

A GUERRA FISCAL ORIUNDA DO ICMS E A ALÍQUOTA ÚNICA COMO FORMA DE SOLUÇÃO AO CONFLITO.

Luiz Felipe Teixeira Maia de Oliveira¹
Abraão Luiz Filgueira Lopes²

RESUMO

O presente trabalho foi realizado objetivando expor à problemática, bem como abordar uma possível solução para a famosa guerra fiscal entre os Estados da federação, guerra esta intrinsecamente relacionada ao Imposto de Circulação de Mercadoria e Serviços. Com o passar dos anos, nota-se que tal guerra vem causando perdas não só na esfera econômica da nação como também vem gerando um mal estar político entre os Estados beneficiados e os que não recebem tais benefícios. Na busca por uma solução, o sugere-se a criação de uma alíquota única.

Palavras - Chave: Guerra Fiscal. ICMS. Economia. Estados. Alíquota única.

WAR TAX ICMS ARISING AND THE RATE ONLY AS A SOLUTION TO CONFLICT FORM.

ABSTRACT

This work was carried out aiming to expose the problem and address a possible solution to the famous fiscal war between the states of the federation, war is intrinsically related to the Goods and Services Tax. Over the years, it is noted that such a war has caused losses not only in the economic sphere of the nation as is also generating a political malaise among states benefited and those who do not receive such benefits. The search for a solution, we suggest the creation of a single rate.

Keywords: Tax War. ICMS. Economics. United. Single rate.

¹ Acadêmico do curso de Direito do Centro Universitário do Rio Grande do Norte. Email: luizfelipe_maia@hotmail.com

² Professor orientador do curso de Direito do Centro Universitário do Rio Grande do Norte. Email: abraao_lopes_1@hotmail.com

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como tema a famosa guerra fiscal oriunda do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Buscando uma possível solução para esse tão grande conflito, que vem ao longo dos anos causando muitas polêmicas e gerando divergências entre os Estados membros da Federação.

A guerra fiscal, na prática, beneficia alguns entes estatais em detrimento de outros, constatação a partir da qual o trabalho procurará fazer um paralelo desde a definição do ICMS até a análise de uma solução para a guerra propriamente dita.

Percebe-se que a disputa fiscal existente entre os estados tem ocasionado um cenário de instabilidade, no qual apenas se pensa na busca desenfreada pela captação de indústrias e serviços, e como moeda de troca tem-se concessões de benefícios, entre as quais estão as gerações de créditos e isenções, originando assim uma verdadeira guerra tributária.

A Lei Complementar n° 24/75 expõe que a concessão dos benefícios fiscais relacionadas ao ICMS sempre dependerá de uma decisão de forma unânime dos estados representados, tornando-se tal concessão algo bastante difícil de ocorrer na atualidade.

Diante desse cenário, muitos estados passaram a conceder benefícios de caráter unilateral, fazendo uma espécie de doações de benefícios fiscais visando nada mais que atrair capital privado, com o intuito de propiciar o desenvolvimento local e fomentar o emprego e a renda. Porém, estes poucos se importam com as futuras consequências dos citados atos.

Firmando esse entendimento, declara Martins (1997 p. 238) que este excesso de concessão de benefícios tem gerado uma política exacerbada, denominada de “Guerra Fiscal”, trata-se de um verdadeiro leilão de incentivos fiscais para a captação de investimentos privados em solo estatal, aumentando os atrativos e concessões na medida em que tal guerra acirra-se.

Como consequência disto observa-se que a guerra fiscal gera um contra balanço no quadro federal, visto que determinado estado é capaz de atrair empresas e indústrias radicadas em outros estados que não concedem ou não são capazes de conceder benefícios similares, bem como possibilitam aos seus beneficiários, que fixem preço de mercadorias como valores mais atraentes comparados aqueles

concorrentes que não compartilham da mesma benesse, observando as alíquotas interestaduais diferenciadas.

Como expõe Carrazza (2005, p.175), essa guerra tem se mostrado um câncer aberto no meio da economia brasileira, visto que muitas vezes são utilizados meios ardilosos e benesses são concedidas de forma desenfreada e desmedida sem antes se fazer uma análise dos impactos futuros.

Para tanto, empreender-se-á esforço histórico a respeito da tributação, bem como quanto à competência tributária dos entes da Federação, passando, assim, pelo conceito do ICMS propriamente dito, expondo a sua base de cálculo e, por fim, adentrando efetivamente à guerra fiscal. Como forma de trazer uma perspectiva para a questão, ademais, propor-se-á uma solução para este conflito.

E para cumprir o seu objetivo, o trabalho se desenvolverá a partir da aplicação do método dedutivo, empreendendo-se revisão bibliográfica, tudo voltando-se a revelar as verdadeiras faces da guerra fiscal e os seus desafios ao equilíbrio da Federação brasileira.

2 A TRIBUTAÇÃO E O ESTADO

Segundo Huberman (2014, p 12), a primeira referência de tributação vem de Heródoto, por volta de 4000 a.C, este demonstra a tributação que ocorria sobre o tráfego nos rios que cortavam os países que possuíam na época forte manejo produtivo e comercial como na antiga suméria, seguidos por registros oriundos do antigo Egito, entre os anos 3.200 a.C a 32 a.C, visto que nessa época no Egito já havia uma divisão hierárquica de classes os que davam ordem e os que deviam estas obedecer.

Segue Huberman (2014, p 13), expondo que alguns historiadores declaram que as escritas por meio de hieróglifos do antigo Egito, vieram por meio da necessidade de fazer controle de arrecadação, bem como de facilitar tanto a comunicação como os registros históricos. Nesta ocasião os impostos serviam para sustentar tanto os caprichos do faraó como as guerras.

Nas várias fases seguintes da história da humanidade, a prática de arrecadação abusiva de tributos, tanto em seus montantes e meios, serviram apenas para garantir os interesses daqueles tidos como ricos que estavam no poder, bem

como para financiar suas guerras que buscavam garantir mais status, poder e riquezas para estes (Huberman. 2014, p 21).

De acordo com Martins (2012, p.128), com a evolução gradativa dos povos e o surgimento da democracia, as arrecadações abandonam o papel de financiamento apenas para os interesses de poucos, e passam a buscar trazer melhorias para aqueles denominados mais pobres ou necessitados, buscando assim a igualdade dos indivíduos dentro de uma esfera chamada sociedade.

