

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB
CURSO DE PÓS-GRADUALÇÃO EM DIREITO**

LEANDRO MARTINS DE OLIVEIRA E SILVA

A GUERRA FISCAL DO ICMS:

O contexto atual da guerra fiscal do ICMS frente à possível modulação de efeitos do Supremo Tribunal Federal, à proposta de súmula vinculante nº 69, o projeto de lei de iniciativa do Senado Federal nº 130/2014 e a solução doutrinária de aplicação de alíquota única.

Brasília

2016

LEANDRO MARTINS DE OLIVEIRA E SILVA

A GUERRA FISCAL DO ICMS: O contexto atual da guerra fiscal do ICMS frente à possível modulação de efeitos do Supremo Tribunal Federal, à proposta de súmula vinculante nº 69, o projeto de lei de iniciativa do Senado Federal nº 130/2014 e a solução doutrinária de aplicação de alíquota única.

Trabalho de conclusão de curso apresentado no âmbito da pós-graduação *latu sensu* em Direito tributário e finanças públicas, como requisito parcial para obtenção de título de especialista em Direito tributário e finanças públicas na linha de pesquisa de Direito Tributário perante o Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP/EDB.

Brasília

2016

LEANDRO MARTINS DE OLIVEIRA E SILVA

A GUERRA FISCAL DO ICMS: O contexto atual da guerra fiscal do ICMS frente à possível modulação de efeitos do Supremo Tribunal Federal, à proposta de súmula vinculante nº 69, o projeto de lei de iniciativa do Senado Federal nº 130/2014 e a solução doutrinária de aplicação de alíquota única.

Trabalho de conclusão de curso apresentado no âmbito da pós-graduação *latu sensu* em Direito tributário e finanças públicas, como requisito parcial para obtenção de título de especialista em Direito tributário e finanças públicas na linha de pesquisa de Direito Tributário perante o Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP/EDB.

Brasília-DF, 31 de agosto de 2016.

Banca examinadora.

Membro da Banca Examinadora

Membro da Banca Examinadora

Membro da Banca Examinadora

RESUMO

O presente trabalho acadêmico visa analisar a problemática da chamada Guerra Fiscal do ICMS desde sua origem. Para tanto, busca analisar os fatores históricos que incidiram na criação desta problemática, bem como da real natureza do tributo envolvido. Nesta perspectiva, inicia-se com uma correlação histórico-constitucional do ICMS descrevendo atentamente os razões sociais que culminaram na atual complexidade da competitividade entre os Estados federados para então, passando pelas peculiaridades do imposto e seus contornos verificar o posicionamento dos principais atores jurídicos no fito de se buscar recursos alternativos solucionadores.

Palavras-chave: ICMS. Guerra Fiscal. Contornos históricos. Supremo Tribunal Federal. CONFAZ. Isenção. Proposta de Súmula Vinculante nº 69. Projeto de Lei Complementar 130/2014. Alíquota Única.

ABSTRACT

This academic work seeks to analyze the problem of ICMS tax war from its origin. Therefore, strive to analyze the historical factors that have influenced the creation of this problem, and the real nature of the tax involved. In this perspective, begins with a historical-constitutional correlation with the ICMS describing closely the social reasons that led to the current complexity of competitiveness between the federal states. Then, through the peculiarities of the tax and its contours, aims to check the positioning of the main legal actors in intent to search alternative solutions.

Keywords: ICMS. Tax War. Historical contours. Brazilian Supreme Court. CONFAZ. Exemption. Proposal for Binding Precedent n° 69. Project of complementary law n° 130/2014. Unified aliquot.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
1. OS CONTORNOS LEGAIS DO ICMS.....	9
1.1. Da experiência história (da transição do Imposto do Selo ao atual ICMS).....	9
1.2. Do contorno constitucional do ICMS.....	13
1.3. Do contorno infraconstitucional do ICMS (contornos da legislação tributária)	16
2. DA GUERRA FISCAL DO ICMS.....	20
2.1. Contornos Gerais da Guerra Fiscal do ICMS.....	20
2.2. O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ; da dogmática da aprovação unânime.....	22
2.3. Da Isenção em matéria de ICMS.....	25
3. DAS PROPOSTAS DE RESOLUÇÃO DA GUERRA FISCAL	27
3.1. Da Visão do STF acerca da Guerra Fiscal, da Possibilidade de Modulação de Efeitos das ADIs e da proposta de súmula vinculante nº 69.....	27
3.2. Do Projeto de Lei Complementar de nº 130/2014:.....	31
3.3. Da Solução Doutrinária dos Notáveis (da aplicação de alíquota unanime como forma garantidora de isonomia e neutralidade fiscal).....	33
CONCLUSÃO.....	35
REFERÊNCIAS	38

INTRODUÇÃO

Dos diversos tributos atualmente existentes no Sistema Tributário Nacional brasileiro, o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, talvez, seja um dos de maior relevância.

Isto não se deve apenas ao vulto monetário que este alcança, mas também pela sua alta complexidade, o impacto que este representa nos custos de produção das sociedades empresárias e, no foco deste trabalho, pelo imenso desarranjo que este vem causando nas políticas internas interestaduais.

Este último trata da chamada “guerra fiscal do ICMS” que, em suma, representa certa deslealdade legiferante dos Estados frente às normas por eles mesmos implementadas.

A perspectiva desta guerra fiscal parte da premissa que nenhum Estado poderia conceder qualquer forma de benefício fiscal sobre o ICMS sem a devida autorização unânime dos demais, contudo, essa deslealdade legiferante origina-se a medida em que benefícios fiscais são concedidos à terceiros independente da observância da cláusula de unanimidade.

Ocorre que situação semelhante sequer deveria ser visto como problematização tendo em vista que a atuação judiciária naturalmente adequaria a situação jurídica que, nessas circunstâncias, afastaria as ilegalidades e traria unificação da situação.

A real celeuma encontra-se no fato de que, mesmo após análise judiciária na questão, o sistema ilegal de concessão de benefícios é tão economicamente atrativo aos Estados que estes reiteradamente descumprem as determinações judiciais e novamente implementam esta situação temerária dado o lapso entre a quebra da inercia judiciária e a efetiva execução da decisão.

Nesta esteira, e estando claro que esta prática desleal ocorre em todos os Estados da federação, o Supremo Tribunal Federal – STF discute implementação de Súmula Vinculante para dar celeridade à medida e tentar retirar o fator da mora desta equação.

Concomitantemente, o Senado Federal discute Projeto de Lei que visa inibir esta prática.

Indiferente da medida que primeiramente for implementada, existe grande discussão doutrinária sobre os diversos contornos que estas medidas devem respeitar para serem juridicamente viáveis, bem como o impacto que estas representarão na organização nacional.

O presente trabalho visa, portanto, estudar esse fenômeno profundamente observando os diversos contornos da celeuma e suas possíveis consequências no cenário desta guerra fiscal a fim de que seja possível tecer as alternativas solucionadoras que melhor se adequam à situação.

Logo, em vistas das propostas acima apresentadas, buscar-se-á utilizar o método bibliográfico e pesquisar nas diversas doutrinas, trabalhos acadêmicos, propostas de leis e jurisprudências concernentes ao tema no fito de se desvendar a real natureza jurídica do ICMS e a forma de suas implementações históricas em níveis nacionais.

Destarte, pautado no resultado vislumbrado, buscar-se-á soluções alternativas ao problema enfrentado pela guerra fiscal do ICMS tendo em vista que, neste momento inicial, aparenta existir um descompasso com as regulamentações e aplicações do direito ao tratar-se desta espécie de imposto.

O que demonstra a experiência acadêmica é que parece existir um descompasso entre a real natureza do tributo, qual seja, tributo de competência federal, com os métodos de regulamentação atualmente aplicados (aqueles relativos a tributos de competência estadual).

Doravante, neste paradigma, deseja-se aplicar o método bibliográfico no fito de refutar ou confirmar esta hipótese (de que o tributo possui natureza diversa ao designado).

Busca-se, por fim, que este trabalho acadêmico contribua e simplifique a discussão da guerra fiscal do ICMS e suas nuances no fito de servir como amparo aos estudos acerca do tema.

1. OS CONTORNOS LEGAIS DO ICMS

Num primeiro momento, é importante destacar que, na intenção de se desbravar a real natureza jurídica do ICMS deve-se compreender, a priori, suas origens.

Tal fato releva-se crucial ao entendimento do imposto e de suas nuances, razão pela qual, volta-se à implementação do tributo em nível histórico-social para apenas então ser implementado por métodos legiferantes no seio jurídico.

