



FACULDADE CDL
PÓS-GRADUAÇÃO MBA EM ICMS

ADRIANA PONTES BARROS

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS EM DESACORDO COM A LEI
COMPLEMENTAR Nº 24/75 E O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO
ICMS FRENTE AOS CRÉDITOS INCENTIVADOS**

FORTALEZA, CE
2013

ADRIANA PONTES BARROS

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS EM DESACORDO COM A LEI
COMPLEMENTAR Nº 24/75 E O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO
ICMS FRENTE AOS CRÉDITOS INCENTIVADOS**

Monografia apresentada ao MBA em
ICMS, da Faculdade CDL, como
requisito parcial para obtenção do grau
de especialista em ICMS.

Prof. Orientador: Paulo Sérgio Coutinho
Almada, Ms

FORTALEZA, CE

2013

B277b Barros, Adriana Pontes

Os Benefícios fiscais concedidos em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 e o princípio da não cumulatividade do ICMS frente aos créditos incentivados./ Adriana Pontes Barros. – Fortaleza: [s.n.], 2013.
64 f.

Monografia (MBA) – MBA em ICMS – Faculdade CDL, 2013.
Orientação: Ms. Prof. Paulo Sérgio Coutinho Almada.

1. ICMS. 2. NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS. 3. BENEFÍCIOS FISCAIS I. Título. II. Faculdade CDL.

CDD 336.20141

Autor do trabalho:

Adriana Pontes Barros

Título do trabalho:

Os Benefícios Fiscais de ICMS concedidos em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 e o Princípio da Não-Cumulatividade frente aos créditos incentivados

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação MBA em ICMS, da Faculdade CDL, como requisito parcial para obtenção do grau de especialista.

Aprovada em ____/____/____

Ms. Prof. Paulo Sérgio Coutinho Almada
Prof. Orientador

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, primeiramente, pelo dom da vida, saúde, inteligência e coragem para enfrentar os obstáculos da vida.

Aos meus pais, especialmente à minha mãe, que acreditou em mim e sempre se preocupou com a minha educação.

Ao meu namorado e amigo Fábio Macambira, sempre presente nos momentos dedicados à elaboração desta monografia, colaborando pacientemente quando foi necessário.

Ao professor Paulo Sérgio Coutinho Almada, pelo precioso tempo e conhecimento disponibilizados para a orientação deste trabalho.

Aos meus colegas de trabalho, pelo convívio diário e exemplos de dedicação, honestidade e humildade.

RESUMO

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS é o tributo que gera maior receita para os Estados. Uma de suas características mais marcantes é a não cumulatividade, estabelecida na Constituição Federal – CF/88, por meio da qual é possível deduzir o crédito que o contribuinte pagou na entrada, do débito proveniente da saída de mercadorias. Os benefícios fiscais do ICMS são atrativos para a instalação de empresas nos Estados. A CF/88 atribuiu à Lei Complementar as regras para a concessão de benefícios fiscais. Estes devem ser concedidos por todos os Estados, em comum acordo. Os benefícios fiscais concedidos apenas pelos Estados de origem estão em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 e são considerados irregulares. Alguns Estados estabelecem benefício fiscal irregular, através de normas limitações ao crédito de ICMS referente a operações interestaduais, nas quais foi concedido pelo Estado remetente, No entanto, ao limitar o aproveitamento do crédito destacado na Nota Fiscal, está sendo ferido o princípio da não cumulatividade do ICMS estabelecido na Constituição Federal. O objetivo geral deste trabalho é o de analisar os impactos fiscais da não cumulatividade do ICMS. As técnicas de pesquisa utilizadas foram o método dedutivo, com pesquisa bibliográfica e documental. Após as análises realizadas, percebeu-se que os fiscos estaduais não podem limitar o aproveitamento do crédito de ICMS, editando normas infralegais, uma vez que o crédito de ICMS se constitui um direito ao contribuinte, estabelecido na Carta Magna.

Palavras-chaves: ICMS, não cumulatividade do ICMS, benefícios fiscais.

ABSTRACT

The tax whom creates the biggest revenue for the state is the transactions tax on the circulation and on Goods and Supply of Services Interstate and Intermunicipal Transportation and Communication – ICMS. One of its most important features is the non-cumulative, established in the Constitution - CF/88, which allows it to be deducted from the credit which the taxpayer has paid the entry of merchandise flow from the output of goods. The ICMS tax benefits are attractive for companies. The Law gave the CF/88 Additional rules for the granting of tax benefits. In common agreement, all states must garanted it. The tax benefits only for the states of origin are at odds with the Complementary Law nº 24/75 and are considered irregular. Some states establish standards through restrictions on credit ICMS to interstate transactions in which it was granted by the sending state tax irregular. However, by limiting the use of credit outlined in the invoice is going on opposite way according to after analysis the principle of non-cumulative ICMS established in the Constitution. The aim of this work is to analyze the fiscal impacts of non-cumulative ICMS. The techniques used were the deductive method, with literature and documents. After analysis, it was noted that the state tax may not limit the use of ICMS's credit, infralegais editing standards, since the ICMS credit constitutes a right to the taxpayer, established in the Constitution.

