tributo, também conhecido como elisão ineficaz, uma vez que possibilitaria que o fisco descobrisse a ação e lançasse o tributo que era para ser isento.⁷⁴

A elusão fiscal é quando o contribuinte simula determinado negócio jurídico, com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, assim sendo, é considerado pela doutrina como o abuso das formas, pois conforme dito acima, o sujeito adota uma conduta atípica, mas artificiosa.⁷⁵

2.4.3 Norma Geral Antielisão

Neste contexto, visando afastar a evasão, a Lei Complementar nº 104/2001, alterou o Código Tributário Nacional, investindo o Fisco dos poderes necessários à desconsideração das simulações levadas a efeito pelas partes.

⁷² BARCHET, GUSTAVO; *Série questões: Direito Tributário*, 4ª Ed. Editora: Campus Concurseiros Elsevier, Ano: 2009.

⁷³ Ibidem.

⁷⁴ ALEXANDRE, RICARDO; *Direito Tributário Esquemático*, 4ª Ed. Editora: Método, Ano: 2010

⁷⁵ Ibidem.

Eis o parágrafo único incluído no art. 116 do CTN:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.⁷⁶

Conforme bem observa Luciano Amaro, essa disposição

[...] não revoga o princípio da reserva legal, não autoriza a tributação por analogia, não introduz a consideração econômica no lugar da consideração jurídica. Em suma, não inova no capítulo da interpretação da lei tributária. O que se permite à autoridade Fiscal nada mais é do que, ao identificar a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica real) e os atos ou negócios retratados formalmente (situação jurídica aparente), desconsiderar a aparência em prol da realidade.⁷⁷

Nessa linha, segundo Amaro, o legislador explicitou o poder da autoridade fiscal de reconhecer ocasiões em que o contribuinte utiliza-se de uma simulação de uma situação jurídica, ocultado a verdadeira situação jurídica para não pagar o tributo.

2.4.4 Planejamento Tributário no âmbito do ICMS

Convém esclarecer, desde logo, a acepção em que a expressão “planejamento tributário” é empregada. Sobre o assunto, já restou explicitado o critério distintivo entre “elisão fiscal” e “evasão fiscal”, uma vez que deve consistir em elemento jurídico relativo à licitude ou ilicitude nos atos praticados com o objetivo de reduzir a carga tributária. Se as práticas forem lícitas, haverá um verdadeiro planejamento tributário; se ilícitas, configurada estará a evasão fiscal, com a eventual desconsideração dos negócios praticados e a consequente exigência do tributo que deixou de ser recolhido e suas penalidades.

Assim, é permitido ao contribuinte a adoção das mais variadas estruturas negociais pra atingir o resultado econômico pretendido, de forma que os

⁷⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em dez. 2015.

⁷⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 237-238

custos sejam reduzidos e os lucros otimizados. São lícitas, portanto, as atitudes dos contribuintes que objetivem a reestruturação e reorganização de seus negócios, estando asseguradas pela Constituição Federal de 1988, que, em seu art. 5º, XXII, prestigia o direito de propriedade, como também do art. 5º, IV, IX, XIII, XV e art. 170 e incisos, o pleno direito ao exercício da autonomia de vontade.⁷⁸

No âmbito do ICMS, as diferenças nas legislações dos Estados têm aberto caminho para o planejamento tributário, oportunizando operações com real conhecimento das diferenças entre os tratamentos fiscais concedidos.