Com base nisso Vasconcelos (2002, p. 34), declara que o poder de tributar, está relacionado com a própria figura do estado, isto se origina quando o homem busca deixar de lado o seu estado natural, - vida pré-política da humanidade, partindo ele para a constituição da sociedade de fato, tendo a responsabilidade de geri-la e financiá-la, criando, assim, uma clara relação entre governantes e governados.

Seguindo este entendimento Vasconcelos (2002, p.34), realça que dentre os mais importantes poderes concedidos pela sociedade moderna ao Estado está o poder de tributar. Esse contrato existente entre sociedade e Estado é chamado de tributação e consiste em um acordo de aceitação mútua entre os cidadãos e o ente político, objetivando, com isso, gerar um bem comum.

Tomando por base Coelho (2000, p.42), a tributação brasileira nasceu com os primórdios da colonização. Ocorre que não existia na época colonial uma forma pré-estabelecida para quotas de impostos. De tudo que era produzido, a quinta parte deveria ser dada à Coroa portuguesa, seja na forma de ouro, seja na forma de outros bens.

Relatos da época declaram que os recursos arrecadados serviam para o sustento da Corte local, porém o maior volume de riquezas deveria ser enviado para a metrópole, não restando, assim, nada para o sustento da população colonial. (Coelho. 2000, p.42).

Com tudo no transcorrer das décadas, o Estado brasileiro passou por profundas transformações, se desvinculando da antiga máquina absolutista e mergulhando nas acepções do estado burguês (Amaro. 2005, p.31).

Martins (2012, p. 15), realça que atualmente na idade contemporânea, o tributo não é mais visto como forma de opressão sobre a grande massa, e sim um a forma de justiça social, pois a sua arrecadação objetiva tanto a manutenção e o

equilíbrio econômico do estado como suprir as necessidades daqueles que mais precisam da ajuda governamental.

3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

De acordo com Harada (2013, p.375), a Constituição é a forma mais poderosa de estruturação do Estado e organização social, isso porque nela estão contidos os pilares norteadores da disciplina e organização estatal.

No seu interior, pode-se também encontrar desde as garantias fundamentais, como também os alicerces do sistema tributário nacional e os princípios que norteiam a autoridade do Estado na criação de tributos sem contar nas formas de arrecadação e repartição das receitas (Harada. 2013, p.375).

Partindo do conhecimento de Becker (2003, p.48), no Brasil a competência para legislar sobre matérias de direito tributário não irá configurar necessariamente a competência tributária, visto que a competência para legislar sobre o direito tributário é exercida de forma genérica, englobando, assim, matérias de fiscalização dos tributos, instituição, arrecadação, redução bem como majoração e concessões de benefícios fiscais.

Prosseguindo com o entendimento, Becker (2003, p.48), expõe que Para tanto, essa competência se revela tanto na esfera legislativa, quanto na esfera executiva, possuindo a competência tributária propriamente dita, por seu turno, um sentido mais restrito. É que a competência tributária em sentido estrito remete ao poder-dever de cobrar o tributo.

Nesse sentido, os possuidores da competência tributária no Brasil são os entes políticos, competência esta atribuída pela própria constituição: União (arts. 153 e 154), Estados, Distrito Federal (art. 155) e os Municípios (art.156), cabendo ao Distrito Federal, na forma do artigo 147 do texto constitucional, os impostos municipais (BRASIL, Constituição, 1988).

Segundo Láudio Camargo Fabretti (2005, p.43), “a competência tributária é poder atribuído pela constituição ao ente federativo. Não podendo lhe ser retirada, mesmo que este não o exerça. Nem tampouco pleiteada por outro ente federativo que venha alegar o não exercício dela”.

Partindo desse raciocínio e observando o artigo 7º do Código Tributário Nacional (CTN), nota-se que a competência tributária não pode ser delegada, porém o legislador pode fazer a delegação da capacidade ativa, isso significa dizer que, o

poder de cobrar o tributo pode ser delegado à outra pessoa, distinta do próprio ente competente (União, Estado, DF ou Municípios), geralmente essa delegação é transferida para uma autarquia, ocupando esta o polo ativo da obrigação tributária.

De acordo com Torres (2005, p.59), a própria Constituição valida o poder de tributar dentro do Estado Democrático de Direito, bem como reparte e delimita esse poder aos entes federativos, assegurando, assim, a autonomia financeira dos integrantes da nação, visto que esse é um dos alicerces da Federação, o que não significa, entretanto, concluir que essas competências são delimitadas, afinal não há competências ilimitadas.

Desta forma, a competência tributária consiste no poder-dever de criar e cobrar o tributo, bem como de normatizá-lo em específico. Porém, o próprio legislador constituinte criou vedações para o poder de tributar do Estado, como se nota do artigo 9º do CTN:

Art. 9º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I- instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III- estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; [...]. (BRASIL. Código Tributário Nacional, 1966).

Segundo Martins (2012, p.46), essas limitações ocorrem para expor que o Estado é criação da sociedade e não o contrário, e que o poder de tributar se origina do pacto social representado pela constituição. Deve o poder tributário, assim, apenas ser o suficiente para atingir os objetivos expostos nesse diploma legal, não podendo ser ilimitado e incondicionado, para que não gere, com isso, injustiça e autoritarismo.

Adiante com Martins (2012, p.46), Dentro da competência para criar e cobrar o tributo, cada ente federado possui competência para legislar em específico sobre seus tributos, o que não se confunde com a competência legislativa para legislar sobre matérias gerais de direito tributário, que a Constituição atribui à União, Estados e Distrito Federal, sendo a competência da União privativa, e a dos Estados e Distrito Federal, supletiva.

4 O ICMS E SUA EVOLUÇÃO

Como declara Chaves (2009, p.47), há mais de quatro décadas, ocorreu a substituição do antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), que no caso tratava-se de um imposto de incidência sobre a venda de mercadoria pelo então moderno Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICM), que trazia como proposta a adoção do método do valor adicionado buscando com isso acabar com os efeitos negativos da cumulatividade na economia, colocando assim o Brasil entre as nações da vanguarda da tributação moderna.