Keywords: Value-added, non-cumulative of ICMS, tax benefits.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO 1:ALÍQUOTAS DO ICMS NAS OPERAÇÕES COM SUL E SUDESTE NORDESTE, CENTRO OESTE E ESPÍRITO SANTO	52
QUADRO 2: ALÍQUOTAS DO ICMS NAS OPERAÇÕES COM NORTE, NORDESTE, CENTRO OESTE E ESPÍRITO SANTO	53
QUADRO 3: ALÍQUOTAS DO ICMS NAS DEMAIS OPERAÇÕES	53
GRÁFICO 1: CURVA DE LAFFER	58

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS	13
1.1 Breve Histórico	13
1.2 Hipótese de incidência e fato gerador	15
1.3 Sujeito passivo	18
1.4 Base de cálculo	19
1.5 Alíquotas de ICMS	20
1.6 Formas de Arrecadação	21
1.7 Não cumulatividade	22
1.7.1 As exceções à não cumulatividade do ICMS	24
1.8 Crédito fiscal do ICMS	25
1.9 Lei complementar	27
1.10 O CONFAZ	28
2 BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS	30
2.1 Convênios interestaduais	31
2.2 Competência	32
2.3 Redução da base de cálculo	34
2.4 Crédito presumido	35
2.5 Crítica à legislação atual	36
3 A GUERRA FISCAL NO AMBITO DO ICMS	38
3.1 A não cumulatividade do ICMS e os incentivos fiscais	40
3.2 Comportamento do estado do Ceará	41
3.3 Posição jurisprudencial acerca do descumprimento da Lei Complementar nº 24/75	42
3.3.1 Modulação dos efeitos das decisões do STF	44
4 SITUAÇÃO ATUAL	46
4.1 Alíquota de 4%, a título de ICMS, nas operações interestaduais com produtos importados	46

4.1.1	<i>Aplicação da alíquota de 4% a todas as cadeias de circulação das mercadorias.....</i>	48
4.1.2	<i>Influência da aplicação da alíquota de 4% no custo dos produtos.....</i>	49
4.1.3	<i>Obrigações acessórias decorrentes da aplicação da alíquota de 4%</i>	50
4.2	Criação da alíquota unificada de ICMS.....	51
5	A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA.....	56
5.1	O princípio da capacidade contributiva	57
5.2	A curva de Laffer	58
5.3	A teoria da tributação ótima	59
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
	REFERÊNCIAS.....	64

INTRODUÇÃO

Com o intuito de atrair investimentos aos seus respectivos Estados, os governos estaduais oferecem aos contribuintes benefícios ou incentivos fiscais do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação e Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

Esses benefícios, quando concedidos apenas pelos Estados remetentes, sem comum acordo com os demais Estados, são irregulares por estarem em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75.

A guerra fiscal, nome dado aos conflitos entre os entes federativos fora dos limites legais, provoca distorções na arrecadação de ICMS. E, ao contrário do que muitos pensam, nem sempre é favorável ao contribuinte.

Isso porque alguns Estados, como forma de dificultar as entradas decorrentes de operações interestaduais, de mercadorias cujos remetentes estejam beneficiados com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação, estabelecem limites ao aproveitamento do crédito destacado no documento fiscal ao montante efetivamente recolhido pela unidade federada de origem, ferindo, assim, o Princípio da não Cumulatividade do ICMS estabelecido pela Constituição Federal – CF/88.

O Princípio da Não Cumulatividade, previsto na CF/88, assegura aos contribuintes do ICMS o direito de abatimento do imposto estadual incidente nas entradas de mercadorias, com o imposto cobrado das suas saídas tributadas. Assim, o valor cobrado a título de ICMS nas entradas de mercadorias dá origem a um crédito, que poderá ser aproveitado pelo contribuinte e compensado com o valor do imposto a ser recolhido nas saídas.

Esse princípio constitucional tem por finalidade reduzir o custo do processo produtivo e comercial, minimizando o impacto dos impostos sobre o preço dos bens e serviços de transporte e de comunicação, de forma que seja tributado somente o valor acrescentado a cada fase do ciclo econômico.

Apesar de se constituir em um princípio constitucional, tal regra não vem sendo respeitada pelos Estados da Federação. Em face da denominada “guerra fiscal”, alguns Estados glosam os créditos dos contribuintes que receberam mercadorias de fornecedores que supostamente usufruíram de algum tipo de benefício fiscal unilateral. Embora essa questão não seja nova, permanece atual,

pois ainda gera polêmicas; em virtude disso merece ser discutida com maior amplitude.

Esta pesquisa propõe-se examinar a legislação pertinente ao ICMS, identificar se as unidades federadas têm autonomia para unilateralmente conceder benefícios fiscais em operações interestaduais e qual a abrangência do princípio da não cumulatividade do ICMS frente aos créditos incentivados.

Além disso, serão analisadas as medidas que estão sendo propostas pela União para pôr fim à guerra fiscal, bem como os seus efeitos para os Estados e contribuintes do ICMS.

Justifica-se a pesquisa como forma de promover um aprofundamento no estudo da não cumulatividade do ICMS, esclarecendo dúvidas sobre os benefícios fiscais e o impacto destes nas atividades das empresas. Diante disso, o problema a ser investigado na pesquisa é:

Quais os impactos fiscais verificados pela limitação ao Princípio da não Cumulatividade estabelecida pelos Governos Estaduais?

Com este problema, tem-se o objetivo geral de analisar os impactos fiscais da não cumulatividade do ICMS.

Para atingir o objetivo geral, foram formulados os seguintes objetivos específicos para esta pesquisa:

- 1) examinar e analisar os aspectos legais e conceituais do tributo ICMS.
- 2) conhecer os benefícios fiscais que podem ser concedidos no âmbito do ICMS;
- 3) identificar os requisitos legais de que precisam ser revestidos os benefícios fiscais para que sejam considerados regulares;
- 4) apresentar e criticar as medidas que estão sendo tomadas pela União para pôr fim à guerra fiscal do ICMS.

Com a finalidade de atender os objetivos propostos usou-se o método monográfico, que consiste no tratamento escrito de um tema específico que resulte de investigação científica com o escopo de apresentar uma contribuição relevante ou original e pessoal à ciência.

A pesquisa utiliza-se, também, do método dedutivo que, segundo Silva e Menezes (2001, p. 25) “por intermédio de uma cadeia de raciocínio em ordem descendente, de análise do geral para o particular, chega uma conclusão”.