Heidemann explica: Quem explora estas diferenças obtém real vantagem competitiva num mercado cada vez mais agressivo e, ainda, a segurança de procedimentos rigorosamente dentro das previsões das legislações vigentes. No mínimo, o conhecimento das peculiaridades instrumentaliza o empresário para tomada de decisão com real conhecimento dos riscos envolvidos em cada operação, evitando surpresas desagradáveis.⁷⁹

Embora indesejável, a chamada "guerra fiscal" é uma realidade de nosso mundo. Aqueles que a ignoram sofrem prejuízos incalculáveis. Atualmente, as empresas precavidas, munidas de eficientes consultorias tributárias para garantia de sua sobrevivência, estão deixando de estar à mercê das diferentes imposições tributárias e, tomando a iniciativa, estão estudando profundamente as possibilidades lícitas de economia tributária que a "guerra fiscal" ocasiona.⁸⁰

Assim sendo, quem perde com as disputas entre os entes tributantes não é mais o empresário, individualmente considerado, que já se precavou com eficiente planejamento tributário, mas os próprios Estados e Municípios que, num processo de autofagia, aniquilam as riquezas mútuas, sem ganho real de longo prazo. Quem perde são os cidadãos que continuam pagando os tributos aos

⁷⁸ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 09.dez. 2015

⁷⁹ HEIDEMANN. Rose Mairie. *A guerra fiscal e o planejamento tributário*. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/noticias/economia-e-financas/a-guerra-fiscal-e-o-planejamento-tributario/49224/>>. Acesso em 09.dez. 2015.

⁸⁰ Ibidem.

detentores da política pública, sem poder exercer com eficiência o dever de manifestação quanto ao direcionamento destes recursos.⁸¹

⁸¹ HEIDEMANN. Rose Mairie. *A guerra fiscal e o planejamento tributário*. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/noticias/economia-e-financas/a-guerra-fiscal-e-o-planejamento-tributario/49224/>>. Acesso em 09.dez. 2015.

3 PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE Nº 69

Nos termos do artigo 103-A da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal pode “aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”.⁸²

Assim, depois de julgar várias ações e decidir pela inconstitucionalidade de benefícios fiscais relativos ao ICMS, concedido pelos Estados sem aprovação prévia do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), em abril de 2012 o Supremo Tribunal Federal publicou o Edital de Proposta de Súmula Vinculante nº 69 formulada pelo Ministro Gilmar Mendes, com a sugestão de edição do seguinte enunciado:

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

A redação proposta sugere que todas as normas estaduais que concedam desonerações de ICMS, sem convênio celebrado pelo Confaz, seriam nulas, e conseqüentemente, não teriam qualquer efeito.

Com esse pano de fundo, passa-se a examinar mais detidamente os efeitos jurídicos de Súmula Vinculante decorrente da PSV 69 e algumas alternativas para a eventual “modulação” de seus efeitos pelo Supremo Tribunal Federal.

3.1 Dos efeitos jurídicos da aprovação da PSV nº 69 e a modulação de efeitos

Com efeito, não menos relevante parece ser o resultado prático a ser extraído da súmula vinculante, se adotada.

⁸² BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 12 dez. 2015

De acordo com Hugo Funaro, a partir da vigência de Súmula Vinculante decorrente da PSV 69, os administradores públicos deverão considerar inconstitucional qualquer desoneração do ICMS criada à margem do Confaz, o que poderá ensejar a anulação, de ofício, dos atos administrativos pertinentes, como admitem as Súmulas 346 e 473 do STF⁸³:

SÚMULA 346

A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

SÚMULA 473

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Hugo Funaro disserta que, a despeito da jurisprudência pacificada do Supremo Tribunal Federal, as várias medidas disponíveis para obter a anulação dos incentivos e benefícios concedidos à margem do Confaz (Ação Civil Pública, Ação Cível Originária) e responsabilização dos agentes envolvidos (Ação Civil Pública, Ação Popular, Ação de Improbidade Administrativa) não conseguiram coibir a prática cognominada “guerra fiscal”, de tal modo que paira a dúvida acerca da eficácia da Súmula Vinculante.⁸⁴