O antigo ICM foi criado pela reforma tributária ocorrida entre 1966 e 1967. Nessa época este imposto foi destaque visto que foi agregado a ele um novo conceito de tributar, levando-se em consideração apenas o valor agregado em cada fase da cadeia de comercialização e produção (Chaves. 2009, p.48).

Dulci (2002, p. 83), esclarece que na época da mudança houve uma enorme apreensão por parte das fazendas estaduais, visto que estas temiam perder receita em face da não familiaridade com o manejo e administração desse novo imposto. Ademais, como as alíquotas do antigo IVC, eram muito variadas temia-se que a nova alíquota unificada pudesse trazer algum tipo de dificuldade em sua arrecadação.

Para afastar as murmurações e apreensões conseguindo assim colocar a diante a modernização tributária no país, logo a alíquota do ICM que primeiramente era unificada em 15%, foi em seguida alterada de modo a torná-la mais compatível com as mais altas alíquotas adotadas pelo antigo IVC, que na época pertenciam as regiões Norte e Nordeste (Dulci. 2002, p. 86).

Em decorrência deste feito e também impulsionado pela recuperação e crescimento da economia que já vinha ocorrendo em 1960, à receita dos estados deu um salto bastante expressivo com a adoção deste novo imposto. No primeiro ano em que foi implementado, todas as regiões do país, tiveram ganhos expressivos com a arrecadação do ICM (Freitas 2011, p. 104).

Como expõe Freitas (2011, p. 105), o sucesso da implementação do ICM, não durou por muito tempo, logo surgiu uma intensa discussão sobre o impacto regional deste novo tributo. Os representantes das regiões tidas como menos desenvolvidas denunciaram a transferência de renda das regiões mais pobres para as mais ricas

devido a cobrança na origem de um imposto que estaria consequentemente sendo paga pelo consumidor dos estados mais pobres.

No mesmo período em função do debate originado por estas denúncias, levantou-se a tese, de que a solução para a correção do problema apontado estava na mudança do critério adotado pelo imposto ICM, visto que este deveria privilegiar a cobrança do imposto nos locais onde as mercadorias eram consumidas e não onde ocorria a origem da produção. (Dulci. 2002, p. 92).

A reivindicação principal dos estados Coelho (2000, p. 54), pertencentes à denominada região consumidora (Norte e Nordeste), era nada mais que a redução da alíquota do imposto cobrado na origem, a resposta não tardou. Em 1968, através da edição do Decreto-Lei nº 406, o governo determinou a não incidência do ICM, em se tratando de exportação de produtos industrializados e aumentando e tabelando a alíquota aplicada no sul sudeste para 17% mantendo Norte e Nordeste em 18%.

Porém estes não foram os únicos problemas enfrentados pelos estados ao longo da história do ICM, a reversão econômica ocorrida nas décadas de 70 e 80 trouxe novos ajustes as já instáveis alíquotas desse imposto, levando-se sempre em conta as diferenças e interesses das regiões Brasileiras, e gerando também descontentamento por parte de alguns entes da federação (Coelho. 2000, p. 55).

Finalmente após a queda do regime militar foi promulgada a constituição de 1988, constituição esta, que traria mudanças significativas não só para a política do país mais também mudanças no quesito tributação, esta constituição fez que o ICM se convertesse em ICMS (Martins. 2012, p. 156).

Prossegue Martins (2012, p. 157), Com a nova constituição houve uma ampliação da base de incidência do antigo ICM, agora tal imposto denominado ICMS incorpora também dentre outros os serviços de telecomunicações e de transporte interestadual que até então eram objetos de um sistema tributário próprio.

Segundo Machado (2012, p 71), Antes de qualquer coisa é necessário se fazer entender que o ICMS trata-se de um imposto. Então ao observar o artigo 145, 1, da CF, nota-se que sempre que possível, o imposto deverá obedecer o critério da pessoalidade e graduação, segundo a capacidade econômica do indivíduo, isso significa que, quem tem mais condições deve contribuir mais para a manutenção do estado.

O ICMS como os demais tributos tomando por base, o que é expresso no art. 4 do CTN, possui sua natureza específica indicada pelo seu fato gerador, parte da

doutrina também acrescenta a base de cálculo como fator que determina sua natureza.

Referido tributo possui como fato gerador a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ainda que tais operações se iniciem no exterior, sendo os estados e Distrito federal os competentes para a instituição de suas alíquotas (Art. 155, CF, II).

Seguindo os ensinamentos de Baleiro (2008, p. 222), tem-se que o serviço abrangido pelo ICMS, mesmo que prestado no exterior ou sendo lá iniciado também está sujeito ao imposto especificado no § 1º do art. 2º da LC n. 87/96, que também denota a incidência tributária no tocante a entrada, no território do estado destinatário de petróleo incluindo seus derivados como lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica quando esta não tiver como destino a comercialização ou a industrialização, decorrentes de operações interestaduais, sendo cabível ao estado do adquirente o imposto arrecadado.

Outro fator bastante importante trazido por Baleiro (2008, p. 191), é que o ICMS é um imposto não cumulativo, isso significa, que ele não é cobrado em todas as operações inerentes a circulação de mercadoria e prestação de serviços a que está sujeito, assim evita-se a cumulatividade do imposto e a sua bi tributação, fazendo-se então a sua devida compensação dos valores que forem devido com os valores, que já foram cobrados nas transações pretéritas (CF/88 artigo 155, §§ 2º, inciso I).

Como já relatado anteriormente o ICMS é um imposto cuja competência recai sobre os Estados e o Distrito Federal. Tem previsão no art. 155, II, da CF e na Lei Complementar n. 87/96, todas as etapas de circulação de mercadorias bem como em toda prestação de serviços estão sujeitas ao imposto ICMS, sendo este a maior fonte de recursos financeiros de muitos estados do país.

No dizer de Carvalho (2002, p. 219), “dentre os tributos o ICMS é tido como um dos mais complexos visto que este imposto elenca uma infinidade de situações específicas bem como é baseado em 27 constituições estaduais.