A pesquisa bibliográfica e documental utilizará, além dos textos legais, uma revisão na literatura através de estudos e pesquisas em livros, artigos, pesquisas *on-line* e outros textos técnico-científicos que envolvam a temática em discussão.

Para tanto estruturou-se esta pesquisa em cinco capítulos, antecidos pela introdução, que contempla uma visão geral do trabalho, os objetivos gerais e específicos, o problema da pesquisa e a metodologia utilizada no trabalho.

O primeiro capítulo abordará o estudo do ICMS, ponderando sobre o fato gerador, alíquota, base de cálculo e o princípio da não Cumulatividade. No segundo capítulo o foco será a análise dos benefícios fiscais de ICMS mais comuns, quem tem competência para estabelecê-los e os requisitos dos quais devem estar revestidos para serem considerados legais.

No terceiro capítulo abordar-se-á o tema guerra fiscal, apresentando o comportamento do Estado do Ceará com relação ao tema, bem como os posicionamentos atuais do Supremo Tribunal Federal e a modulação dos efeitos de suas decisões. Avaliar-se-á também o papel do judiciário na solução dos embates entre os entes federados.

No quarto capítulo evidenciar-se-á a situação atual da guerra fiscal e as medidas que estão sendo e provavelmente serão propostas para pôr fim a esse conflito federativo, que chega a prejudicar as atividades dos contribuintes.

No quinto capítulo, serão expostos brevemente os conceitos da Teoria da Tributação Ótima, fazendo-se um contraponto com o assunto guerra fiscal no âmbito do ICMS.

Por fim, será abordada a conclusão da monografia, fazendo um fechamento uniforme dos assuntos tratados individualmente, em cada capítulo.

1. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS

O ICMS é o imposto de maior arrecadação do Brasil, sendo a principal fonte de receita tributária para os Estados. A competência para cobrá-lo foi atribuída, pela Constituição Federal de 1988 (CF/88), aos Estados e ao Distrito Federal e tem como características marcantes a não cumulatividade e a essencialidade.

1.1 Breve Histórico

O ônus tributário sobre as mercadorias remonta longas décadas. Porém a designação ICMS teve sua origem apenas com a CF/88 em substituição ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias - ICM, já derivado do Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC e do Imposto sobre Vendas Mercantis - IVM.

Inicialmente, o IVM, instituído pela Lei Federal nº 4.625/22, tributava as relações jurídicas com vendas em “cascata”, ou seja, era imposto cumulativo. Através deste método de incidência do imposto, conhecido como cumulatividade tributária, a cada mudança na titularidade da mercadoria havia a incidência do tributo.

A Constituição Federal de 1934 introduziu o IVC, Imposto sobre Vendas e Consignações, como substituto do IVM, de competência federal, que vigorava desde 1922. O IVC passou a ser de competência estadual, porém foi mantida a característica da cumulatividade deste tributo, o que o deixou cada vez mais oneroso, uma vez que incidia em cada uma das operações de venda ou de consignação.

Constatou-se, então, que essa sistemática de tributação não era conveniente para o sistema produtivo, tendo em vista que, se determinada mercadoria tivesse um ciclo de produção ou circulação econômica mais longa até a sua chegada ao consumidor final, maior seria a sua tributação, já que o IVC incidiria em cada um dos elos da cadeia econômica, ou seja, em cada uma das operações de venda praticadas, o que encarecia em muito o produto final.

Além da questão da incidência cumulativa, outras desvantagens do IVC, como o campo de atuação restrito do imposto, e dificuldades de sobrevivência das pequenas e médias empresas, fizeram com que fosse criado um novo tributo que incidisse sobre mercadorias e não onerasse multiplamente a mesma mercadoria com o chamado “efeito cascata”.

Assim, por meio da Emenda Constitucional - EC nº 18/65, criou-se o ICM, que substituiu o IVC e trouxe como característica a incidência não cumulativa, ou seja, a possibilidade de ser abatido em cada operação o valor do tributo cobrado na operação antecedente. O embasamento legal para a não cumulatividade do ICM encontra-se no art. 12, § 2º da EC 18/65, e nos artigos 3º e 4º do Decreto Lei nº 406/68.

No entanto, o ICM foi, ainda, aplicável em determinadas situações, em virtude da previsão constante no art. 34, parágrafo 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, de que “mesmo vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja compatível com ele e com a legislação referida nos parágrafos 3º e 4º”.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o ICMS passou a incidir, além das operações relativas à circulação de mercadorias, sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual. É o que prescreve o art. 155, inciso II da CF/88:

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 prestações se iniciem no exterior; (BRASIL, 1988)

Embora criado pela Constituição Federal, cabe à Lei Complementar a regulamentação do ICMS, conforme estabelecido no artigo 146, da referida Constituição:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. (BRASIL, 1988)

Foi a Lei Complementar nº 87/96, a chamada “Lei Kandir”, que regulamentou a instituição do ICMS. Posteriormente, a Lei Kandir sofreu algumas alterações relevantes, com a publicação das Leis Complementares nº 102/00, 114/02 e 115/02 e a Emenda Constitucional nº 33/01.

Com base na Lei Complementar nº 87/96, cada Estado institui o tributo através de Lei Ordinária, usualmente conhecida como Regulamento do ICMS (RICMS), no qual consta a consolidação de toda a legislação sobre o ICMS vigente no Estado.

A sobredita Lei introduziu importantes alterações nas características econômicas do ICMS, que passou a ter como características principais: o mesmo conceito do Imposto Sobre Valor Adicionado, utilizado em Portugal, por exemplo, ao estabelecer que os insumos utilizados no processo produtivo geram créditos do imposto cobrado anteriormente ao adquirente; permitiu, ainda, o aproveitamento de créditos sobre as compras de bens para o ativo imobilizado; além de promover a desoneração tributária sobre a exportação de produtos primários e industrializados, antes tributados, assegurando a manutenção de créditos pelo exportador.