É imprescindível compreender que estas implicações e origens determinam forte influência sob a maneira pelo qual o tributo será regido, tendo em vista que o costume social balizam as regras legais conformando-as.

Nesta perspectiva, voltando-se à implementação social do tributo, busca observar se os métodos estruturais outrora escolhidos não determinam causas atuais da chamada guerra fiscal do ICMS.

1.1. Da experiência história (da transição do Imposto do Selo ao atual ICMS)

Embora atualmente o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS seja tido por um dos mais complexos recaindo sobre a própria circulação patrimonial (bem como de outras prestações – serviços de transporte e de comunicação – contudo de caráter extraordinários a sua proposta) seu histórico nasce de outra modalidade de base tributária, a do Imposto do Selo, junto ao Código Comercial de 1850.

Neste diapasão é necessário primeiro compreender que o Imposto do Selo, embora apresente uma forma reflexa de tributação de transferência patrimonial, é, em sua essência, um imposto cobrado pela formalização de um negócio e não pelo negócio em si, nesta perspectiva:

[...] o Decreto nº 4.505/1870 declarou que as contas assinadas ou faturas compreendiam-se na classe de letras de câmbio e de terra, escritos à ordem, créditos e escrituras de títulos e ordem de obrigação ou exoneração de somas e valores para fins de incidência do imposto do selo. ‘Em consequência, as contas assinadas, tributadas com imposto do selo [...] eram aceitas como tais pelos bancos para efeito de desconto’.

O imposto do selo sobre as contas assinadas era um tributo ‘que incidia sobre um documento e não sobre o negócio jurídico da compra e venda mas que, sob o aspecto econômico não deixava de ser um imposto de vendas [...]’ (BRANDÃO JÚNIOR, 2014, p. 94).

Nesta razão, tendo em vista a regra esculpida no art. 219 do Código Comercial de 1850, ao vender-se uma mercadoria, apresentava-se ao comprador uma fatura do que fora vendido em duas vias duplicadas que adquiriam perfeição como ato jurídico a partir do estampo do selo que lhes demonstravam veracidade, situação onde se cobrava o imposto.

Ocorre que com o advento da Lei nº 2.044/1908 e a regularização das notas promissórias e letras de câmbio criou-se ambiguidade sobre a cobrança deste tributo, haja visto que não lhe incorporava definições acerca das vendas por faturas assinadas, pondo em cheque a validade deste tipo de negócio jurídico. Visto esta discrepância, o comércio habituou-se por circular as notas assinadas paralelamente e passou a reivindicar sua eficácia como título cambiário.

O escape criado nesta prática culminou na Lei nº 4.625/1922, onde a duplicata por fatura passou a ser incorporada como título cambiário, tendo sobre sua circulação a aplicação do Imposto do Selo na proporcionalidade de seu valor.

Esta lei foi regulamentada por diversos decretos e consolidado no ‘Decreto n. 22.061, de 9 de novembro de 1932, que regulou não só a matéria de Direito Comercial referente à duplicata, como a matéria de Direito Tributário relativa ao imposto sobre as vendas mercantis’. Como nota Paulo Bonilha, para garantir o aspecto negocial das faturas como título de crédito, o imposto sobre vendas mercantis foi instituído por solicitação dos contribuintes (BRANDÃO JÚNIOR, 2014, p. 95).

Este aspecto histórico corrobora a evolução da cobrança do Imposto do Selo, sobre as operações de fatura duplicada, para transição da cobrança de um imposto sobre a própria circulação da mercadoria, diferentemente de outrora quando cobrava-se pela validação do negócio jurídico, contudo, possuía agora o tributo substitutivo, qual seja Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, um caráter de competência estadual, sendo que o imposto sobre vendas mercantis era tributo federal por sua natureza.

Ocorre que o IVC fora criado sob propósito de instituir uma fonte de receita aos Estados em contrapartida ao Imposto de Exportação aplicado a época que, em virtude dos

aspectos comerciais daquela década, incidia sobre a saída do território estadual, seja para outra unidade da federação, seja para fora do território nacional.

Nesta celeuma, transitou-se a competência federal do tributo sobre vendas mercantis para o IVC sob o argumento de que necessária uma receita substitutiva do Imposto de Exportação.

Ao que parece, a transferência para os Estados desta competência tributária, um 'tributo tipicamente nacional', foi realizada em critérios políticos, e não pela análise da característica econômica do fato tributário. O objetivo era compensar a redução na arrecadação que sofreriam os Estados com a redução do imposto de exportação e também porque houve no texto da Constituição, pela primeira vez, a repartição de competências tributárias aos Municípios, que 'ocasionara pequenos cortes na receita estadual'.

A Constituição de 1981, sem seu art. 9º, admitia que os Estados decretassem impostos sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção. Dada a característica preponderantemente agrária e extrativista da economia brasileira. (BRANDÃO JÚNIOR, 2014, p. 96).

Calha incitar, nesta oportunidade, que devido a esta natureza estadual do Imposto sobre Exportação na Constituição de 1981 existia uma transposição de impostos entre os entes federados, razão pela qual na saída de mercadorias de um Estado a outro o valor acrescido do imposto criava situação de desleal competitividade das regiões fabris, vez que compravam das regiões extrativistas e a elas repassava seu próprio imposto acrescido do imposto dos Estados trabalhadores de matéria prima.

Existia, portanto, neste contexto agrário da economia brasileira uma forma diferente de guerra fiscal baseada na industrialização dos insumos primários e trespasse deste encargo às regiões produtoras primárias.

Frente a este cenário, o anteprojeto da Constituição de 1934, gerada por ocasião da Revolução de 1930, retirou a competência do Imposto de Exportação dos Estados e transferiu-a à União no fito de finalizar esta disputa interna bem como na perspectiva de criar uma visão unificada do comércio exterior em poder da União. No entanto, após sucessivas alterações e emendas, o texto final desta Constituição manteve sob os Estados a competência para tributar sobre o Imposto de Exportação limitando-o, contudo, a um teto de 10% que foi implementado progressivamente. O IVC restou sob a competência dos Estados (bem como das Constituições sucessoras de 1937 e 1946).

Importa frisar que, enquanto a discussão legal cindia sobre a competência tributária do Imposto de Exportação, paralelamente, surgiu forte discussão sobre qual ente federativo era competente para a arrecadação do IVC; qual seja, dever-se-ia angariar os fundos obtidos pela cobrança do IVC ao Estado do estabelecimento do produtor ou do Estado do consumidor?

Neste aspecto, os conflitos entre as unidades federadas eram tão intensos e recorrentes que persistiu por tua sua existência, o que exigiu drásticas medidas do ponto de vista federativo, com três intervenções federais em busca de um equilíbrio nas relações dos Estados-membros e para manter a harmonia no convívio federativo, sem sucesso no entanto. [...]

O Decreto-Lei 915/1938 veio para definir que o imposto seria devido ao Estado onde foi praticada a operação de venda ou consignação, Para isto, definiu “operação” desdobrando em duas situações: (a) caso o vendedor, consignante ou transferente da mercadoria para outro Estado seja seu fabricante ou produtor – o imposto era devido no Estado de produção de mercadoria; (b) caso o vendedor, consignante ou transferente da mercadoria seja comerciante e adquiriu-a de outrem, como, por exemplo, o atacadista, o imposto era devido ao Estado da localização do vendedor, embora produzida em outro Estado. (BRANDÃO JÚNIOR, 2014, p. 99).

O discordo criado nesta celeuma acabou por deformar a própria natureza da cobrança do IVC tendo, inclusive, sido levado a discussão à Suprema Corte que se limitou a informar que a União não poderia infamar a competência dos Estados na determinação da cobrança do IVC em razão de sua “natureza estadual”¹.

A existência desta “guerra civil por tributos” permaneceu após diversas edificações legais (como a entrada da Lei nº 4.299/1963 e pela Lei nº 4.784/1965, que a sucede) e apenas mudou de roupagem junto à Constituição de 1946² que, na tentativa de frustrar quaisquer dos erros travados no IVC, substituiu-o pelo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICM, com uma alíquota uniforme em todo o território nacional sob o controle do Senado Federal nas operações interestaduais, onde o pagamento de um tributo anterior implicava no seu abatimento nas operações futuras, criando-se, portanto, o sistema de créditos.

¹ A posteriori, este entendimento perde embasamento junto à Constituição de 1946 em razão da atribuição à União para legislar sobre as normas gerais de Direito Financeiro, conforme lição de Salvador Cândido Brandão Júnior.

² Mais precisamente, junto à Emenda Constitucional nº 18 de Dezembro de 1965.