Com base no art. 146 da Constituição Federal, compete à lei complementar, entre outras prerrogativas, a regulação dos conflitos oriundos de sua competência. Nessa vertente, nota-se que “nenhum imposto é capaz de causar tantos conflitos de competência como é o caso do ICMS, quer pela sua abrangência quer pela sua representatividade, tornando-se ele o principal tributo responsável pela então denominada guerra fiscal.” (ANIS KFOURI, 2012, p.432).

Quanto ao critério temporal do ICMS, ou seja, o momento exato em que surge a obrigação tributária, verifica-se que a LC n. 87/96 dispõe no seu artigo 12 que o fato gerador entre outras, considera-se ocorrido no momento:

- 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; [...]. (BRASIL. Lei nº 87 de 13 de setembro de 1996).

O artigo 12 da já citada lei é um rol taxativo do momento temporal da incidência do ICMS, contudo nota-se que no caso da prestação de serviços de comunicação, a incidência se dá no momento da prestação do serviço – com exceção do serviço de telefonia móvel realizado de forma “pré-paga”, sendo que, nesse caso, a incidência é antecipada.

No tocante ao critério pessoal, dispõe o seguinte o art. 4º da LC 87/96 sobre o contribuinte do imposto:

Art. 4º. 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. (BRASIL. Lei nº 87 de 13 de setembro de 1996).

A constituição Federal de 1988 estabeleceu que o imposto de circulação de mercadorias e serviços, poderá ter função seletiva para determinados bens, em função da essencialidade dessas mercadorias ou serviços (art. 155, § 2º, inc.III), ficando assim facultado, o seu uso como função extrafiscal, visto que a função deste imposto é predominantemente fiscal, por ele fazer tributação de negócios jurídicos, essencialmente de compra e venda.

De acordo com Machado (2012, p. 124), o ICMS é um imposto seletivo, ou seja, sua alíquota poderá ser reduzida para aqueles produtos tidos como básicos, buscando assim facilitar o acesso da população menos afortunada aos produtos denominados essenciais, de tal maneira será também considerado como função extrafiscal.

Há também algumas imunidades de ICMS, isso significa dizer que a própria constituição coloca fora do campo tributário deste imposto algumas, pessoas, bens patrimônios ou serviços. Alguns exemplos de imunidades do ICMS são livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, previsto na Constituição Federal, artigo 150, inciso VI, "d".

Por fim realça Freitas (2011, p. 66), que na imunidade, como na não incidência, não há fato gerador, só que não porque a lei não descreva o fato como hipótese legal, mas sim porque a Constituição não permite que se encontre nos acontecimentos, características de fato gerador de obrigação principal.

5 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA: CRITÉRIO QUANTITATIVO

De acordo com Freitas (2011, p. 72), a base de cálculo trata-se do valor sobre o qual é aplicado a alíquota, para obtenção do valor de impostos devidos na operação. Esta base de cálculo irá mudar de acordo com o tipo de operação que esta sendo realizada bem como o tipo de imposto calculado.

Seguindo esse entendimento Freitas (2011, p. 72), realça que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da circulação da mercadoria ou o preço do serviço prestado, não havendo indicação do valor da operação, ou não sendo determinado o preço do serviço será: sobre o preço corrente de mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista, no local da operação ou região, se inexistente o primeiro, bem como valor presente do primeiro no local da prestação.

Esclarece Neto (2006, p. 22), que também integra a base de cálculo do tributo o valor do frete cobrado por outro estabelecimento da mesma empresa, ou por empresas interdependentes, que excedam os valores normais de preço do serviço de transporte.

Nota-se que os descontos condicionais também integram a base de cálculo desse tributo excluindo os incondicionais, e por fim relata que os juros e demais importâncias pagas também integram a base de cálculo do ICMS (Martins. 2012, p.278).

Lembra-nos Carrazza (2005, p. 84), que o ICMS é não cumulativo, compensando-se assim o que for devido em cada operação inerente à circulação de mercadorias e prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo

mesmo ou outro estado ou Distrito Federal, esta forma de compensação é regulada pela Lei Complementar nº 87/96.

O ICMS não compreenderá em sua base de cálculo o montante do imposto, pelos produtos industrializados, quando a operação realizada entre contribuintes é relativa a produtos destinados a industrialização ou a comercialização, que configure fato gerador de dois impostos (Carrazza. 2005, p. 86).

Outro ponto primordial como realça Freitas (2011, p. 131) a ser estudo é de fato a alíquota do imposto ICMS, visto que esta representa a quantidade ou proporção que deve ser retirada da base de cálculo, ou nela considerada para apuração que deverá ser recolhido pelo responsável ou contribuinte. Tendo-se assim a alíquota como um fator que se deve aplicar à base de cálculo do imposto.

Carrazza (2005, p. 91), concretiza esse entendimento citando a alíquota como: “o critério legal, que normalmente é expresso em forma de porcentagem, que, utilizada em concordância com a base de cálculo permite-nos determinar o quanto é devido”.