No Estado do Ceará, o ICMS é regido pela Lei Ordinária nº 12.670, de 27 de Dezembro de 1996 e regulamentado pelo Decreto nº 24.569 de 31 de Julho de 1997 (RICMS/CE), ao qual são incorporadas as alterações que ocorrem frequentemente na legislação.

1.2 Hipótese de Incidência e Fato Gerador

A própria CF/88 estabeleceu, em seu art. 155, II, as hipóteses de incidência do ICMS como sendo as operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sendo fato gerador do referido tributo a realização de tais operações e prestação de serviços.

A Lei que veicular sua hipótese de incidência somente será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços. Assim, para identificação das situações que ensejarão a incidência do sobredito tributo, é de suma importância o entendimento dos vocábulos citados no

art. 155, II da CF/88, principalmente os termos “operações”, “circulação” e “mercadorias”.

“Operações” “é um vocábulo plurissignificativo que foi empregado com o nítido sentido de realização de atos ou fatos jurídicos (compra e venda, escambo, dação em pagamento, importação, exportação etc.) efetuados por comerciantes, industriais, produtores, prestadores de serviços e até mesmo por pessoas físicas na qualidade de importadoras, tudo relativo à circulação de mercadorias ou bens”. (MATTOS, 2006, p. 19)

O sobredito autor define circulação de mercadorias como sendo “o aspecto dinâmico das operações, que designa o processo de movimentação da mercadoria, com mudança do titular desde a fonte de produção até o consumidor final”.

Já Melo (2004, p.17) conceitua mercadoria como sendo “espécie do gênero “produtos”, bem econômico que alguém, com o propósito deliberado de lucro, produz para vender, ou compra para revender,”

Para Carraza (2010, p. 373), a circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa a outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há que se falar em tributação por meio do ICMS.

O conceito anteriormente mencionado também encontra respaldo na Súmula nº 166, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que menciona: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Do entendimento dos conceitos e pronunciamento acima expostos, depreende-se que as operações sujeitas ao ICMS são negócios jurídicos relativos à circulação de mercadorias ou bens e serviços em que ocorre obrigatoriamente a mudança de titularidade de uma pessoa, física ou jurídica, para outra. O ICMS não tributa a mercadoria, em si, mas a sua transmissão de uma pessoa para outra, através de atos ou negócios jurídicos.

A Lei Complementar nº 87/96, também conhecida como Lei Kandir, prevê, de forma mais detalhada, as seguintes hipóteses de incidência do ICMS, em seu art. 2º:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

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

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

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

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

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

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua. (BRASIL, 1996).

A prática destas operações e prestações, vinculadas à realização de negócios jurídicos nos quais ocorra a transferência de titularidade da mercadoria, constitui fato gerador do tributo ICMS e ensejarão a obrigação de seu recolhimento.

Com relação ao fato gerador dos tributos em geral, o Decreto nº 5.172/66, Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 114 define o fato gerador da obrigação principal como sendo a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

É a concretização da hipótese de incidência do tributo. Assim, é fato gerador do ICMS a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte intermunicipal, interestadual e de comunicação. São, portanto, estas operações que desencadeiam a obrigação de pagar o tributo ICMS.

O momento em que ocorre o fato gerador do tributo denomina-se aspecto temporal. Este é indispensável para a constituição do crédito tributário e a obrigação de pagar o tributo.

Regra geral considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS com a saída das mercadorias ou bens do estabelecimento de contribuinte, a transmissão da

propriedade das mercadorias em depósito de terceiro ou armazém geral, venda de bens objeto de arrendamento mercantil, dentre outros.

1.3 Sujeito Passivo

Qualquer pessoa física ou jurídica que realize operações de circulação de mercadoria em volume que caracterize intuito comercial ou prestação de serviços sujeitos ao ICMS pode ser considerada contribuinte do imposto. A definição de contribuinte encontra-se no art. 4º da Lei Complementar nº 87/96, Lei Kandir:

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.

Parágrafo Único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados.

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (BRASIL, 1996).

A legislação tributária não determinou o que seja habitualidade nem volume que caracterize intuito comercial.

Segundo Melo (2004, p.189), contribuintes deverão ser: “a) as pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias, b) prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, c) prestadores de serviço de comunicação, e d) importadores de bens e mercadorias”.

A Lei nº 12.670/96 em seu artigo 14, § 1º reforça que contribuinte também é “a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem exercer com habitualidade: a) importe mercadoria ou bem do exterior, b) seja destinatária de serviço prestado, dentre outros”.

A condição de contribuinte independe de a pessoa estar constituída ou registrada, bastando que pratique operações ou prestações com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial. Entende-se por habitualidade, para fins de tributação, a prática de atividade sujeita ao pagamento do imposto, a qual, pela

sua repetição, induz à presunção de que constitui atividade própria de contribuinte regular.

1.4 Base de Cálculo

Base de Cálculo é o valor tributável sobre o qual é aplicada a alíquota do tributo com o intuito de encontrar o seu valor a pagar.

Para Melo (2004, p. 235), a base de cálculo constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa.

Segundo Falcão (1964 citado por RIBEIRO NETO, 2012, p. 418), conceitua base de cálculo como sendo “aquela grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum* a pagar.” (sic)

Já Machado (1997, p. 66) explicita que:

A base de cálculo de um imposto, ou base imponible, nada mais é que o núcleo da hipótese de incidência tributária. Assim, é a base de cálculo que determina a natureza jurídica específica do tributo, e quanto ao imposto é ela que lhe confere identidade.

Assim como o fato gerador do tributo, a base de cálculo de ICMS é estabelecida em Lei Complementar, conforme art. 146, III, a, da CF/88.