A aplicação do sistema de créditos tornava o imposto não-cumulativo por força constitucional³ e esperava-se, assim, o fim da guerra civil por tributos pelo ideal de que a neutralidade tributária constitucionalizada traria fim às distorções causadas.

Entretanto, propiciou a situação diversa, pois, ao passo em que gerou complexidade ao sistema tributário, não resolveu o problema das diversas distorções causadas, apenas mudou-o de figura e semeou a atual guerra fiscal, vez que a Constituição de 1988 limitou-se à acrescentar os serviços extraordinários do ICM (serviços de transporte e de comunicação), transformando o antigo imposto no ICMS atual.

1.2. Do contorno constitucional do ICMS

Conforme estipulado em tópico anterior, a entrada da Constituição de 1988 pouco alterou dos critérios já então estabelecidos nas vertentes histórias que a sucedeu precipuamente pelo fato de que as alternativas imediatistas propostas até então serviram apenas para adaptar o cenário da crise com as novas regras impostas sem, contudo, solucionar o real problema criado a partir da transição imposta pelo Imposto do Selo em 1850.

Importante determinar que os contornos constitucionais do agora ICMS estão traçados dentre os arts. 145 e 162 da Constituição Federal de 1988 – os quais tratam do Sistema Tributário Nacional como um todo, contudo, permanente a sua conotação de imposto de natureza estadual, real raiz do problema quando na transição ao IVC.

Entretanto, limitando-se ao regramento constitucional atual, necessário portanto observar os dizeres do art. 155, pois é este quem traça a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituição de impostos, mais precisamente junto ao seu inciso II, que trata especificamente do ICMS:

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

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

[...]

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

³ Característica que permanece até a presente data.

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;

[...]

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

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

[...]

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

[...]

(Grifos nossos).

É possível observar que o advento da Constituição de 1988 limitou-se a tratar do ICMS em matéria tópica, inclusive transferindo à Lei Complementar os contornos necessários aos próprios elementos compositores do imposto. Assim, em suas recatadas determinações pouco inova nos regramentos da problemática gerada em 1850.

Vê-se, por conseguinte, que diversos dos problemas que já então narrados apenas permanecem discriminados pelas soluções adotadas em cada uma das fases críticas de mutação do imposto.

Desta forma, (a) manteve-se a competência para tributar aos Estados (art. 155, *caput* c/c inciso II); (b) reafirmou-se a posição não-cumulativa do tributo juntamente com sua sistemática de compensação (§ 2º, inciso I); (c) conservou ao poder Legislativo, na figura do Senado Federal, a competência para a determinação dos critérios de alíquotas cobradas frente à cealuma criada junto ao imposto de exportação – quando ainda de sua experiência estadual (§ 2º, inciso IV e V); (d) determinou-se a sistemática de arrecadação em moldes semelhantes aos já praticados, inovando apenas na repartição de receita entre os entes, e estabelecendo a obrigatoriedade do recolhimento (§ 2º, inciso VII e VIII).

Desta forma, vislumbra-se que as problemáticas até então citadas permanecem na constituição sem avanços significativos. Em contrapartida, este posicionamento adotado em 1988 não se revela como uma postura retrógrada.

Conforme observado, até o presente momento, as situações retalhadas das questões envoltas do ICMS surgem a partir de sua própria afiguração estadual e as medidas recortadas aplicadas apenas incumbiram de modificar a roupagem ou, inclusive, agravar a situação da guerra civil por tributos.

O maior impacto perceptível do regramento constitucional atual está na sofisticação do sistema de créditos para respeitar a regra capitulada no inciso I do § 2º do art. 155, bem como na sistemática de repartição de receita, tentado dar tímida solução aos questionamentos levantados sobre a quem pertence a receita.

O parágrafo 2º do referido artigo prescreve que o ICMS será não cumulativo, denominado como Princípio da Não Cumulatividade, considerado peculiar, pelo fato de que o estabelecimento que adquirir mercadorias poderá creditar e debitar o imposto, desde que devidamente destacado em documento fiscal idôneo, evitando, assim, a incidência de tributo sobre tributo, cabendo ao contribuinte recolher apenas a diferença entre os valores de entrada e saída.

[...]

A constituição Federal de 1988 adotou a autonomia administrativa e fiscal para os entes de Federação, instituindo a competência tributária a cada ente, tendo uma maior concentração de tributos na esfera federal, porém foi determinado que algumas receitas seriam repartidas com outros entes da federação.

[...]

Dessa forma, o ICMS é um imposto estadual que deve ser repassado em 25% (vinte e cinco por cento) das parcelas de receitas pertencentes [aos Estados] aos municípios, sendo creditadas de acordo com o que dispuser a lei estadual” (COSTA, 2016, p. 171).

Assim, na mesma experiência já vivenciada quando da liberdade do ICMS aos Estados, aparenta ser intuito da presente Constituição impedir que tal avença se alastre inclusive no âmbito municipal dando a estes percentual da parcela arrecadada no fito de saciar qualquer nova problematização.

Contudo, apesar das críticas, a presente *magna carta* parece buscar um “ponto de equilíbrio preventivo” no intuito de impedir a disseminação do conflito interestadual.

1.3. Do contorno infraconstitucional do ICMS (contornos da legislação tributária)

Conforme observa-se pelas dilações discriminadas na Constituição de 1988 pouco alterou-se sob os quesitos já então vivenciados. Nesta análise, tendo em vista a força da *magna carta*, as demais normas estão fadadas ao mesmo destino podendo, por esta característica, tratar pontualmente de situações menores como a forma de transição dos créditos ou a definição final do tempo em que surge a cobrança do tributo.

Por esta razão uma norma se sobressai das demais pois, em vista de importância a ela dada pela própria constituição, lhe foi atribuída o papel de tratar da definição basilar do tributo que, no caso do ICMS, trata-se do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5172/1966) que, no propósito deste estudo, revela-se como a mais relevante norma após a análise constitucional.

Isto deve-se ao fato de que o CTN foi recepcionado pela atual Constituição de 1988 como a Lei Complementar⁴ de que trata o inciso XII, do §2º, do art. 155.

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

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

[...]

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

[...]

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

⁴ Importante lembrar que o termo “Lei Complementar” deriva da noção que esta complementa diretamente a própria Constituição, assim como entendida pelo fato de anteriormente ser referida pelo termo mais completo de “Lei Complementar à Constituição”.

- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. **(Grifos nossos)**.

Sob este aspecto, ensina Salvador Cândido Brandão Júnior:

No mesmo sentido, o prof. Alcides Jorge Costa ensina que as leis complementares distinguem-se das leis ordinárias por dois fatores: '(a) formalmente porque sua aprovação exige maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional e (b) materialmente, por se referirem a matéria que a Constituição lhes reserva de modo explícito ou, excepcionalmente implícito.

Paulo de Barros lembra que o Código Tributário Nacional, lei nº 5-172/1966, foi aprovada como lei ordinária na vigência da Constituição de 1946, que não previa a figura da Lei Complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. 'Todavia, com as mutações ocorridas no ordenamento anterior, a citada lei adquiriu eficácia de lei complementar, por motivo de ferir matéria reservada, exclusivamente, a esse tipo de ato legislativo. E, com tal índole, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988.

Ruy Barbosa Nogueira ensina que o Código Tributário Nacional foi publicado com fundamento no art. 5º, XV, "b", da Constituição de 1946 que conferiu à União a competência para, por lei ordinária, 'legislar sobre o campo mais amplo das normas gerais de Direito Financeiro', no qual estava inserido o Direito Tributário. (BRANDÃO JÚNIOR, 2014, p. 116).

Nesta perspectiva cabe ao CTN coordenar as normas válidas para todo o território nacional conquanto o contribuinte deve responder diretamente aos três entes federativos em concomitância, coube a Lei Complementar criar a harmonia necessária para que um não invada a competência doutro devendo, portanto, dar consistência à ordem jurídica. Por esta razão, afirma Aliomar Baleeiro que o CTN trata-se de um código "Nacional" e não "Federal" tendo em vista que todos os entes, inclusive a própria União, deve a ele adequar-se. (Aliomar, 1977, p. 16).

Assim, no aspecto discriminado pela alínea "c", do inciso XII, do §2º, do art. 155, coube ao CTN disciplinar a matéria de compensação que, no imposto em tela, trata-se da aplicação da técnica do "imposto contra imposto", qual seja, os valores pagos a título de tributo em um momento anterior da cadeia mercantil são passados adiante na modalidade de crédito fiscal que deverá ser utilizado pelo próximo integrante da cadeia.