Assevera Hugo Funaro que os efeitos jurídicos da Súmula Vinculante podem afetar os agentes públicos de tal maneira a desestimular a “guerra fiscal”. Em sua opinião, os atos administrativos e judiciais que vierem de encontro com a referida súmula poderão ser cassados direta e rapidamente pelo Supremo Tribunal Federal. Além disso, serão potencializados os riscos de responsabilização pessoal de Governadores e Secretários de Estado pela concessão e manutenção de incentivos e benefícios à margem da Constituição, podendo afetar o seu patrimônio, liberdade e direitos políticos.⁸⁵

Como reflexo, Funaro acredita que os Estados irão revogar os incentivos e benefícios concedidos sem autorização do Confaz e cobrar das

⁸³ FUNARO, Hugo. *Efeitos jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69>> Acesso em 09.dez. 2015.

⁸⁴ Ibidem.

⁸⁵ Ibidem.

empresas que seguiram a respectiva legislação o ICMS anteriormente dispensado, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional..⁸⁶

Além disso, os agentes competentes poderão abster-se de editar regulamentos e atos complementares destinados a operacionalizar incentivos e benefícios concedidos pelo Poder Legislativo, ainda que não expressamente revogados. Nessa hipótese, eventuais leis editadas em desacordo com a Súmula Vinculante poderão tornar-se inócuas, por falta de regulamentação ou de atos complementares destinados a conferir-lhes eficácia prática.⁸⁷

Assim, entende Funaro que o descumprimento voluntário da decisão do Supremo Tribunal Federal deixaria os funcionários públicos expostos a processos administrativos e judiciais tendentes a responsabilizá-los civil e criminalmente por danos ao patrimônio público..⁸⁸

Por força do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, a observância de atos normativos ou práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas que depois sejam tidas como inválidas exclui a imposição de penalidade, bem como a cobrança de juros de mora e atualização monetária.

Assim, aqueles vinculados à observância da súmula deverão exigir o ICMS como se jamais tivesse existido o benefício ou deverão exigir o imposto respeitada a regra do parágrafo único do artigo 100 do CTN? Ou será que, assim procedendo, estarão usurpando a competência desta Corte para modular os efeitos das suas decisões em controle de constitucionalidade?

A seguir, Beatriz de Prince Rasi traz algumas violações a princípios constitucionais que podem ser observadas com a aprovação da referida súmula sem a devida modulação de efeitos, vejamos.

⁸⁶ FUNARO, Hugo. *Efeitos jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69>> Acesso em 09.dez. 2015.

⁸⁷ Ibidem.

⁸⁸ Ibidem.

3.1.1 Ofensa à Moralidade Administrativa

Conjuntamente com o interesse público para o desenvolvimento econômico-social da região que concedera o benefício fiscal, as empresas aderiram aos benefícios fiscais amparadas na confiança, lealdade e boa-fé dos Estados que concederam os incentivos tributários.

No caso concreto, entende Rasi que a moralidade administrativa, prevista no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, deve ser observada pelos magistrados ao decidir pela abstenção da invalidação retroativa de atos inválidos, seja em prol dos vínculos previamente estabelecidos, seja porque o retorno ao estado anterior se tornou impossível, ou ainda, porque a subsistência dos efeitos seria mais benéfica e útil ao interesse público do que sua eliminação.⁸⁹

Ademais, os atos administrativos possuem presunção de legalidade, a autorizar o particular a acreditar que a Administração Pública sempre aja nesse sentido. Assim, sendo incumbido ao poder público a observância da legalidade, se o ato ou lei é nulo por inconstitucionalidade, o defeito é de exclusiva responsabilidade do poder público, não podendo o contribuinte arcar com esse ônus.