A Lei Kandir, em seu art. 13º, determina a base de cálculo deste tributo como sendo, via de regra, o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço prestado. Incluem-se, também, o valor das despesas recebidas do adquirente, bem como os descontos condicionais a este concedidos. Considera-se também como integrante do valor da base de cálculo de ICMS o valor do frete cobrado por outro estabelecimento da mesma empresa, assim como as despesas de frete pagas por conta da aquisição de bens ou serviços sujeitos ao ICMS.

Segundo Machado (2005, p. 374):

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

O Regulamento do ICMS do Estado do Ceará, em seu art. 25, I, estabelece como base de cálculo do ICMS o valor da operação, na saída, a qualquer título, de mercadoria de estabelecimento de contribuinte; na transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou depósito fechado; na transmissão de propriedade de mercadoria ou título que a represente, quando esta não circular fisicamente, e na opção de compra feita pelo arrendatário em operações de *leasing*.

A legislação citada também prevê hipóteses nas quais a base de cálculo do imposto será reduzida, como, por exemplo, é previsto no art. 42, que dispõe sobre a redução na base de cálculo do ICMS em 80% (oitenta por cento) na saída de máquinas, móveis, aparelhos e motores usados.

1.5 Alíquotas de ICMS

A seletividade, característica marcante do tributo IPI e facultada ao ICMS, está estabelecida na CF/88, art. 155, § 2º. Tal característica pode ser facilmente percebida, pois são fixadas alíquotas diferenciadas em função da essencialidade do produto ou do serviço prestado. Aplicam-se alíquotas maiores em produtos ou serviços “supérfluos” e alíquotas mais baixas, ao passo que os serviços e produtos essenciais são menos onerados.

Machado (1997, p. 93) define alíquota como sendo “o percentual que se aplica sobre a base de cálculo para determinar o valor do tributo”. As alíquotas de ICMS são diferenciadas, de acordo com:

- a) a essencialidade do produto (seletividade);
- b) a operação, se interna ou interestadual e as características do adquirente da mercadoria, se contribuinte ou não;

De acordo com a CF/88, art. 153, §2º, incisos IV e V, foi atribuído ao Senado Federal a competência para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais, facultando-se o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas. O intuito dessa centralização é o de evitar a cobrança do ICMS com função extrafiscal.

A Constituição Federal prevê no art. 155, VII, cinco tipos de operações, para efeito de fixação das alíquotas, a saber:

- a) Operações internas:** operações que são celebradas entre estabelecimentos situados dentro do seu território. Para essa operação, as alíquotas são fixadas por cada Estado, não podendo ser inferiores às alíquotas interestaduais.
- b) Operações interestaduais com contribuintes de ICMS:** a operação é realizada por contribuintes situados em Estados diferentes. As alíquotas estabelecidas para esta operação são definidas pelo Senado Federal.
- c) Operações interestaduais com destinatário contribuinte consumidor final:** tal como no item anterior, nestas operações aplicam-se alíquotas definidas pelo Senado Federal, devendo o destinatário da mercadoria ou serviço recolher o valor correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual sobre a mesma base de cálculo.
- d) Operações interestaduais com destinatário não contribuinte:** utiliza-se, neste caso, a alíquota aplicável na operação interna.
- e) Operações de exportação:** operações praticadas entre estabelecimentos situados em países diferentes. As alíquotas são definidas pelo Senado Federal, podendo ou não incidir ICMS sobre a operação. (BRASIL, 1988)

Para cada uma dessas operações será aplicada alíquota específica. De acordo com o Decreto nº 24.569/97, Regulamento do ICMS do Estado do Ceará (RICMS), são aplicadas as alíquotas a seguir:

Art.55. As alíquotas do ICMS são:

I - nas operações e prestações internas:

- a) 25% (vinte e cinco por cento), para bebida alcoólica, arma e munição, fogos de artifício, fumo, cigarro e demais artigos de tabacaria, energia elétrica, jóia, ultra-leve e asa-delta, gasolina, querosene para aeronave, óleo diesel, álcool anidro e hidratado para fins combustíveis;
- b) 17% (dezessete por cento), para as demais mercadorias;
- c) 12% (doze por cento), para as operações realizadas com produtos da indústria de informática de que trata o art. 641, contadores de líquidos (NBM/SH 9028.20) e medidor digital de vazão (NBM/SH 9026.20.90);

II – nas prestações internas:

- a) 25% (vinte e cinco por cento), para serviço de comunicação;
- b) 17% (dezessete por cento), para serviço de transporte intermunicipal;
- c) 12% (doze por cento), para a prestação de serviço de transporte aéreo;

III – na operação e prestação interestadual:

- a) 4% (quatro por cento), na prestação de serviço aéreo;
- b) 12% (doze por cento), nas demais operações e prestações.

(CEARÁ, 1997).

1.6 Formas de arrecadação

Mattos (2006, p. 28), com base na CF/88, cita quatro formas através das quais os Estados poderão instituir e arrecadar o ICMS, a saber:

- 1º) não-cumulatividade: compensação do imposto cobrado ou incidido nas entradas com o devido nas saídas (art. 155, parágrafo 2º, inc. I);
- 2º) substituição tributária “para frente”: incidência do ICMS sobre o valor do fato gerador presumido e futuro (art. 150, parágrafo 7º);

3º) tributação monofásica: única e exclusiva sobre determinado fato gerador (combustíveis e lubrificantes), conforme previsto em Lei Complementar (art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea h);

4º) importação: entrada de bem ou mercadoria importada do exterior e sobre o serviço prestado ou iniciado no exterior (art. 155, parágrafo 2º, inc.IX, alínea a).

Dentre as formas citadas, a que gera maior controle na arrecadação por parte do fisco é a substituição tributária. Porém, no presente trabalho será dado foco ao estudo da não cumulatividade do ICMS, às características e peculiaridades desta forma de arrecadação.

1.7 Não Cumulatividade

O ICMS, assim como o IPI, é, por determinação constitucional, um imposto não cumulativo. No entanto a não cumulatividade do ICMS está sujeita ao disposto em Lei Complementar, diferente do IPI, cujo regime de compensação do imposto está definido na própria Constituição.