Assim, apenas o “valor agregado” a um produto que será vendido sob a aplicação do ICMS, ou seja aquilo traz qualquer acréscimo patrimonial ao cogitado bem, é que representará a “base de cálculo líquida” para o cálculo do tributo.

Esse aspecto determinado pela Constituição e trabalhada em detalhes pelo CTN aproxima-se à experiência vivida por outros países que ao trabalharem seus impostos sobre a circulação de mercadoria adotaram a técnica do Imposto Sobre o Valor Agregado – IVA.

A diferenciação entre as técnicas brasileiras e de outros países está no fato de que a aplicação do IVA dá-se pela redução do valor do bem em si (base contra base) enquanto a técnica brasileira pauta-se no valor diferenciado do imposto e não do bem (imposto contra imposto).

Percebe-se que embora o resultado aritmético da aplicação de uma ou de outra técnica representa a mesma lógica tributária (a da imparcialidade fiscal quanto no tratamento dado aos diversos entes federativos) a diferenciação da aplicação das técnicas apresenta-se em relação à modalidade de competência tributária.

Embora o regime adotado seja o da “não cumulatividade” – que guarda apenas semelhanças com a técnica e com o princípio do valor agregado, para o fim de viabilizar a desoneração da tributação das operações anteriores nas posteriores –, este tributo de “vocação nacional” foi regionalizado com a EC nº 18/1965, o CTN e pelas Constituições de 1967 e 1988. Não adotou, o País, a compensação de base contra base, mas o de imposto contra o imposto, em apuração periódica, conforme determina o art. 155, parágrafo 2º inciso I da CF [...]. (MARTINS, 2013, p. 153).

Na situação em que os entes federados em comparação estão obrigados a seguir um mesmo regramento, a aplicação da técnica de base contra base se sobressai, vez que apenas o valor do patrimônio pode diferenciar-se de região a região.

Noutra hipótese, quando os entes federados em comparação possuem liberdade na determinação de seus tributos, um mesmo patrimônio de mesmo valor poderá incorrer em disputa onde a quantificação da alíquota de determinado imposto seja o diferencial competitivo.

Por esta razão, se a competência do tributo em análise for de caráter federal melhor adequa-se a técnica “base contra base”, se a competência for de caráter múltiplo (estadual ou municipal na experiência brasileira), melhor adequa-se a técnica “imposto contra imposto”.

Neste viés, sempre que o um contribuinte integrante de uma cadeia produtiva pagar ICMS, o valor por ele recolhido gera uma contrapartida de mesmo valor (crédito tributário de ICMS) que deverá ser encaminhado ao contribuinte seguinte desta mesma cadeia.

Neste aspecto, apenas o último contribuinte irá arcar, definitivamente, com o total do tributo que será calculado sobre o valor conglobante que a mercadoria alcançou na cadeia produtiva, vez que qualquer um antes deste compensa o valor devido com o valor agregado da mercadoria.

Sob este aspecto, o caráter de compensação, na experiência brasileira, permite a multiplicidade de diferenciais competitivos entre os produtos produzidos num ou noutro Estado, situação está alicerçada ao fato da competência de um relevante imposto ser de seus próprios interessados implica na chamada “guerra fiscal do ICMS”.

2. DA GUERRA FISCAL DO ICMS

De maneira semelhante ao tratado anteriormente, é necessário observar-se que não apenas as eventuais razões da guerra fiscal do ICMS devem ser analisadas, mas sua própria dogmática haja vista que muito embora seja difícil a modificação completa dos contornos do ICMS talvez exista uma resposta solucionadora no modo em que a guerra fiscal se retroalimenta.

Portando, tendo em vista a ligação intrínseca definida no momento em que se instituiu o tributo, mostra-se razoável analisar a própria guerra fiscal como forma de buscar medidas razoáveis a seu fim.

Ainda, analisar os contornos da guerra fiscal do ICMS mostra-se necessário para verificar se as técnicas apresentadas como propostas de resolução da guerra fiscal apresentadas pelos aplicadores do direito (criação de súmula vinculante com modulação de efeitos, projeto de Lei Complementar e aplicações de alíquotas única) são efetivamente viáveis.

2.1. Contornos Gerais da Guerra Fiscal do ICMS

A chamada guerra fiscal do ICMS, em verdade, representa um enfoque de competitividade entre os Estados membros da República Federativa do Brasil.

Ocorre que, diferentemente do que se espera, essa disputa baseia-se no diferencial da tributação aplicada por estes entes federativos, pois possuem a competência tributária sobre a matéria de ICMS, embora seja este um tributo de natureza eminentemente federal.

Assim, a questão da guerra fiscal parte, em princípio, da busca de investimentos para um determinado Estado produtor que, ao invés de conceder condições plenas de instalação de empresas através de estruturas de base ao comércio, cria, obliquamente, uma vantagem aparente na concessão de benefícios fiscais no ICMS, através da concessão de incentivos fiscais de instalação.

Tendo em vista que o sistema de não cumulatividade estipulado no art. inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988 criou a sistemática de créditos compensatórios

na cadeia produtiva do ICMS. Aproveitam-se os Estados produtores desta sistemática que, sob o argumento de neutralidade fiscal, não recolhem o ICMS de determinado segmento industrial que se dispuser a se instalar no território do Estado mas permite-lhe gerar crédito (presumido) de ICMS para as cadeias produtivas subsequentes por meio da concessão de incentivos.

A situação alcança patamares nacionais na proporção em que esta prática inibe a instalação das empresas em Estados que não concederem tal incentivo fazendo do tributo um fator de diferencial entre os diversos entes federativos. Por conseguinte, nesta sistemática, os Estados produtores tentam atrair investimentos empresariais ao seu território enquanto externalizam o custo tributário da geração dos créditos presumidos aos Estados consumidores.

Os Estados federados têm concentrado grandes esforços em políticas voltadas para atração de investimentos e geração de empregos. Muitos desses esforços concentram-se em concessões fiscais derivadas do ICMS ao contrário de implementar políticas fiscais estáveis e duradouras. Muitos Estados também passaram a conceder incentivos creditícios vinculados ao pagamento do citado imposto.

O que ocorre é que a troca de critérios da eficiência econômica pelo artificialismo tributário resulta na redução do custo privado da produção e o aumento de seu custo social. A consequência é a queda na qualidade e/ou quantidade de serviços públicos, ou seja, com a renúncia fiscal causada pelos incentivos dados às empresas privadas, o Estado, que tem na arrecadação do ICMS sua principal fonte de receita, fica sem os recursos necessários para investir em educação, saúde e segurança pública, só para citar alguns dos inúmeros setores que carecem de investimentos públicos. (FONSECA, 2014, p.65).

A tarefa [de regular os incentivos fiscais concedidos pelos Estados] é cumprida pela Lei Complementar nº 24/75 que em seu artigo 1º expressa uma norma dispositiva endereçada aos Estados e ao Distrito Federal ao determinar que quaisquer benefícios fiscais (entre eles os créditos presumidos) devem ser concedidos mediante prévia celebração de Convênio celebrado junto ao Confaz. Já o art. 8º da mesma Lei Complementar nº 24/75 expressa uma norma sancionatória ao descumprimento da obrigação dirigida aos Estados e ao Distrito Federal, mas surpreendentemente não endereça a sanção ao Estado que não cumpriu com sua obrigação (e, portanto, que cometeu a ilicitude), mas aos contribuintes adquirentes do Estado de destino, que terão seus créditos glosados. (BERGAMINI, 2013, p. 559).

Nesta esteira coube ao CONFAZ determinar a criação das modalidades permissivas de isenções e incentivos fiscais nos moldes determinados pela Constituição e, portanto, possíveis de aplicação de efeito imediato os quais, em tese, evitariam a guerra fiscal do ICMS.

2.2. O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ; da dogmática da aprovação unânime

Tendo em vista a problemática criada pela guerra fiscal do ICMS através da concessão indevida de incentivos fiscais, criou-se o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ cujos membros são formados representantes dos diversos Estados federados na busca de soluções conjuntas para os diversos problemas enfrentados por estes mesmos entes federados.

Vislumbrando tal situação de concessão indevida de benefícios fiscais, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, embasado no art. 155; §2º; inciso XII da Constituição, fez promulgar a Lei Complementar nº 24/1975 que, no §2º do seu art. 2º, traz uma regra de uniformização das concessões de benefícios fiscais em ICMS criando, neste fim, um óbice à concessão dos benefícios, obrigando a autorização unânime de todos os estados da federação para viável concessão de benefício fiscal em sede de ICMS.