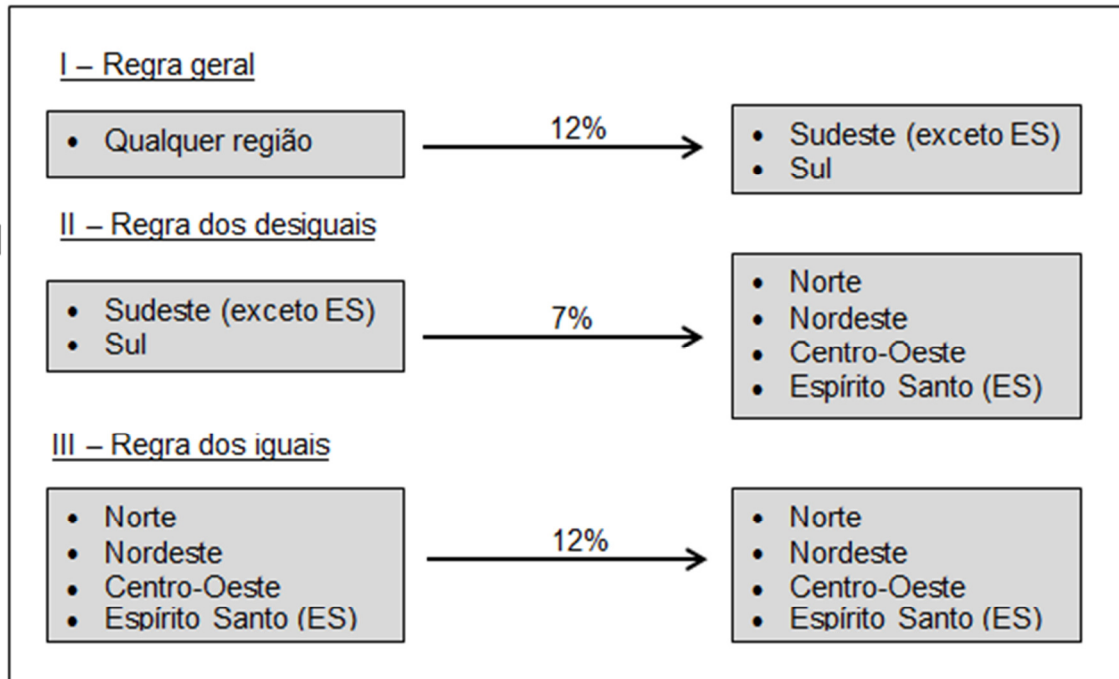
Nota-se a possibilidade de variação da alíquota mesmo que esta pertença ao mesmo tributo (alíquota progressiva e princípio da seletividade), porém não se deve imprimir feições confiscatórias. Contudo em relação aos impostos, deverá observar o princípio da capacidade tributária ressaltada na 1ª parte, do §1º, do art. 145, da CF/88 (Martins. 2012, p. 164).

Com base no entendimento de Freitas (2011, p. 112), as alíquotas interestaduais são fixadas através de resolução do Senado Federal, por iniciativa do Presidente da República ou por então 1/3 dos senadores, necessitando ao final da aprovação da maioria absoluta dos membros do Senado Federal.

Segue Freitas (2011, p. 112), explorando que, esta alíquota interestadual do ICMS será utilizada quando o remetente e o destinatário estiverem situados em estados distintos e se tal destinatário não for contribuinte do imposto, aplicar-se-á então alíquota interna, mesmo sendo uma operação interestadual.

Nas operações interestaduais, as alíquotas serão de 7% ou 12%, conforme o estado de origem (local do vendedor) e o estado de destino (onde se encontra o comprador).

Vejamos a seguir um quadro explicativo:



Fonte: Secretaria de Fazenda, Finanças e Tributação³

Declara Granato (2008, p.91), que as alíquotas interestaduais foram fixadas objetivando privilegiar as regiões com menor desenvolvimento econômico, visando assim o legislador tratar os iguais de forma igualitária e os desiguais na medida das suas desigualdades.

Porém a fixação de tantas alíquotas diferenciadas vem gerando problemas tanto na captação de investimento privados (indústrias), como também vem acarretando redução de receitas para alguns estados como se pode visualizar nos exemplos trazidos por Chaves (2009, p. 21), a seguir:

Ex¹: uma venda de Roupas, em que o vendedor reside em SC e o comprador em SP. Conforme a tabela vista acima, tem-se a aplicação da primeira regra, na qual a alíquota incidente é de 12%. O vendedor pagará a seu Estado (SC) 12% do valor da venda, enquanto isso o comprador se creditará de 12% perante seu Estado (SP).

O estado que arrecada o ICMS, é que em regra sai ganhado no caso o de origem (SC), o estado de destino (SP), irá arcar com os créditos que tem direito o comprador, isto é quando este comprador for dar saída a essas mercadorias no futuro, poderá fazer a dedução desses créditos do valor devido a SP.

³Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/>> Acesso em: 12 de agosto de 2015.

Ex²: Agora a mesma operação, mas com o comprador localizado no PE, tem-se então a aplicação da segunda regra trazida na tabela, com a alíquota de 7%. nesse caso observa-se que o estado de origem vai ter uma desvantagem, pois receberá apenas 7% do valor da operação, por outro lado será beneficiado, visto que contra ele o comprador terá um crédito de apenas 7%. (Idem)

Nota-se então observando os exemplos anteriores que a perda de receitas referentes ao ICMS, daqueles estados que não são contemplados pela isenção fiscal é bastante acentuada visto que não se trata apenas de uma ou outra mercadoria, mais sim de grandes volumes.

Por outro lado Freitas (2011, p. 75), versa que as alíquotas internas ou estaduais são aquelas utilizadas dentro do estado isto é naquelas transações em que o vendedor e o adquirente da mercadoria encontra-se situados no mesmo estado da federação.

Freitas (2011, p. 75), segue relatando tais alíquotas internas são fixadas através de lei estadual isso significa que cada estado é livre para fixar as suas próprias alíquotas internas, observando sempre os limites estabelecidos pela constituição federal.

O autor citado anteriormente, trás o exemplo de São Paulo que até o ano de 2008, nesse estado a alíquota vigente para as mercadorias em geral era de 17%, porém na prática era de 18%, isso porque todo fim de ano era editada uma lei que definia um aumento temporário de 1% para o exercício seguinte, por fim com o advento da Lei 13.230/08, a alíquota foi fixada em 18% de forma definitiva.

Como exemplo de limitação trazida pela Constituição Federal esta no fato de que as alíquotas internas não poderão ser inferiores as alíquotas interestaduais, salvo se houver acordo entre os estados mediante convênio, o que na prática não ocorre originando assim a Guerra Fiscal (Freitas. 2011, p. 77).

Outro aspecto importante trazido por Torres (2005, p.67), é o fato de que é facultado ao Senado Federal fixar as alíquotas mínimas e máximas para as operações internas, com o intuito de resolver conflito específico que envolva interesse de estados. Toda via essa competência não foi ainda exercida, alastrando-se assim ainda mais o problema.

Por fim, realça Torres (2005, p.70), o fato de existir diferenças de alíquotas entre as regiões continuam alargando assim a guerra fiscal, a lei existe porém é

inobservada e ninguém toma a iniciativa de exigir a imposição das sanções previstas a respeito desse conflito.

6 A GUERRA FISCAL DO ICMS

Como relata Gusmão (2009, p.223), a guerra fiscal é uma situação de conflito na federação, em certas situações em que um determinado ente federado ganha impondo na maioria dos casos uma perda a algum ou alguns dos demais, nota-se assim que essa guerra raramente é um jogo de soma positiva. O federalismo, que no caso consiste em uma relação de cooperação entre as unidades de governo é abalado.