Foi com a elaboração da Emenda Constitucional nº 18/65 que o ICMS, na época conhecido como ICM, passou a ser um tributo não cumulativo. Os antigos IVC e IVM eram de natureza cumulativa, incidindo em cada operação.

A Carta Magna de 1988 assevera o seguinte em seu art.155:

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

I – (...)

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

III – (...)

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

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

II-a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; (BRASIL,1988).

Para Melo (2004, p. 124):

O produtor, industrial, o comerciante, o importador ou prestador de serviços, no desenvolvimento de sua atividade, em que ocorrem ingressos e saídas de mercadorias ou serviços em seu estabelecimento, deverá computar sistematicamente, a cada período de apuração, os montantes do tributo

referentes à saída e os referentes às entradas, procedendo a “compensação” de ambos, a fim de obter o montante de tributo ainda devido ao fisco.

A não cumulatividade significa, portanto, que o ICMS cobrado na operação de entrada poderá ser deduzido, compensado, com o tributo devido por ocasião da saída de mercadorias ou prestação de serviços. Haverá imposto a pagar se o imposto devido sobre a operação de venda for maior do que o pago por ocasião da entrada. Assim, essa técnica proporcionou “menor” tributação das mercadorias e prestação de serviços, tendo em vista que incide apenas sobre o valor agregado a cada operação.

Para Ribeiro Neto (2011, p. 463), “a técnica da não cumulatividade do ICMS processa-se por meio do sistema de apuração periódica dos créditos do imposto, correspondentes às mercadorias entradas contra os débitos das mercadorias saídas”.

Para utilizar esta técnica a Constituição exige, apenas, que o imposto tenha sido cobrado na operação anterior. Não tendo incidido ICMS anteriormente, não há que se falar em compensação.

O período que se considera para confronto dos débitos das saídas com os créditos das entradas é mensal. Os instrumentos utilizados pelos contribuintes para apuração do ICMS a recolher no mês são: os Livros Fiscais e a Contabilidade da empresa. Os livros onde são efetuados os lançamentos fiscais de crédito e débito do ICMS são os Livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, respectivamente.

Com a confrontação de débitos e créditos fiscais, procura-se evitar a tributação “em cascata” ou cumulativa, distribuindo, igualitariamente, a carga tributária, de modo que cada contribuinte suporte, apenas, a parcela do tributo correspondente ao valor que agregou à mercadoria.

Para Machado (2005, p.353), a não cumulatividade possui deficiências, citadas a seguir:

Entre as suas desvantagens podem ser apontadas as seguintes:

- 1ª. Torna complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o fisco como os contribuintes;
- 2ª. Enseja o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis;
- 3ª. Exige normatização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se revela flagrantemente injusta;
- 4ª. Atinge mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a atividade industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado exatamente para aquelas atividades que mais produzem riqueza;

5ª. Com alíquotas elevadas, de até 25% estimula fortemente a evasão do imposto;

6ª. Praticamente impede a outorga de decisões, que restaram, com a vedação do crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência.

7ª. Tem gerado fortes atritos entre o fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase totalidade das questões levadas ao Juízo nos últimos vinte anos.

A opinião de Machado com relação ao assunto é divergente da maioria das opiniões doutrinárias, que defendem ser a não cumulatividade um instituto que gera desoneração da cadeia produtiva, uma vez que permite que o imposto pago em uma etapa da cadeia produtiva gere crédito para as etapas seguintes.

1.7.1 As exceções à não cumulatividade do ICMS

De acordo com o artigo 155, § 2º da Constituição Federal de 1988, transcrito no item anterior, pode-se verificar claramente que o legislador constituinte estabeleceu a obrigatoriedade da não cumulatividade do ICMS, não aceitando outro princípio ou técnica de tributação que seja diferente desta. Nenhuma norma pode ir contra o que foi estabelecido pela Constituição, mas simplesmente complementá-la, bem como adequar-se a ela.

Sobre o mesmo assunto assevera Diniz (1992, p. 13):

É da essência da Constituição ser limitadora dos poderes públicos, que não podem agir senão de acordo com ela. As normas constitucionais restringem a sua órbita de ação. Essa possibilidade de limitação jurídica é mais evidente no regime de Constituição rígida.

(...)

Nenhuma norma, seja de direito público, seja de direito privado, pode contrariar o comando constitucional, sob pena de ser decretada sua inconstitucionalidade pelo Poder Judiciário. As normas constitucionais são supremas, e elas todas devem adequar-se.

De acordo com a Lei Maior, ainda no artigo 155, § 2º, inc. II, somente a isenção e a não-incidência, salvo determinação em contrário, não darão crédito para compensação nas atividades seguintes. Logo, somente nestes casos, a Constituição vedou o aproveitamento de créditos fiscais.

O valor do ICMS, que o contribuinte paga no momento da aquisição de mercadorias ou serviços e vem destacado no documento fiscal, constitui, portanto, um crédito, emitido pelo Estado em favor do contribuinte, e para ser por este descontado, mediante compensação, por ocasião do acerto dos créditos e débitos

que é feito em relação ao valor do imposto a ser recolhido ao Estado, em cada período de apuração.

A maior polêmica sobre o assunto está com relação ao valor sobre o qual o contribuinte poderá creditar-se. Isto porque os fiscos estaduais vêm estabelecendo, através de Decretos, que o valor a ser creditado é aquele efetivamente recolhido pelo Estado de origem e não o valor efetivamente cobrado, como está definido na Constituição Federal. Os decretos estaduais que visam a proibir o contribuinte de se creditar de valores que lhe foram permitidos por lei são ilegais, inconstitucionais.