Destarte, nos termos do que referenda o art. 146-A c/c o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal de 1988, associado ainda à Lei Complementar nº 24/75, para a concessão de benefícios e incentivos fiscais em matéria de ICMS, faz-se necessária a aprovação unânime de convênio celebrado no âmbito do CONFAZ.

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

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

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

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

[...]

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

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

[...]

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

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

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

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal. **(Grifos nossos)**.

Destarte, o legislador ordinário do Estados-membros e do Distrito Federal está proibido de unilateralmente dispor sobre isenções, incentivos ou benefícios fiscais que girem em torno do ICMS, bem como, sobre quaisquer outras formas de redução do crédito deste tributo. Somente pode cuidar destes assuntos quando autorizado por leis complementares, por tratados internacionais ou por convênios interestaduais, e sempre dentro dos limites fixados pela Carta Suprema.

Assim, inclusive permeia-se a sanção legal de nulidade do ato e ineficácia do crédito fiscal atribuído à operação (e conseqüentemente ao estabelecimento que receber a mercadoria) com a cobrança respectiva do tributo, sobre o qual afirma Márcio Severo Marques, em seu artigo organizado por Hugo de Brito Machado,.

Afora as conseqüências previstas pelo parágrafo único transcrito acima (que não são objeto do presente estudo) e que dizem respeito à Administração Pública, às quais poderiam se somar ainda as penalidades decorrentes de eventual improbidade cometida, são quatro as sanções legalmente previstas pelo transcrito art. 8º da Lei Complementar 24/1975, para a hipótese de instituição de benefício fiscal – em matéria de ICMS – sem amparo em convênio: (a) a nulidade do ato concessivo do benefício, (b) a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor (adquirente) da mercadoria; (c) a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido, e (d) a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do respectivo débito. (SEVERO,2015, p.408).

Essa situação trouxe diversos questionamentos da doutrina sobre a celeuma, alguns, a exemplo do professor Ives Gandra Martins (2013, p.163), questiona a própria natureza jurídica do ICMS frente à situação afirmando que “Trata-se de tributo que deveria ser, no Sistema Brasileiro, um tributo federal ou centralizado, como ocorre na esmagadora maioria dos países que adotam a técnica do valor agregado.”.

Apesar de que o posicionamento do professor Ives Gandra Martins possa encontrar um óbice jurídico-filosófico, visto que em sistema federativo democrático a coibição de uma

decisão pela unanimidade pode acarreta em tirania, Tercio Sampaio Ferraz Júnior explica de forma diversa.

A ideia de que a exigência de unanimidade (na aprovação dos convênios) seria uma decorrência lógica da impossibilidade da deliberação conjunta a todos os que deliberam é tema de antiga reflexão que vale a pena ser revisitada para mais bem entender o problema em sua extensão como fundamento dos Estados *democráticos*.

Trata-se do tema da relação entre *maioria* e *minoría* e a eventual exigência de *unanimidade* como instrumento de garantia das posições minoritárias em face da força impositiva das maiorias, tema que remonta às discussões travadas, na era moderna, em torno da *soberania* nacional (e, particularmente da *soberania popular*).

[...]

A explicação dada por Rousseau para a prevalência da unanimidade sobre um princípio de maioria é simples. Uma vontade majoritária que resulte da acomodação de interesses positivos acaba sempre por fazer com que interesses majoritários se sobreponham a interesses minoritários; para legitimar essa situação seria necessária a vontade geral, que é uma fórmula sutil de eliminação das diferenças entre os interesses, do que resulta um consenso compacto, sem um instrumento para harmonizar as diferenças entre os interesses em jogo, não as congruências. Assim, como a soma das diferenças entre os interesses individuais constitui a vontade geral, a vontade geral (unânime) coloca as vontades individuais, quer majoritárias, quer minoritárias, sob sua suprema direção. [...]

Ora, essa discussão, que ocorreu no nascimento do Estado moderno, tem, para o entendimento do Estado federativo, importantes repercussões, podendo-se dizer que, na sua origem está o debate em torno da chamada *federação cooperativa*. (FERRAZ JÚNIOR, 2015, p. 259).

Roque Antônio Carraza (2012, p. 589), por sua vez, numa visão prática da celeuma, aduz que de fato não há como conceder autonomia completa aos Estados quando se tratar de concessão de benefícios fiscais. Reitera, portanto, os dizeres tratados na Lei Complementar nº 24/1975:

Neste contexto é plausível observar a relevância que o tema alcança nas posições legais e doutrinárias. Haja visto que mesmo após a criação do CONFAZ, deliberadamente, e às margens das permissões legais e constitucionais, os Estados veem concedendo unilateralmente benefícios fiscais às empresas privadas para angariar interesses próprios.

Novamente pauta-se que a problemática da situação nasce na liberalidade dos Estados federados em poderem criar, estipular e aplicar tributos de essência nacional por conta própria, situação esta que reiteradamente incide a desonestidade fiscal.

2.3. Da Isenção em matéria de ICMS

Para os fins que se prezam, isenção é uma modalidade de exclusão da aplicabilidade de um tributo em razão de existir normativo legal que impede que ocorra os efeitos da presença de um fato gerador e da sua aplicação perante a norma.

Assim, diferenciando-se isenção e imunidade tributária temos que a rigor, embora acarretem no mesmo resultado da desnecessidade da prestação pecuniária, isenção e imunidade (espécie de não incidência tributária) são institutos diversos.

O primeiro diz respeito a situações em que apesar de existir fato gerador e necessidade do lançamento tributário, tendo em vista seu caráter compulsório, o crédito tributário não se constitui em razão de uma causa impeditiva da isenção.

A isenção tributária revela-se como uma política pública de natureza eminentemente governamental onde o Estado decide abster-se de seu poder coercitivo da cobrança do tributo. Seja por motivações de ordem social, ética, política, financeira ou econômica, a isenção tributária dá-se como uma causa impeditiva da constituição do crédito tributário (exclusão do crédito tributário), sendo a outra a anistia.

Em outra análise, as causas de imunidade são aquelas em que a própria constituição veda a cobrança do tributo. Neste diapasão é possível verificar que quiçá existe competência tributária, inerente a qualquer pessoa jurídica de direito público interno, para a cobrança do tributo. Nesta seara encontra-se as imunidades tributárias, situações nas quais não se vislumbra ocorrência de fato gerador, por força constitucional.

Assim, a grande diferenciação pauta-se na possibilidade de eventual cobrança, enquanto a vontade do legislador derivado é a principal razão da existência de uma norma de isenção, a vontade do legislador primário (portanto irrestrito) definiu a impossibilidade da cobrança de tributos nesta ou naquela situação específica, portanto imunes.

Portanto, embora acarretem o mesmo efeito (causa impeditiva de cobrança do tributo) isenção e imunidade são critérios amplamente diferenciados, seja na origem (imunidade sequer permite vislumbrar ocorrência de fato gerador enquanto isenção impede a implementação do crédito tributário), seja no instrumento regulamentar destes institutos (haja vista as causas de isenção estarem previstas no Código Tributário Nacional – norma de regra

geral – ou em leis específicas para esta matéria – leis ordinárias – enquanto as causas de imunidade advirem do texto constitucional – haja vista ser este o documento próprio para a designação das competências tributárias).

Nestes termos gerais, temos o entendimento de Hugo de Brito Machado como uma das características intrínsecas das isenções.

A isenção é sempre decorrente de lei. Está incluída na área da denominada reserva legal, sendo a lei, em sentido estrito, o único instrumento hábil para sua instituição (CTN, art. 97, VI). Ainda quando prevista em contrato, diz o CTN, a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração (art. 176). (MACHADO, 2004, p.225).

Neste diapasão, mostra-se relevante a aplicabilidade de isenções na matéria da Guerra Fiscal do ICMS, isto deve-se ao fato de que a aplicação dos convênios celebrados no âmbito do CONFAZ revelam, em verdade, permissões de normativos legais que autorizam pela Constituição a criarem isenções. Assim, leciona Salvador Candido Brandão Júnior, citando indiretamente Alcides Jorge Costa.

Os convênios resultantes do processo legislativo que lhes é aplicável são leis que dispõem sobre isenções. Os acordos a que chegam os Estados nas reuniões realizadas conforme o disposto na lei complementar nº 24/75 não constituem, por isso mesmo, mera autorização para que cada Estado institua isenções do ICM. [...]. (BRANDÃO JÚNIOR, 2014, P. 196, apud COSTA, ALCIDES JORGE, ICM. Isenções. Convênios. In Direito Tributário Atual. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p339.).