Dessa forma, o Estado é o responsável pelo dano causado a terceiro em decorrência dos benefícios declarados inconstitucionais. É o que se verifica da decisão monocrática proferida pelo Ministro Cândido Mota Filho do Supremo Tribunal Federal: “Uma vez praticado pelo poder público um ato prejudicial que se baseou em lei que não e lei, responde ele por suas consequências”⁹⁰

3.1.2 Ofensa à razoabilidade

Outrossim, Rasi entende que não seria razoável “obrigar as empresas a pagarem o imposto estadual não recolhido para em seguida condenar o

⁸⁹ RASI. Beatriz de Prince. *A edição da Súmula Vinculante nº 69 pelo STF e a Guerra Fiscal*. Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=11881> Acesso em: 17.dez. 2015

⁹⁰ STF. RE 21504, Relator(a): Min. CÂNDIDO MOTTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/05/1957, DJ 30-09-1957 PP-02659

respectivo Estado a indenizá-las.” Isto porque, tal medida não seria necessária, adequada ou proporcional⁹¹. Segundo a autora:

Não seria necessária pois não conduziria a um resultado positivo ao erário, além de levar à aplicação do meio mais gravoso e excessivo ao administrado que agiu de boa-fé.

Também não seria adequada pois se a finalidade é o pagamento do ICMS, devolver o que se tem direito a receber não seria o meio adequado para reparar a inconstitucionalidade da lei concessiva do incentivo.

Assim, também não seria proporcional, para suprir os efeitos da inconstitucionalidade do ato impugnado não se justifica a pretensão de afastar outros princípios também constitucionalmente protegidos, cuja aplicação mostra-se imperiosa para conduzir à resolução do conflito.⁹²

3.1.3 Ofensa ao princípio da segurança jurídica

O art. 2º da Lei nº 9.784/99 prevê a vedação da aplicação retroativa de nova interpretação para o fim de anular atos anteriores em prol da segurança jurídica:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.⁹³

Nesse contexto, segundo Rasi, não é possível que a administração pública retroaja para o fim de exigir do particular o ICMS não pago como consequência da aplicação da decisão que declarou a inconstitucionalidade da norma pelo STF. No seu entender, admitir que tal fato pudesse ocorrer significaria

⁹¹ RASI. Beatriz de Prince. *A edição da Súmula Vinculante nº 69 pelo STF e a Guerra Fiscal*. Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=11881> Acesso em: 17.dez. 2015

⁹² Ibidem.

⁹³ BRASIL. Lei nº 9.784/99. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9784.htm> Acesso em: 17.dez. 2015

violação ao princípio da segurança jurídica, bem como ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, ainda mais por parte do Estado.⁹⁴

3.2 Das manifestações apresentadas no bojo da PSV nº 69

O Supremo Tribunal Federal recebeu diversas manifestações de vários Estados, entidades e empresas no bojo da PSV nº 69, a maioria contrárias à aprovação do texto. Isto porque, a eventual publicação de Súmula Vinculante com teor similar ao da proposta terá profundo impacto sobre o equilíbrio federativo, bem como sobre as finanças estaduais e das empresas que usufruíram dos benefícios fiscais.

As exposições apresentadas no bojo da PSV nº 69 apontam que o eventual ressarcimento dos incentivos e benefícios usufruídos no passado seria inviável para grande parte dos agentes econômicos, especialmente na atual conjuntura de estagnação econômica. As desonerações de ICMS são repassadas aos preços das mercadorias, reduzindo-se ao longo da cadeia e beneficiando o consumidor final. Como é impossível exigir de volta o valor descontado do preço, não é preciso muito esforço para concluir que grande parte das empresas não teria recursos ou patrimônio suficientes para satisfazer eventual exigência retroativa.