É difícil definir o montante efetivamente recolhido de ICMS, principalmente porque o imposto é não cumulativo, e, para obedecer a esse princípio, o contribuinte recolhe efetivamente a diferença entre o que foi debitado na operação de saída com o que foi creditado na operação de entrada.

Além disso, deve ser levado em consideração que os Estados concedem crédito presumido de ICMS, ou qualquer outro benefício fiscal que influencie no valor a recolher de tributo, onde parte é recolhido efetivamente em dinheiro e a parcela referente ao crédito presumido é recolhida com título de crédito. Isto não quer dizer que o ICMS não tenha sido recolhido efetivamente.

O *caput* do art. 23 da LC nº 87/96, estabelece condições para o aproveitamento do crédito de ICMS. Neste sentido a LC enfatiza que o crédito de ICMS para efeito de compensação com o débito do imposto está condicionado à idoneidade da documentação e à escrituração fiscal nos prazos e condições estabelecidas na legislação.

1.8 Crédito Fiscal do ICMS

O crédito fiscal do ICMS advém do direito de abater das operações de saídas o imposto pago por aquisição de produtos e mercadorias e serviços. O direito ao crédito nasce no momento da compra e é assegurado, formalmente, ao contribuinte, com o lançamento dos documentos nos livros fiscais de entradas. De acordo com o art. 60 do RICMS/CE dará direito a crédito fiscal o valor relativo a:

Art. 60. [...]

I - à mercadoria recebida para comercialização;

II - à mercadoria ou produto que sejam utilizados no processo industrial do estabelecimento;

- III - ao material de embalagem a ser utilizado na saída de mercadoria sujeita ao imposto;
- IV - aos serviços de transporte e de comunicação utilizados pelo estabelecimento;
- V - à mercadoria recebida para emprego na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal;
- VI - ao crédito presumido ou autorizado conforme o disposto na legislação;
- VII - à operação, quando a mercadoria for fornecida com serviço não compreendido na competência tributária dos municípios;
- VIII - ao destaque efetuado na nota fiscal de entrada emitida quando do retorno em operações de venda de mercadorias fora do estabelecimento;
- IX - à entrada de bem:
 - a) para incorporação ao ativo permanente;
 - b) para uso e consumo do estabelecimento, a partir de 1º de janeiro de 2011; (CEARÁ,1997)

Não darão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Segundo Ribeiro Neto (2011, p.464):

O crédito fiscal constitui-se no aproveitamento pelo contribuinte, do montante do ICMS resultante das entradas de mercadorias ou do recebimento do serviço, que deverá ser formalizado em livro próprio, o Registro de Entradas de Mercadorias e Registro de Apuração do ICMS. Constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo à compra de mercadoria para comercialização, ou produtos que sejam utilizados no processo industrial do estabelecimento, ao material de embalagem a ser utilizado na saída de mercadoria sujeita ao imposto, aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ao crédito presumido disposto na legislação, à operação, quando a mercadoria for fornecida com serviço não compreendido na competência tributária dos municípios, ao destaque efetuado na nota fiscal de entrada emitida quando do retorno em operações de venda de mercadorias fora do estabelecimento, à entrada de bem para incorporação ao ativo permanente, à operação tributada posterior à entrada ou não tributada relativa a produto agropecuário, ou o valor a ser apropriado seja proporcional ao crédito da operação tributada anterior àquela não tributada.

No Registro de Entradas são lançadas todas as operações recebidas pelo contribuinte, independente se elas geram crédito ou não. Este livro é formado por colunas que identificam o valor da operação, base de cálculo, imposto creditado dentre outras informações. No Livro Registro de Saídas são lançadas todas as operações de saída, tributadas e não tributadas, ocorridas no mês. Ao final do período utiliza-se o Livro Registro de Apuração do ICMS a fim de se obter o valor a recolher de ICMS.

Através da Contabilidade da empresa também pode ser apurado o ICMS do período, através da confrontação de créditos das entradas e débitos das saídas que deve ter correspondência com os valores registrados nos livros fiscais.

O montante do crédito utilizado corresponde ao valor a ser abatido do respectivo débito do imposto. Caso o crédito seja maior que o débito, o crédito será acumulado para o mês subsequente, podendo ser utilizado em até cinco anos contados da data de emissão do documento.

1.9 Lei Complementar

A Constituição atribuiu competência tributária à União para criar uma lei geral sobre o ICMS, através de Lei Complementar. A partir da Lei Maior, cada Estado institui o tributo por Lei Ordinária, o chamado Regulamento do ICMS - RICMS, que é uma consolidação de toda a legislação sobre o ICMS vigente no Estado, e é aprovada por Decreto do Governador. De acordo com o art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, no que tange ao ICMS:

Art. 155 (...)

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 industrializados;
- prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão revogados;
- definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade;
- fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior, de serviços e de mercadorias. (BRASIL, 1988)

A Lei Complementar possui uma série de tarefas, atribuídas pela Constituição Federal. Em matéria tributária possui relevante importância, mas não possui função de criar tributos; os institui, apenas, em situações excepcionais, definidas na CF. Além das disposições do art. 155, § 2º, inciso XII, é responsável, também, por estabelecer fatos geradores dos tributos, bases de cálculo e contribuintes não só do ICMS, mas dos tributos em geral.

1.10 O CONFAZ

O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ é um órgão instituído em decorrência de previsão constitucional e na Lei Complementar nº 24/75 com o objetivo de promover a criação de regras tributárias e normas harmonizadas entre os Estados da Federação.

Trata-se de um órgão deliberativo constituído pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada Estado e Distrito Federal e pelo Ministro de Estado da Fazenda, que visa a promover o aperfeiçoamento do federalismo fiscal e a harmonização tributária entre os Estados da Federação.

Com esse intuito, as Secretarias de Fazenda de todos os Estados mantêm uma Comissão Técnica Permanente (COTEPE), que se reúne regularmente, com o objetivo de discutir temas em finanças públicas de interesse comum.