Desta forma, apenas através da isenção constitucionalizada (por interregno do CONFAZ) é que poder-se-ia criar alguma forma de benefício fiscal para atratividade do mercado privado a algum Estado.

3. DAS PROPOSTAS DE RESOLUÇÃO DA GUERRA FISCAL

Frente à celeuma enfrentada, algumas soluções ditas por viáveis foram propostas por diversos aplicadores do direito. Dentre estas, destacamos as que melhor situam a problemática com a uma solução viável em teoria, destacam-se dentre estas; (a) a proposta de criação de Súmula Vinculante para a finalização rápida de eventual normativo à baila dos requisitos constitucionais e da LC 24/1975, juntamente com a modulação dos efeitos das decisões no âmbito do STF; (b) a criação de nova Lei Complementar para regularizar o assunto; (c) a criação de Emenda à Constituição no fito de modificação dos critérios constitucionais atuais e aplicação de alíquota unânime.

3.1. Da Visão do STF acerca da Guerra Fiscal, da Possibilidade de Modulação de Efeitos das ADIs e da proposta de súmula vinculante nº 69

Uma das situações mais preocupantes da concessão desenfreada de incentivos fiscais por parte do Estados produtores está no fato de que este desagua em uma segunda emblemática, a judicialização, igualmente desenfreada, dos demais estados consumidores afetados pelo ato ilegal do primeiro.

Nessa esteira o Supremo Tribunal Federal – STF, vem reiteradamente afirmando seu posicionamento acerca da impossibilidade de um Estado produtor em conceder incentivos fiscais de ICMS sem prévia deliberação no âmbito do Confaz. Assim denota Salvador Cândido Brandão Júnior:

Em junho de 2011, o Plenário [do STF] julgou procedente quatorze ações diretas de inconstitucionalidade nas quais manifestou seu entendimento no sentido da impossibilidade de concessão unilateral de incentivos fiscais por ofensa ao art. 155, §2º, XII, “g” da CF – que exige, relativamente ao ICMS, a celebração de convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Como exemplo, assim restou ementado o julgamento da ADI nº 1247-PA, Relator Ministro Dias Toffoli:

Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 12, caput e parágrafo único, da Lei estadual (PA) nº 5.780/93. Concessão de benefícios fiscais de ICMS independentemente de deliberação do CONFAZ. Guerra Fiscal. Violação dos arts. 150, §6ºm e 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal. 1. É pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal de que são inconstitucionais as normas que concedam ou autorizem a concessão de benefícios fiscais de ICMS (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento) independentemente de deliberação do

CONFAZ, por violação dos arts. 150, §6º, e 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, os quais repudiam a denominada “guerra fiscal”. Precedente: ADI nº 2.548/PR, Relator o ministro Gilmar Mendes, DJ 15/06/07. 2. Inconstitucionalidade do art. 12, caput, da Lei nº 5.780/93 do Estado do Pará, e da expressão “sem prejuízo do disposto no caput deste artigo” contida no seu parágrafo único, na medida em que autorizam ao Poder Executivo conceder diretamente benefícios fiscais de ICMS sem observância das formalidades previstas na Constituição. 3. Ação direta julgada parcialmente procedente. (BRANDÃO JÚNIOR, 2014, pag. 232, apud, Supremo Tribunal Federal, ADI nº 1247-PA. Min. Dias Toffoli).

Em realidade, a medida em si das decisões do STF acerca da não-aplicabilidade de benefícios insentivos não é a criadora do problema da judicialização, mas sim a insistência repetitiva deste estratagema é que se releva extremamente nocivo.

Assim, uma vez que dentro do lapso temporal entre o ajuizamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADIs e sua resposta, as legislações notoriamente inconstitucionais produzem efeitos normalmente pois, em tese, presumem-se constitucionais, em razão da presunção de legalidade dos atos do Poder Legislativo Estadual, até vir ser decretada sua inconstitucionalidade pelo STF.

Desta mesma forma, e estando claro que as ADIs aceitam apenas a determinação de inconstitucionalidade das normas uma a uma, enquanto uma destes atos normativos são julgados inconstitucionais, outro de mesmo conteúdo é promulgado. Renovando-se o ciclo e gerando efeitos completos mesmo sendo atos que claramente ofendem a integralidade da Constituição.

Nessa perspectiva, no intuito de dar celeridade às declarações de inconstitucionalidade, pretende-se a elaboração de Súmula Vinculante (atualmente sob proposta de Súmula Vinculante nº 69) com o seguinte teor:

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. (BRANDÃO JÚNIOR, 2014, pag. 233).

Em termos teóricos, a edição da Súmula não altera em nada o entendimento já firmado pelo STF nem pelas regras já estabelecidas pela Constituição, contudo, em termos práticos, no caso de ser editada, é possível a aplicação direta de seu entendimento consolidado através de Reclamação ao Supremo Tribunal Federal (art. 5º Inciso LXXVIII, da Constituição

Federal de 1988) o qual, em termos de celeridade e instrumentalidade, resultariam em respostas quase imediatas e impediriam a existência dos efeitos das lei inconstitucionais.

Sobre o assunto afirma Salvador Cândido Brandão Júnior em análise ao entendimento discriminado por José Eduardo Soares de Melo:

Comentando o assunto, José Eduardo Soares de Melo afirma que o enunciado desta proposta é extremamente objetivo, ‘não passando de simples referência direta ao âmbito dos incentivos e da ausência de condição jurídica que caracteriza sua nulidade’. Nestes termos, não faria diferença ao que já exposto na Constituição e na Lei Complementar, basta que os Estados passem a cumpri-las. (BRANDÃO JÚNIOR, 2014, pag. 233).

Ocorre que esta proposta não se mostra completamente perfeita, tendo em vista que um contribuinte, ao seguir estritamente os ditames estabelecidos em Lei até então constitucional, em nada influenciou (em tese) negativamente contudo sofrerá uma cobrança questionável por parte do Estado tendo em vista os ditames do art. 8º da LC nº 24/1975.

Nesta análise, revela-se necessário dispor, acima de tudo, que por mais que se discuta a constitucionalidade das normas que garantam a unanimidade na concessão em matéria de benefícios fiscais tais argumentos apenas influenciarão na decisão de constitucionalidade ou inconstitucionalidade das leis estaduais que concederam os benefícios. Noutras palavras, decidir acerca da inconstitucionalidade das referidas leis sequer é o ponto central da discussão (a priori inconstitucionais se levado em consideração o posicionamento pacífico das decisões anteriores do STF). **O real problema, da aplicação dos efeitos da decisão, ainda persiste.**⁵

É dizer que **o foco da discussão em pauta não é a constitucionalidade ou não das leis Estaduais que concedam benefícios fiscais**, mas sim, **o que será feito dos atuais acordos caso seja decretada sua inconstitucionalidade de plano por força de uma súmula vinculante.**⁶

Mesmo que assim não o fosse, a temática ainda permeia discussões haja vista tratar de imposto de competência Estadual, de receita Estadual, de contornos de controle Estaduais.

⁵ Vale lembrar que ao propor a edição de uma Súmula Vinculante deve ser respeitado os critérios estabelecidos no art. 103-A da CF/88.

⁶ Novamente, cabe lembrar que uma vez editada súmula vinculante cabe reclamação constitucional diretamente ao STF para que, valendo de sua força como órgão de cúpula do Judiciário, aplique o efeito de sua decisão de forma unanime, célere e incondicionada (salvo situação diversa àquela tratada na Súmula).

De tal sorte, apenas a amplitude acerca da temática de repartição de receita (do diferencial de alíquotas) e da concessão de créditos atingem a esfera jurídica de outro Estado da federação.

Necessário lembrar que a discussão da inconstitucionalidade em tema do §2º, art. 2º da LC nº 24/1975 (regra da unanimidade) perpassa os contornos constitucionais de uma entidade com essência federativa (CONFAZ) que, ao decidir matéria de clara competência Estadual, o que apenas deveria ser aceito caso desrespeitadas as normas do inciso V do art. 155, §2º da CF/88 (delimitações mínimas e máximas das alíquotas do ICMS pelo Senado Federal), situação diversa da realidade, impõe regras externas à Constituição.

Assim, caso o tema fosse a constitucionalidade da LC nº 24/1975, a autonomia de gestão dos impostos estaduais é cláusula de limitação da federação sobre os interesses regionais, o que, por via transversa, limita a competência (por vício de forma – tratar de matéria fora do âmbito de sua competência) da federação em tratar sobre o tema em uma Lei Complementar o que, até sob forma de Emenda, é discutível visto que traz traços de afronta ao pacto federativo – Cláusula pétrea nos termos do art. 60 da CF.