A guerra fiscal pode ser vista como uma prática de políticas fiscais na qual os entes da federação disputam através de concessão de benefícios fiscais, a atração de investimentos privados tais como instalações de determinadas empresas, objetivando assim o desenvolvimento local e a geração de empregos e renda alavancando com isso a economia local e regional (Gusmão. 2009, p. 224).

De acordo com Alves (2001, p.125), a guerra fiscal no Brasil começou a ser notada em meados do início da década de 90, quando a política do Estado liberal passou a ser amplamente evidenciada na nação, sobretudo se levando em consideração a maior autonomia, em se tratando de matéria tributária que os Estados passaram a gozar com a Constituição de 1988.

Alves (2001, p. 125), continua declarando que uma das consequências da consolidação da política do estado liberal no Brasil foi a chegada das multinacionais e dos investimentos estrangeiros. A partir daí os estados começaram a concorrer entre si em busca de atrair cada vez mais investimentos, sobretudo da indústria automobilística.

Deste modo, Torres (2005, p.134) trás o entendimento de que a concessão dos benefícios fiscais por parte dos Estados tinha como objetivo maior a geração de emprego e renda para a sua população e, atrelado a isso, o aumento futuro da receita tributária.

Porém, tais expectativas, não foram em seu todo alcançado, visto que a arrecadação de impostos foi diminuída gerando, assim, redução de aplicação de verbas governamentais em esferas sociais importantes como a saúde e a educação (Torres. 2005, p.134).

Tem-se como o maior e mais claro exemplo da Guerra fiscal dos últimos tempos, a negociação fábrica de montagem do grupo Ford, que em um primeiro momento seria instalado na região metropolitana de Porto Alegre (RS), porém na época o governo da Bahia vislumbrando trazer a montadora para suas terras começou a traçar um plano bastante ousado (Dulci. 2002, p 17).

De início o Governador baiano tratou de conseguir fundos junto ao BNDES, para a construção da fábrica em Camaçari região metropolitana de Salvador, por fim como cartada final ofereceu para empresa a isenção total do ICMS, para os próximos 15 anos, isso significa que o estado vai deixar de arrecadar algo em torno de R\$ 3 bilhões de reais. (Dulci. 2002, p 17).

Por outro lado o estado do Rio Grande Sul incapacitado de oferecer incentivos que se equiparassem o que cobrissem a oferta do governo baiano teve que assistir quieto a sua tão desejada fábrica de montagem ir para as terras baianas de vez (Dulci. 2002, p 17).

Prosseguindo com o entendimento, Torres (2005, p.134), declara que, por outro lado, a esfera privada tem se mostrado a grande beneficiada, uma vez que tem aumentado e muito seus lucros através da concessão desses benefícios, visto que não tem feito com isso o repasse de imposto em sua totalidade lucrando de forma grandiosa com tal atitude.

Como expõe Carrazza (2005, p. 196), a guerra fiscal entre os Estados federados que possui como principal vetor o ICMS, como se tem demonstrado por vários estudos estatísticos feitos ao longo dos anos, não tem gerado nenhum benefício social de fato.

Essa guerra tem provocado a perda maciça de arrecadação de tributos para o país, considerando-se o longo prazo de duração para tais incentivos, também não podendo esquecer dos próprios Estados que concedem essas benesses, pois estes também sofrem com essa forma de degradação fiscal (Torres. 2005, p.135).

Seguindo esta lógica, Carrazza (2005, p.197), declara que, mediante tudo isso, se faz necessária, a existência de uma ação política, com o intuito de aprovação de uma reforma tributária, que os estados utilizem os benefícios fiscais de maneira sensata, visto que entre outras, essa guerra fiscal vem alterando o sistema de apropriação da receita tributaria pelos estados, uma vez que acarreta mudanças no perfil locacional da atividade produtiva.

Por fim, de acordo com Baratto (2005, p.119), a reforma tributária do ICMS é apontada como necessária para amenizar a guerra fiscal que na atualidade extrapolou os limites, deixando assim os governos estaduais, reféns de sua própria política. Como a questão da guerra fiscal é fortemente vinculada ao ICMS, se faz necessária a criação de mecanismo de padronização da tributação mais adequado para sistemática desse imposto nas operações interestaduais.

7 PERSPECTIVA EM FACE DA GUERRA FISCAL: ALÍQUOTA ÚNICA

Com os incontáveis problemas advindos da guerra fiscal envolvendo as alíquotas do ICMS, como foi apresentadas alguns no decorrer do trabalho, tem surgido ultimamente no cenário nacional diversas discussões envolvendo, a busca para solução deste conflito.

Estas propostas de soluções surgem como forma de tentar sanar ou de minimizar tanto a guerra fiscal como os problemas que dela são originados, problemas estes que não são poucos, entre essas propostas que são inúmeras encontra-se a da criação da alíquota única para o imposto do ICMS.

A alíquota única do ICMS já é pauta de discussão entre os governadores dos estados brasileiros, ambos veem a necessidade de criação dessa alíquota. Porém, estes querem uma análise mais detalhada da alíquota, agindo assim com maior cautela sobre o assunto, para que, os problemas atuais não se tornem maiores quando ocorrer a unificação da já citada alíquota (Machado. 2012, p. 234).

Guido Mantega quando ministro da fazenda do governo Dilma, fez uma proposta aos então governadores dos estados na época para acabar com a guerra fiscal, proposta esta que se tratava especificamente da união da alíquota interestadual do ICMS (Vasconcelos. 2011, p. 77).

Segundo o Ex-Ministro, o sistema atual do ICMS, trás insegurança jurídica para os investimentos, isso acontece por causa que há 27 regimes que legislam o ICMS de forma diferenciada, ocasionado assim a guerra fiscal entre os estados, o que já foi considerado ilegal segundo entendimento do STF (Vasconcelos. 2011, p. 77).

Por fim, Mantega expõe que várias ADIS (ação diretas de constitucionalidade), já julgou o supremo tribunal federal, considerando assim a mais

alta corte do país tais benefícios fiscais dados de forma desenfreada, como inconstitucional, (Vasconcelos. 2011, p. 78).