Com efeito, dados do IBGE demonstram que, conquanto juridicamente reprovável, os programas de incentivo contribuíram para o desenvolvimento regional.⁹⁵ De acordo com a FGV, isso se explica porque os

⁹⁴ RASI. Beatriz de Prince. *A edição da Súmula Vinculante nº 69 pelo STF e a Guerra Fiscal*. Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=11881> Acesso em: 17.dez. 2015

⁹⁵ Estudos divulgados pelo IBGE relativos às contas regionais do Brasil no período de 1995 a 2007, mostram que houve redução da participação dos Estados mais industrializados do país (SP, MG, RS, PR, RJ, SC, BA e AM) na indústria de transformação nacional, de 88,7% (1995) para 87,2% (2007). Os mesmos estudos apontam que a soma dos 8 maiores PIBs (SP, RJ, MG, RS, PR, BA, SC e DF) foi reduzido de 81,5% em 1995 para 78,7% em 2007 (1% do PIB em 2007 equivale a 26,6 bilhões de reais). Ou seja, os outros 19 Estados tiveram um aumento de 18,5% para 21,3% do PIB. Ainda de acordo com o IBGE, “este processo foi impulsionado por investimentos regionais ou mesmo pela guerra fiscal, ou ainda pela procura de mão-de-obra mais barata em outras unidades da federação”. <<http://saladeimprensa.ibge.gov.br/noticias?view=noticia&id=1&idnoticia=1497&busca=1&t=ibge-releases-regional-accounts-2007>>. Acesso em: 05/dez. 2015

incentivos estaduais geram efeitos multiplicadores sobre o PIB, o emprego e a arrecadação tributária do país, devido às interconexões das economias regionais.⁹⁶

Conseqüentemente, a supressão abrupta dos incentivos e benefícios fiscais concedidos pela legislação estadual, em decorrência da aprovação da PSV em tela, poderia agravar as desigualdades regionais e sociais, contrariando a própria ordem econômica.

Assim, a grande preocupação das associações recai sobre o risco real de fechamento de empresas ou, ao menos, das unidades localizadas em determinados Estados, mais distantes dos grandes consumidores, já que não haveria incentivos que compensassem os maiores custos decorrentes do desvio logístico e da falta de infraestrutura e mão-de-obra qualificada, sem contar na confiança abalada dos investidores, especialmente estrangeiros, que contrataram com o Poder Público.

Acentue-se que, a despeito dos riscos envolvidos, boa parte das empresas não têm condições de deixar de usufruir dos incentivos. Isso porque, se um determinado agente econômico obtém incentivo fiscal que lhe possibilite reduzir preços, os demais acabam sendo compelidos a pleitear igual vantagem para reduzir custos e poder concorrer em igualdade de condições.

Dessa maneira, os incentivos de ICMS são, na atualidade, um dos fatores determinantes da competitividade de agentes econômicos que atuam em determinados mercados. Mais do que simples opção, em muitos casos, a fruição do incentivo é condição necessária para que a empresa possa competir em igualdade de condições com os demais agentes econômicos.

⁹⁶ 4 No estudo intitulado "Impactos Socioeconômicos da Suspensão de Incentivos Fiscais", de 16/09/2011, foram analisadas 12 plantas industriais criadas com incentivos de ICMS concedidos por 8 Estados, responsáveis por 1,2% do PIB nacional em 2010. Além dos impactos diretos gerados pela implantação e operação das fábricas, há relevantes impactos indiretos e induzidos, por meio das cadeias produtivas e de consumo. No agregado entre os projetos, o impacto sobre o PIB gerado pela implantação se multiplica por 4,4, e o impacto anual gerado pela operação se multiplica por 4. Os impactos sobre o emprego se multiplicam por 85,6 na implantação e 14,1 na operação. É notável também a contribuição para a arrecadação tributária, já que 2% dos impostos sobre a produção arrecadados no país foram gerados direta ou indiretamente pelos projetos analisados. <http://www.adialbrasil.com.br/adial/anexo/documentos/Estudo_FGV_Incentivos_Fiscais.PDF>. Acesso em: 05 Dez. 2015

Acresce-se que também os agentes públicos que produziram, mantiveram e executaram as normas estaduais inconstitucionais, ainda que visando o desenvolvimento de seus Estados e o bem-estar das respectivas populações poderiam ser chamados a responder pelos atos praticados, nos termos das leis que tratam dos crimes de responsabilidade, da improbidade administrativa e da responsabilidade fiscal.