É dizer, noutros termos, que não se pode cercear a autonomia de gestão de um imposto Estadual através de normas de cunho federativo, já que tal atitude retira a autonomia do ente e fere o pacto federativo, seja na concessão de benefícios fiscais, criação/extinção do tributo.

É dizer, por fim, que discutir a temática da guerra fiscal sob a ótica da limitação do ente federativo estatal é transcorrer caminho de nítida inconstitucionalidade vez que podar a autonomia de um Estado, em um tributo de sua competência, sequer poderia ter-se por argumentação. É, senão, tratar com certa “esquizofrenia” (dar duas soluções antagônicas para a situações semelhantes) a regra constitucional de atribuição de competência do poder de tributar dos entes federados delineados na Constituição.

Ainda mais, é com certa hipocrisia que a discussão alcança o STF vez que àqueles que incitam a declaração da inconstitucionalidade das Lei estaduais também aplicam, internamente, a mesma prática que condenam e, mesmo que saiam vitoriosos na demanda, a

limitação de apreciação do STF dá-se sobre a lei em caráter pontual o que não impede que o Estado vencido edite nova norma com o mesmo teor.⁷

Contudo, conforme citado anteriormente, o tema da constitucionalidade da LC 24/1975 e das Leis Estaduais que concedem benefícios sequer é o ponto em apreço.

Adentrando na temática a real questão versa sobre a possibilidade de modulação de efeitos que eventualmente julgue tais normas inconstitucionais (seja em sede de controle difuso ou concentrado, seja em sede de aplicabilidade dos efeitos de uma reclamação constitucional (Art. 13 da Lei 8.038/1990 e Arts. 156 e seguintes do Regimento Interno do STF – RISTF) ou ainda na aplicabilidade direta de eventual Súmula vinculante).

Ultrapassando a temática da inconstitucionalidade, a modulação de efeitos, mais do que uma possibilidade, **mostra-se como uma necessidade na dissolução do conflito.**

É que ao instituir o art. 27 da Lei nº 9.868/99 já se previu tal necessidade. O texto normativo é claro ao expor que “*tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social*”, existe a premência da modulação dos efeitos.

Não há como negar que a guerra fiscal do ICMS afeta toda a federação (o que reforça o interesse social da decisão), mas, acima de tudo, a segurança jurídica nos atos praticados deve ser resguardada.

3.2 Do Projeto de Lei Complementar de nº 130/2014:

O projeto de Lei Complementar nº 130/2014 é uma das soluções encabeçadas pelo Congresso Nacional para solucionar, parcialmente, a discussão da guerra fiscal até então vivenciada.

Ocorre que este projeto, de autoria dos Senadores Lúcia Vânia, Cristovam Buarque, Cyro Miranda, Delcídio do Amaral, Pedro Taques, Ruben Figueiró, Waldemir Moka, Wilder Morais, (entre outros), simploriamente apelidado de “Agenda Brasil 2015” pretende, em suma criar termo resolutório no qual objetiva-se convalidar os atos concessão dos benefícios fiscais do ICMS concedidos até o marco de 1º de maio de 2014.

⁷ E nem se poderia impedir sobre grave ofensa à separação dos poderes.

Em que se pese tal proposta ter sido aprovado pelo plenário do Senado Federal e ter sido encaminhado à Câmara dos Deputados ele, em suma, pretende reforçar os efeitos das leis notoriamente inconstitucionais levadas a feito pelos Estados que aproveitam-se de sua presunção de legalidade para criar distorções econômicas que lhes são favoráveis.

Neste propósito, o único benefício angariado seria o da convalidação dos atos para garantia da segurança jurídica, contudo, em perspectivas futuras, nada resolve do problema enfrentado.

Este tipo de proposta só pode ser aceito no caso em que uma solução definitiva seja encontrada e, com caráter a garantir a neutralidade fiscal em razão da boa-fé de terceiros envolvidos, fosse aplicada no fito de resolver a matéria trazendo estabilidade jurídico-financeira aos Estados.

Nesta razão, por se tratar de norma de mesma hierarquia que o CTN e com a LC 24/1975, não acarretaria afronta constitucional tendo em vista que o próprio regramento da Constituição de 1988 determinou que seria este o instrumento a regularizar as hipóteses de isenções e benefícios fiscais.

Nesta perspectiva de garantir autonomia e harmonização das questões tributárias aos entes federados, tem-se o parecer de Caio Amuri Varga.

De fato, é inimaginável se conceber que um Estado possa, sem um comando proveniente do Poder Judiciário, imiscuir-se na legislação de outro membro da federação, revogando determinado benefício concedido por meio de lei estadual ou mesmo de Decreto, ainda que tal legislação viole frontalmente a ordem constitucional vigente.

O ordenamento Jurídico brasileiro atribuiu ao STF competência originaria para processar e julgar as ações judiciais envolvendo em polos distintos dois membros da federação, conforme se infere do art. 102, I, f, da CF.

A partir da realidade já exposta no presente artigo, pode-se afirmar que praticamente todos os benefícios concedidos fora da ordem legal foram – ou estão sendo – contestados no Judiciário. Esse é um dos aspectos visíveis da falta de coordenação entre os Estados-membros no campo tributário.

[...]

A lição que se extrai dos processos já julgados é que “é impossível alcançar integração nacional sem harmonia tributária”, razão pela qual toda e qualquer medida adotada ao arrepio da ordem jurídica deve ser declarada inconstitucional e retirada do ordenamento.

Nesse mesmo diapasão Bercovici é categórico ao afirmar que:

“(...) não pode haver homogeneidade interestadual onde um Estado decide, unilateralmente, sobre incentivos que outros não podem conceder. Desta maneira, quando um Estado ganha (isto se houver ganho de fato, o que na maioria das vezes não ocorre). Os outros perdem. O processo de concessão

de incentivos fiscais estaduais caracteriza-se pelo desperdício de dinheiro público, pois os possíveis ganhos em bem-estar não se comparam aos custos econômicos da atração dos investimentos e aos custos sociais da diminuição da atividade econômica nos Estados perdedores”. (VARGA, 2015, p. 5).

3.3 Da Solução Doutrinária dos Notáveis (da aplicação de alíquota unânime como forma garantidora de isonomia e neutralidade fiscal)

Esta solução apresentada pela doutrina baseia-se num trabalho efetivado por uma comissão de juristas denominadas de “os notáveis” onde, de fato, contam com a participação de ilustres juristas do âmbito tributário.

Tal perspectiva de resolução da Guerra Fiscal fora apresentada na seguinte proposta do Professor Ives Gandra da Silva Martins.

Desde a promulgação da Constituição de 1988, quando a União reduziu sensivelmente seus programas regionais de estímulos fiscais, que a guerra fiscal entre os estados recrudesciu, tornando-se hoje o nó górdio de qualquer reforma tributária que se pretenda fazer no Brasil, após os notórios fracassos daquelas tentadas pelos governos Collor, Itamar, Fernando Henrique, Lula e Dilma, conduzidas por especialistas como Ariosvaldo Mattos Filho, Osiris de Azevedo Lopes Filho, Mussa Demes, Germano Rigotto, Pedro Parente, Virgílio Guimarães, Bernard Appy e Sandro Mabel.

Todos os projetos de reforma tributária sempre estancaram na questão do ICMS, tributo de vocação nacional, regionalizado no Brasil, ao contrário do IVA adotado por outras Federações, com competência outorgada ao Poder Central.

A própria Comissão denominada dos Notáveis, criada pelo Senado – com participação de 12 especialistas, a saber, Nelson Jobim (presidente), Everardo Maciel (relator), Bernard Appy, Fernando Rezende, João Paulo dos Reis Velloso, Luís Roberto Barroso, Manoel Felipe Rêgo Brandão, Marco Aurélio Marraffon, Michael Gartenkraut, Paulo de Barros Carvalho, Sérgio Roberto Rios do Prado e minha [Ives gandra martins], a qual apresentou, após seis meses de trabalhos, àquela Casa Legislativa, 12 anteprojeto de Emendas Constitucionais, leis complementares, resoluções do Senado, leis ordinárias – teve todo o esforço “pro bono” arquivado, pois nenhuma das propostas foi levada à discussão, em qualquer de suas Comissões ou no Plenário.

[...]