VELLOSO, ao relatar a ADI 1179:

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. "GUERRAFISCAL". BENEFÍCIOS FISCAIS: CONCESSÃO UNILATERAL POR ESTADO-MEMBRO. Lei 2.273 , de 1994, do Estado do Rio de Janeiro, regulamentada pelo Decreto estadual nº 20.326/94. C.F. , art. 155 , § 2º , XII , g . I. - Concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, por Estado-membro ao arrepio da norma inscrita no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, porque não observada a Lei Complementar 24 /75, recebida pela CF/88 , e sem a celebração de convênio: inconstitucionalidade. II. - Precedentes do STF. III. - Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente⁴.

BARROSO, por sua vez, traz sua contribuição no julgamento da ADI 4481:

Ementa:. I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVENIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS.

1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS so pode ser realizada com base em convenio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar no 24/75.

2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, nao configura beneficio fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.

3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição e um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica.

4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contatar da data da sessão de julgamento.⁵

Segundo Chaves (2009, p.71), a inconstitucionalidade da guerra fiscal se tornou algo tão recorrente dos julgamentos do supremo, que já tramita na alta corte um Proposta de Súmula Vinculante (PSV nº 69) sobre o citado tema, o autor da proposta é o Ministro Gilmar Mendes.

⁴ STF: ADI nº 1179, DJ de 19-12-2002. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772276/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1179-sp>>. Acesso em: 12 ago. 2015.

⁵ STF: ADI nº 4481, Brasília, 11 de março de 2015. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772276/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1179-sp>>. Acesso em: 14 ago. 2015.

Partindo dessa ideia o Governador do estado de São Paulo Geraldo Alkmin no ano de 2006, já se mostrava favorável a criação da alíquota única do ICMS, pedindo na época que o Conselho Nacional de Política Pública (Confaz), se aprofundasse nessa proposta de unificar a alíquota do imposto sobre circulação de mercadoria e serviços. O então Governador propôs uma criação de fundos de compensação para os estados que perderem bruscamente suas receitas (Chaves. 2009, p.71).

Segundo o Governador Alkmin: o que não deve acontecer é manter as alíquotas diferenciadas, isso porque o governo vai gastar muito em compensação e não vai resolver o problema da guerra fiscal propriamente dita, problema este que se faz principalmente em cima da diferença da alíquota interestadual (Chaves. 2009, p.73).

Realça Harada (2013, p. 314), que por causa de tantos impasses, esta tramitando no Senado desde o ano de 2012 a criação de uma alíquota única interestadual. No caso trata-se do projeto de resolução 72, de 2010, que tem sua votação sempre adiada, por influências externas que se mostram contrária a tal unificação, pode-se citar os contrários os estados das regiões mais pobres e até mesmo os empresários que não olham para unificação da alíquota como algo favorável aos seus negócios.

Segue expondo Martins (2012, p. 214), que os escritórios de Contabilidade e de Direito já se encontram abarrotados, de consultas e análise de companhias, que já querem observar os impactos que os critérios estabelecidos em uma possível nova norma irão gerar nos seus balanços comerciais e financeiros. Esses empresários tem o conhecimento que caso haja essa padronização as ofertas de isenções cairiam drasticamente, reduzindo assim seus vultosos lucros futuros.

Juntamente com os empresários, os estados do Norte, Nordeste e Centro Oeste, em um primeiro momento, foram contra a unificação, pois relataram que seriam severamente prejudicados pela tal unificação percentual do ICMS, eles alegam que os prejuízos viriam por eles serem menos desenvolvidos economicamente que os estados pertencentes as regiões Sul e Sudeste (Martins. 2012, p. 215).

Como expõe Granato (2008, p. 186), não é mais possível, que o governo federal feche os olhos para o problema da Guerra Fiscal, medidas urgentes deveriam já ter sido tomadas a tempo, antes de se aventurar na criação do imposto

único, melhor seria a fixação de uma alíquota única do ICMS, como forma de pré-experiência ao imposto único.

A alíquota única é um meio plausível de solução para Guerra Fiscal brasileira, porém necessário se faz também pensar em mecanismos que garantam que tal redução das receitas oriundas da unificação da alíquota do ICMS para determinados estados, não seja tão drástica, afim de, causar retrocessos em sua economia interna (Granato. 2008, p. 186).

Seguindo esse entendimento que o ponto de convergência crucial entre todos os estados de Norte a sul do Brasil em se tratando da criação de uma alíquota única de imposto trata-se da criação de dois fundos, o primeiro visa compensar uma possível perda de arrecadação e o outro que visa investimentos nas regiões mais pobres que não poderão mais utilizar os benefícios fiscais para atrair investimentos (Chaves. 2009, p. 35).

Observado os fatos nota-se a primeira concordância entre os estados já foi dada para tal unificação, concordância esta, que se encontra condicionada a criação dos fundos já mencionados bem como a total garantia dos seus repasses (Machado. 2012, p. 104).

Com tudo, o primeiro passo para criação da alíquota única já ocorreu, com a resolução nº 13 do Senado houve então a fixação da alíquota do ICMS, interestadual incidente sobre produtos importados em 4%, tratando-se assim de matéria eminentemente tributária, vislumbrando esta ser o primeiro passo para uma possível reforma significativa na forma de tributação brasileira (Machado. 2012, p. 104).

O parágrafo 1º, da citada resolução relata que a alíquota do ICMS, se aplica no caso ao desembaraço aduaneiro, dos bens e mercadorias em operações interestaduais, no seu inciso II, realça que, no caso de importação de insumos, para pagar a alíquota de 4%, a empresa deve comprovar em nota fiscal, que o “conteúdo de importação” do produto final vendido para outro estado deve ser superior a 40%.

Segundo Harada (2013, p. 225), a resolução nº 13, não leva em primeira mão em consideração a maior ou menor necessidades de receitas entre estados e o distrito federal, principal motivo da guerra fiscal, mais leva em consideração o país de origem de onde advém os bens e mercadorias comercializados.

Em função disso criou-se uma alíquota fixa e diversificada com o objetivo maior de proteger a indústria brasileira, função essa diversa daquela que busca a mera repartição de rendas e receitas (Harada. 2013, p. 225).