Não raro, o incentivo foi dado pela via contratual, havendo relevantes investimentos de indústrias dentro de uma lógica que só era sustentável com o uso do incentivo.

A necessidade de ponderar os reflexos efetivos de uma prática agora vista como inconstitucional, mas que perdurou por anos, já foi reconhecida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Com efeito, após ter encerrado o julgamento de mérito da ADI 4029, com a proclamação do resultado, o Tribunal conheceu de questão de ordem formulada na sessão seguinte, para mudar o resultado do julgamento, exatamente por conta da inviabilidade de se declarar inconstitucional um número desconhecido de medidas provisórias, desencadeando reflexos jurídicos desconhecidos e imprevisíveis.

Nesse contexto, evidencia-se que o tema tributário em tela não se restringe ao plano jurídico-formal, nem se limita ao relacionamento entre os Estados ou aos respectivos erários. A questão interfere também com o arranjo econômico criado pela chamada “guerra fiscal”, com reflexos diretos sobre a continuidade e competitividade das empresas brasileiras, podendo afetar o PIB, a arrecadação e o nível de emprego. Assim, para além de solucionar uma das mais importantes questões tributárias da atualidade, a decisão a ser proferida pelo Supremo Tribunal Federal terá implicações no âmbito da livre iniciativa e livre concorrência, podendo influenciar a organização de diversos mercados.

3.3 Parecer da Procuradoria-Geral da República

De acordo com o Procurador-Geral da República, a Proposta de Súmula Vinculante nº 69 objetiva ratificar a pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no sentido de conferir maior segurança jurídica na concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, vejamos:

No mérito, o pedido deve ser acolhido, visto que pautado na pacífica – e correta, no entender da Procuradoria Geral da República – jurisprudência desta Corte no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC nº 24/75, é inconstitucional.⁹⁷

No entender da procuradoria, com a aprovação da súmula vinculante, os Estados “concorrentes” ou partes prejudicadas poderão reclamar direto ao Supremo, sob a alegação de descumprimento do enunciado sumular. Assim, seria uma forma mais célere de afastar o incentivo inconstitucional, se comparado com o rito das ações de controle concentrado ajuizadas até os dias atuais.

Em seu opinativo, Janot considera desnecessário adiar a edição da súmula até que sejam analisadas outras ações que envolvem a aprovação de convênios ainda pendentes de julgamento pelo STF. Entre essas ações, cita-se a arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF) 198, que questiona a constitucionalidade da exigência de unanimidade de votos dos representantes dos Estados nas reuniões do Confaz para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS.

Para o PGR, o texto da súmula vinculante sugerido pelo Supremo, “(...) não faz alusão à forma e ao quórum, mas apenas à aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz”. Dessa forma, a discussão quanto a tais aspectos da aprovação dos convênios não pode ser vista como condição preliminar e prejudicial ao julgamento da proposta.

Ao analisar a questão, o procurador-geral ressalta que a exigência de decisão unânime dos Estados representados nas reuniões do Confaz “não viola o princípio democrático, pois tem o objetivo - legítimo - de assegurar o pacto federativo, mediante a inibição da 'guerra fiscal' entre os Estados”.

⁹⁷ Parecer nº 2686/2014 – ASJCIV/SAJ/PGR proferido nos autos da PSV nº 69. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>

Observa o procurador-geral que o argumento de que a aprovação dos incentivos fiscais pelo Confaz ser regulada pela Lei Complementar nº 24/1975 “ não é suficiente para a rejeição formal da proposta, pois não afasta a natureza constitucional da matéria.”

Para o PGR, a celebração de convênios no âmbito do Confaz “visa exatamente evitar essas práticas que, em última análise, provocam a desestruturação do pacto federativo, mediante o exorbitante favorecimento do ente público desonerador, em prejuízo dos demais entes da federação”.