Tínhamos sugerido, em nossa proposta, alíquota única de 4% para as operações interestaduais, a ser alcançada em até oito anos, com redução anual dos percentuais de 12% e 7% vigentes hoje, parte dela apresentada pelo Governo Federal, que, todavia, não foi aceita pelo Congresso. (GANDRA. 2013)

Nesta esteira, percebe-se que a vertente dogmática apresentada por esta Comissão baseava-se em uma série de modificações legislativas (entre elas Emendas à Constituição e Leis

Complementares) que garantissem a aplicação de uma alíquota única para proporcionar isonomia e neutralidade fiscais que, na hipótese de solucionar tais distorções, tenderiam a regularizar o mercado.

CONCLUSÃO

O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS revela-se como um importante instrumento de arrecadação Estadual.

Embora este tenha alta complexidade, causado precipuamente pelo histórico conturbado de sua criação bem como pelas atuais distorções tributárias causadas pelos agentes públicos e privados que dele utilizam, este imposto ainda reforça sua viabilidade econômica frente aos vultos que alcança.

Sendo certo que esse fator monetário do ICMS confere-lhe posição de primariedade em comparativo aos demais impostos seu foco e disputa por seu controle retém uma solução para o conhecido conflito da Guerra Fiscal do ICMS.

Após detalhada análise histórica e comparativa com nações estrangeiras, nota-se que sua real natureza é de um imposto de conotações federais em que a atribuição de competência tributária aos Estados apenas contribui para inflar o conflito sem, contudo, apresentar solução viável que não passe, necessariamente, por uma reformulação constitucional.

Notoriamente, num momento histórico diverso daquele vivenciado atualmente, o tributo fora conferido natureza de tributo estadual por força da constituição e leis da época da implementação onde utilizou-se outras espécies tributárias ultrapassadas nas perspectivas atuais (imposto do selo) como perspectiva para aplicação do então ICM.

A realidade de tal aplicação parece pautar-se no ideal de conceder autonomia aos Estados em contrapartida da tradição centralizadora dos poderes federativos, situação esta última que sempre foi aplicada no Brasil.

Ocorre que, modificando-se a própria natureza do tributo de maneira “forçada” e dando competências aos Estados para gerir tributo de notória natureza nacional, criou-se um sistema nefasto onde a irresponsabilidade dos Estados junto aos demais membros culminou na chamada guerra fiscal do ICMS.

Destarte, não aparenta existir soluções que ou estabeleça a real competência do tributo, ou que garanta certa simulação e limitações aos poderes de tributar dos Estados em favor às determinações federais (sejam elas derivadas da própria constituição ou, quiçá, de normas derivadas de leis complementares).

Neste contexto é plausível observar a relevância que o tema alcança nas posições legais e doutrinárias. Contudo, não suficiente para a solução da problemática que, como visto, ultrapassa o interesse do Estado e atinge diretamente os interesses dos beneficiários. A própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal mostra certa relutância na aplicação de efeitos modulatórios em suas decisões.

Nesta perspectiva não há como olvidar que a aplicação das diretrizes tributárias sofrem pela atuação vagarosa dos entes que detém a competência institucional para a resolução definitiva do embate.

Sob esta ótica, encontro como única solução definitivamente viável a aplicação concomitante das soluções apresentadas pelo STF (na determinação de um critério impeditivo de efeitos imediatos às leis inconstitucionais reiteradamente promulgadas), pelos nobres juristas (na aplicação de alíquota única que garanta isonomia, neutralidade e equilíbrio fiscal aos Estados, retirando assim o afã de interesse privado de que hoje estão imbuídos), bem como pela criação de um critério que solucione, em âmbito nacional, os efeitos hoje em discussão (tal qual conforme proposto pelo Senado Federal).

Por fim, vejo necessariamente que a retirada desta competência tributária dos Estados (ou, pelo menos, a menor disponibilização de discricionariedade nos atos de controle deste tributo) é uma medida impositiva que deva ser aplicada.

Invariavelmente, a aplicação de tais medidas encontrará forte repúdio por parte dos Estados (situação obviamente derivada do grande vulto econômico alcançado pelo tributo) e situações tais como àquela enfrentada pelo grupo dos notáveis serão reiteradamente vivenciadas até que se perceba que a guerra fiscal traz maior dano à nação como um todo.

Portanto, uma solução que conceda a competência para tributar e regulamentar o tributo à União, mas que garanta o repasse integral das verbas recolhidas aos Estados, seja a melhor alternativa.

Vale lembrar que tal solução não necessariamente apresenta-se de forma mirabolante, mas que pode ser exercida de forma prática, haja vista que poucas alterações constitucionais seriam suficientes para modificar tal competência e que a própria dogmática do instituto da capacidade tributária ativa poderia conferir aos Estados a faculdade de cobrar o tributo e absorver-lhe o proveito econômico.

Tal explanação, conforme já dito outrora, não passa de uma aplicação direta de uma mescla de todas as outras soluções apresentadas tanto pelo STF, quanto pela doutrina e igualmente defendida pelo projeto de Lei Complementar.

Tendo em vista que, em certa aparência, todos concordam que uma mudança deve ser implementada, talvez seja esta uma proposta viável à celeuma, pois, porventura, solucionará os maiores conflitos e descompassos vislumbrados neste trabalho bem como não retirar-se-ia a autonomia dos Estados que outrora desejou-se conceder.

Noutras palavras, retirar a competência dos Estados de controlar um imposto de interesses nacionais, mas permanecendo-lhes o proveito aferido, aparenta promover uma grande diferença (positiva) ao problema vivenciado atualmente.

Não indiferente ao explanado, é possível analisar dentre os fatores até então descritos no presente trabalho que de nada adianta fugir da natureza das imposições tributárias quando tratadas em níveis de tão complexo aparelho como se mostra o Sistema Tributário Nacional.

É necessário, sobretudo, entender que o Sistema Tributário Nacional brasileiro é um instituto orgânico em que os menores detalhes, por certo, influenciarão as demais tomadas de decisão. Deve, portanto, ser tratado com a devida seriedade e respeito as normas gerais, caso contrário, enfrentaremos esta discrepância até a promulgação de nova ordem social.

REFERÊNCIAS

_____. Código Comercial de 25 de junho de 1850. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0556-1850.htm>. Acesso em Agosto de 2016.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em Agosto de 2016.

_____. Decreto nº 2.044 de 31 de dezembro de 1908. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Historicos/DPL/DPL2044.htm>. Acesso em Agosto de 2016.

_____. Lei Complementar nº 24 de 7 de janeiro de 1975. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em Agosto de 2016.

_____. Lei nº 4.299 de 23 de Dezembro de 1963. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4299.htm>. Acesso em Agosto de 2016.

_____. Lei nº 4.625 de 31 de Dezembro de 1922. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/L4625.htm>. Acesso em Agosto de 2016.

_____. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em Agosto de 2016.

_____. Lei nº 8.038 de 28 de maio de 1990. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8038.htm>. Acesso em Agosto de 2016.

_____. Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF.pdf>>. Acesso em Agosto de 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Ed Forense. Rio de Janeiro. 1977.

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS Estados-Membros em “Guerra Fiscal”**. Série Doutrina Tributária Vol. XIV. Ed. Quartier Latin do Brasil. 2014.

BRASIL. Constituição. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em Agosto de 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16ª Ed. Editora. Malheiros. São Paulo, 2012.

COSTA, Andreia de Souza. **A guerra fiscal do ICMS e as consequências para os estados e municípios da região sul brasileira**. In: Revista Fórum de direito tributário, v. 14, n. 79, p. 169-180, jan./fev. 2016.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Guerra fiscal, crise constitucional e mecanismo de superação**. In: Crise constitucional : espécies, perspectivas e mecanismos de superação. Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2015, p. 257-280.

FONSECA, Adolpho Bergamini. **ICMS Análise de Legislação, Manifestações de Administrações Tributárias, Jurisprudência Administrativa e Judicial e Abordagem de Temas de Gestão Tributária**. 2. Ed. São Paulo. Editora FISCOsoft, 2013.

FONSECA, Afrânio César. **ICMS ecológico : guerra fiscal**. In: Revista forum de direito tributário, v. 12, n. 67, p. 61-74, jan./fev. 2014.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). MARQUES, Márcio Severo. **Regime Jurídico dos incentivos fiscais**. 1ª ed. Ed. Malheiros. São Paulo. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito Tributário**. 25ª ed. Ed. Malheiros. São Paulo. 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O ICMS e a Guerra Fiscal**. In Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo. Dialética.2013.

MARTINS, Ives Gandra da. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 17º vol. Editora Dialética. São Paulo. 2013.

VARGA, Caio Amuri. **Guerra fiscal : ausência de coordenação na política pública tributária nacional**. In: Revista tributária e de finanças públicas, v. 23, n. 122, p. 245-263, maio/jun. 2015.