Para Machado (2012, p. 199), com a fixação da alíquota do ICMS, para produtos importados já se pode vislumbrar um futuro dessa unificação de alíquota para as demais transações comerciais, nas quais se aplica este imposto.

A fixação da alíquota do ICMS, tomando por base os produtos importados servirá de pré-análise para uma possível futura unificação da alíquota do ICMS, primeiro se devendo observar com esta, os pontos positivos e negativos, para que com isso se possa chegar em uma conclusão sensata a respeito da unificação da alíquota desse imposto (Machado. 2012, p. 199).

Como realça Carrazza (2005, p. 233), muito nos últimos anos, tem se falado sobre uma reforma tributária no Brasil, porém pouco se tem saído do papel de forma objetiva, isso porque tais reformas que são propostas sempre esbarram em interesses particulares, interesses estes, que muitas vezes são os responsáveis pelo retrocesso da economia nacional.

Como foi dito no parágrafo anterior por Carrazza, muito tempo tem se falado a respeito desse grande problema que é a guerra fiscal, com tudo, pouco tem se feito a respeito, quando se levanta uma possível solução, logo esta, se depara tanto com os interesses particulares como os dos próprios entes estatais.

Porém a nação brasileira não pode mais ficar de braços cruzados, observando a bola de neve crescer, medidas tem que ser tomadas, e observando o que foi trazido pelo trabalho nota-se que a fixação de uma possível alíquota única, trata-se de um meio mais rápido e menos dificultoso para uma possível reversão do quadro da Guerra Fiscal no país. Guerra esta que tem minado a economia a cada dia mais brasileira nos últimos anos.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após uma análise do tema proposto, foi observado em uma primeira fase o caráter eminentemente hostil, desleal e predatório da Guerra Fiscal que vem sendo travada, pelos estados brasileiros. As consequências são inúmeras tanto para os estados como para própria sociedade.

Verificou-se que os beneficiados são sempre os estados que apresentam a maior redução do imposto para captação de capital privado, bem como os estados que possuem alíquotas diferenciadas a menor por serem considerados menos desenvolvidos que os outros que no caso são mais tributados.

Como resultado dessa errada política econômica, surgem várias divergências relacionadas aos reais objetivos nacionais e estaduais da tributação, bem como entre a melhor estratégia a ser adotada para o desenvolvimento tanto regional como nacional.

Percebe-se que, a concessão desenfreada de tais incentivos fiscais não geram em um primeiro plano, aumento de investimentos ou desenvolvimento mais sim um deslocamento do capital de um lugar em direção a outro dentro do território brasileiro, não significando com isso, aumento de arrecadação de impostos por parte do estado ou do próprio país. Essa política econômica putativa gerada através das benesses tributárias acabam, por fim, reduzindo ao custo privado e onerando assim o custo social.

O foco então deve ser voltado para a busca de uma solução harmônica eficaz desse conflito. Não bastando assim apenas o judiciário, como visto, decretar as inconstitucionalidade dos decretos estaduais que concedem os benefícios fiscais. Essa trata-se apenas de uma medida paliativa que já vem sendo utilizada há tempo, mas não traz consigo um resultado efetivo.

Dentre as soluções possíveis existentes para acabar com a guerra fiscal, presente trabalho trouxe a proposta para criação da alíquota única para o ICMS, visto que com a criação da alíquota fixa ocorreria uma uniformidade na tributação nacional desse imposto, afastando assim, a possibilidade de se perpetuar a citada guerra visto que todos os estados da federação estariam e um mesmo patamar de igualdade tributário.

Com tudo esse ainda é um tema de difícil resolução, necessitando para criação da citada alíquota, um estudo e análise ainda mais aprofundado, dos seus impactos iniciais, porém tem-se na fixação da alíquota do imposto ICMS, uma das formas mais claras e concisas para a solução de décadas de problemas oriundas dessa Guerra Fiscal.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 11.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, Rio de Janeiro: forense, 2008. 11 ed.
- BARATTO, Gedalva. **ICMS – alternativas para tributar as operações e prestações interestaduais e para partilhar o produto da arrecadação**. Tese (Mestrado), Curitiba, 2005.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus.2003.
- BRASIL. ADI nº 1179, DJ DE 19-12-2002. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772276/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1179-sp>>. Acesso em: 12 ago. 2015.
- BRASIL. ADI nº 4481, Brasília, 11 de março de 2015. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772276/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1179-sp>>. Acesso em: 14 ago. 2015.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Organização de Alexandre de Moraes. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em: 17 ago 2015.
- BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 11 ago 2015.
- BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 12 ago 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2002 14 ed.
- CARRAZZA, Roque Antônio, **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 5ed, Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- CHAVES, Vinicius Figueiredo. **O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados in Revista da EMERJ**, v. 12, nº 48, 2009
- DULCI, Otávio Soares. **Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil in Revista de Sociologia e Política nº 18**, jun. 2002

FREITAS, Rinaldo Maciel. **ICMS: Do imposto sobre o consumo à guerra fiscal**. 1ª Edição. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2011.

GUSMÃO, Daniela Ribeiro. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 3 ed. 2009.

GRANATO, Marcelo de Azevedo. **ICMS, guerra fiscal e glosa de crédito concedido sem base em convênio** in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 156, set 2008.

HARADA, Kyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2013. Ed 22.

HUBERMAN, Leo. **A História da Riqueza do Homem**, 22ª Edição. Rio de Janeiro: LTC, 2014.

KFOURI JR, Anis. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª Edição. São Paulo: Malheiros Editora, 2012.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 11ª Edição. São Paulo: Atlas. 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, **Curso de Direito Tributário**, Belém: Cejup, 1997, 5 ed.

NETO, Hélio Barthem. **Benefícios fiscais de ICMS sem previsão em Convênio/"Guerra Fiscal"** in *Revista de Estudos Tributários* nº 51, set-out 2006.

SÃO PAULO. Decreto-Lei nº 13.230, de 27 de Novembro de 2008. Dispõe sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/norma/?id=147031>>. Acesso em: 20 ago 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VASCONCELOS, Renato C. Melo. **O sistema Tributário Brasileiro e suas perspectivas Em face de Eminente Reforma Tributária**. 2002. 84 f. Dissertação (Mestrado em Secretariado Executivo) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2011.