O procurador-geral contesta os argumentos contrários à proposta de que a interrupção abrupta dos incentivos implicará, para a maioria dos Estados, problemas como o desemprego, insolvência de empresas, aumento da violência e degradação dos serviços públicos mantidos pela arrecadação do ICMS.

Janot assevera que apenas a União pode estabelecer políticas que afetam a competitividade, em prol do desenvolvimento de regiões mais pobres do país. “ essa é a única forma de redução de desigualdades equânime, sustentável e considerada constitucional”, diz o parecer. “ Os Estados e municípios não têm tal responsabilidade, a não ser que concordem, por unanimidade, com uma política de incentivos”.

Por fim, o opinativo defende que a modulação de efeitos da decisão “parece não ser necessária”. Isto porque a proposta da súmula já estaria pautada em jurisprudência reiterada do STF ao tratar de questões que envolvam a guerra fiscal. Outrossim, porque, caso a súmula vinculante seja aprovada, todos os incentivos concedidos após a sua vigência, em desacordo com a regra nela estabelecida, deverão ser considerados inconstitucionais. “Dados os benefícios do novo caminho, mais célere, que pode ser inaugurado com a aprovação da proposta, não há razões para postergá-lo; pelo contrário, deve-se permitir a sua imediata utilização.”, conclui.

CONCLUSÕES

Diante do estudo desenvolvido, percebe-se que o maior prejudicado com a guerra fiscal é o contribuinte, vez que agindo de boa-fé e em observância à legislação aplicável e vigente no respectivo Estado, se vê atraído àquela região em razão dos incentivos e benefícios referentes ao ICMS, mas acabam surpreendidos com a glosa de créditos do ICMS apropriados em aquisições de mercadorias advindas de Estados que concedem incentivos fiscais não aprovados pelo Confaz.

Nesse cenário, a simples publicação da Súmula, com a automática suspensão de todos os atos administrativos executórios dos incentivos e benefícios até então concedidos terá consequências socioeconômicas que merecem reflexão e adequado tratamento. Legítimos ou não, os incentivos e benefícios produziram efeitos concretos que não podem ser desfeitos pela declaração de inconstitucionalidade, como se jamais tivessem existido.

Na ausência de ações eficazes por parte do Estado, os incentivos de ICMS foram importantes para o desenvolvimento regional. Em vista disso, a sua supressão abrupta poderia agravar as desigualdades regionais e sociais.

É preciso encontrar uma solução que coloque fim à concessão desordenada de incentivos e benefícios de ICMS, mas não prejudique as empresas que foram induzidas a usufruir das desonerações fiscais e, em contrapartida, elevaram o PIB, a arrecadação tributária e o nível de emprego dos estados e municípios onde se instalaram. Até porque, se a atividade econômica dessas empresas for inviabilizada, haverá perdas também para os estados e municípios, bem como para as respectivas populações.

Nesse sentido, o melhor cenário seria que, antes da votação da PSV 69, o Congresso Nacional legislasse de forma a viabilizar uma solução racional e negociada para o problema, mesmo que no âmbito do Confaz. Embora o Supremo

Tribunal Federal possa modular os efeitos de eventual declaração de inconstitucionalidade, não tem os mesmos poderes do legislador para expedir normas que possam compatibilizar os diversos interesses públicos e privados envolvidos.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, RICARDO; *Direito Tributário Esquemático*, 4ª Ed. Editora: Método, Ano: 2010

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008

AVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005

BARCHET, Gustavo. *Série questões: Direito Tributário*, 4ª Ed. Editora: Campus Concurseiros Elsevier, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, 2. ed., Saraiva, 1972

BORGES, Humberto Bonavides. *Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR*. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2011

BORGES. Souto Maior. *Normas Gerais de Direito Tributário* RTDP nº 8/1994

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n.5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 10.dez. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

Brasília, DF: Senado 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 09.dez. 2015

BRASIL. Lei Complementar nº 24/1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Publicada no DOU de 24.01.1975

BRASIL. Lei Complementar nº 87/1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Publicada no DOU de 16.09.1996

BRASIL. Lei nº 9.784/99. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9784.htm> Acesso em: 17.dez. 2015

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 41/2003. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=113717>>. Acesso em dez 2015

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ_asc.txt> Acesso em: 12 dez.2015

BRITO, Márcio Renato Espírito Santo de. A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 72, jan 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073>. Acesso em dez 2015

CALCIOLARI, Ricardo Pires. *Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil*, Caderno de Finanças Públicas, nº 7, Ministério da Fazenda, ESAF, Brasília, p. 5-29, dez. 2006.

CARRAZA, Roque Antonio. "ICMS". 15ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011

CARVALHO. Paulo de Barros. A Regra-matriz do ICM. 1981. Tese (Livro docência em Direito Tributário). Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009

CORREA, Alan César Monteiro. *Planejamento Tributário: ferramenta estratégica da gestão empresarial*. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, nº 158, p.57-73, mar/abr 2006.

FUNARO, Hugo. *Efeitos jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69>> Acesso em 09.dez. 2015.

GARLHADO. Alexandre. *O princípio da não-cumulatividade do ICMS aplicado na Lei Complementar 87/96*. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/icmsnaocumulatividade.htm>> Acesso em 12. nov. 2015

HARADA, Kiyoshi. Incentivos fiscais. Limitações constitucionais e legais. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 94, nov 2011. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10645>. Acesso em nov 2015.

HEIDEMANN. Rose Mairie. *A guerra fiscal e o planejamento tributário*. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/noticias/economia-e-financas/a-guerra-fiscal-e-o-planejamento-tributario/49224/>>. Acesso em 09.dez. 2015

JÚNIOR. Tércio Sampaio Ferraz. *Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, Dialética, 1998

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 24ª Ed. Editora: Malheiros, 2004

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

MARTINS. Ives Gandra da Silva. *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004

MATTOS, Eloá Alves Ferreira de; MATTOS, Fernando César Baptista de. *Os sujeitos da obrigação tributária*. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. *Curso de direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 1

MEDEIROS, André. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Acesso em 25 nov. 2015

MELO. José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária*. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2008

MIRANDA, José Benedito. ICMS - Benefícios Fiscais. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 94, nov 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10747&revista_caderno=9>. Acesso em nov 2015

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. *Contabilidade Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Código Tributário Nacional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003

OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. *Federalismo e guerra fiscal*. São Paulo: Edições Pulsar, 2000

Parecer nº 2686/2014 – ASJCIV/SAJ/PGR proferido nos autos da PSV nº 69.

RASI. Beatriz de Prince. *A edição da Súmula Vinculante nº 69 pelo STF e a Guerra Fiscal*. Disponível em:

<http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=11881> Acesso em: 17.dez. 2015

SABBAG, EDUARDO; *Manual De Direito Tributário*, 5ª Ed. Editora: saraiva, Ano: 2013

STF. Tribunal Pleno. RE 174.478. Ementa (...) Relator: Min. Cezar Peluso. Brasília, 14 abr.08, DJ do dia 30.05.08

STF. Tribunal Pleno. ADI 1247 MC. Ementa (...) Relator: Min. Celso de Mello Brasília, 17 ago.95, DJ do dia 08.09.95

STF. Tribunal Pleno. ADI 3803. Ementa (...) Rel. Min. Cezar Peluso, Brasília,. 01.jun.2011, DJ do dia 20/09/2011

STF. Primeira Turma. RE 21504. Ementa: (...) Relator: Min. Cândido Motta. Brasília, 15.mai.1957. DJ do dia 30.09.1957

TORRES. Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. P. 276