O CONFAZ é responsável pela elaboração de convênios, concedendo ou revogando isenções, incentivos ou benefícios fiscais relativamente ao ICMS, instituindo as regras do Sistema Nacional de Informações Econômico-Fiscais, SINIEF e dos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal (ECF), além de outras medidas assecuratórias da simplificação e harmonização das regras tributárias. (RIBEIRO NETO, 2011, p. 338)

Foi o Convênio nº 133/97 que aprovou o regimento do CONFAZ, e estabeleceu competências, regras, periodicidade das reuniões e demais requisitos para seu funcionamento.

O CONFAZ é formado pelos representantes dos Estados e Distrito Federal: os Secretários de Fazenda, e do Governo Federal: o Ministro de Estado da Fazenda, ou representante por ele indicado.

Para atingir o objetivo a que se propõe, que é o de promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional - CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais, as Secretarias de Fazenda de todos os Estados mantêm uma Comissão Técnica Permanente (COTEPE), que

se reúne trimestralmente, com o objetivo de discutir temas de interesse comum, para que possam ser decididos nas reuniões periódicas do CONFAZ.

Tais decisões são operacionalizadas por meio de legislação específica, quais sejam: os convênios, protocolos, ajustes SINIEF, bem como estudos que, em geral, tratam sobre concessão ou revogação de benefícios fiscais do ICMS, procedimentos operacionais a serem observados pelos contribuintes, normas de substituição tributária do ICMS, dentre outros assuntos.

De acordo com a Lei Complementar nº 24/75 as isenções e benefícios fiscais do ICMS serão concedidas ou revogadas por meio de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. A concessão de tais benefícios dependerá, sempre, de decisão unânime dos Estados representados.

2 BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS

É cediço que o Brasil é um País com grandes desigualdades sociais e má distribuição de renda. Um dos objetivos fundamentais da República brasileira, previsto no art. 3º, inciso III da CF/88, é erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais, *in verbis*:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (BRASIL, 1988)

Para atingir tal fim, bem como promover o equilíbrio social e econômico entre as diferentes Regiões do País, várias ações de cunho político, social e econômico podem ser adotadas, dentre elas encontra-se a concessão de incentivos ou benefícios fiscais.

A concessão de incentivos fiscais proporciona a redução ou até mesmo a eliminação do ônus tributário. Os Entes federativos utilizam-se, portanto, dessa faculdade como instrumento de política econômica, para atraírem investimentos para os seus territórios, e, por consequência, empregos, geração de renda e aumento da arrecadação.

No entanto, os incentivos e benefícios fiscais não podem ser concedidos de forma unilateral pelos Estados membros da federação. De acordo com o art. 155, parágrafo 2º da CF/88, quaisquer subsídio, isenção, anistia e crédito presumido, relativo a impostos, taxas e contribuições somente poderão ser concedidos mediante Lei Complementar.

Art. 155.

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (BRASIL, 1988)

A Lei Complementar nº 87/96, também conhecida como “Lei Kandir”, regulamentou o ICMS. Porém, uma vez que o assunto não foi disciplinado pela sobredita legislação, entende-se que o mesmo, ainda hoje, é regulado pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição Federal.

A Lei Complementar nº 24/75 determinou, em seu art. 1º, que as isenções e demais benefícios relativos ao ICMS serão concedidos ou revogados através de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e Distrito Federal, assim como regulamentou os termos para a sua concessão.

Assim, para ser legítimo, o benefício fiscal deve ser previsto em acordos coletivos de matéria tributária, denominados de Convênios, aprovados em reuniões do CONFAZ de forma unânime, conforme previsto no parágrafo 2º, art. 2º da Lei Complementar nº 24/75.

2.1 Convênios interestaduais

De acordo com o art. 100, inciso IV do CTN, os convênios celebrados entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos.

Os convênios, apesar de não constituírem Lei em sentido formal, têm força de Lei, e geram obrigações nos limites de sua eficácia. Podem ser celebrados entre todos os Estados ou alguns deles e a União.

Para Machado (1997, p. 15), “os convênios são o instrumento adequado para tratar das matérias a que se reporta o art. 155, § 2º, inciso VI, alíquotas internas inferiores às interestaduais, e o inciso XII, alínea ‘g’, isenções, incentivos e outros benefícios fiscais relacionados com o ICMS.”

Entende-se que os convênios atuam como mecanismo de solução de conflitos de interesses dos Entes Subnacionais, no âmbito tributário, sendo meio para a manutenção da justiça fiscal do País.

O Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3794/PR confirmou a necessidade de convênio para amparo dos benefícios fiscais concedidos, *in litteris*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. NECESSIDADE DE AMPARO EM CONVÊNIO INTERESTADUAL. ART. 155, XII, G DA CONSTITUIÇÃO.

Nos termos da orientação consolidada por esta Corte, a concessão de benefícios fiscais do ICMS depende de prévia aprovação em convênio interestadual, como forma de evitar o que se convencionou chamar de guerra fiscal. Interpretação do art. 155, XII, g da Constituição. São inconstitucionais os arts. 6º, no que se refere a "benefícios

fiscais" e "financeiros-fiscais", 7º e 8º da Lei Complementar estadual 93/2001, por permitirem a concessão de incentivos e benefícios atrelados ao ICMS sem amparo em convênio interestadual. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente.

Os Convênios de ICMS podem ser autorizativos ou impositivos. Convênios autorizativos são aqueles que permitem às Unidades da Federação conceder quaisquer incentivos ou benefícios fiscais, bem como a isenção do imposto. Já os Convênios Impositivos concedem diretamente a isenção, incentivo ou benefício fiscal, sem necessidade de a Unidade da Federação envolvida alterar expressamente a sua legislação, bastando a ratificação do Convênio.

É, pois, de responsabilidade do CONFAZ, pelo seu Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária, promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS. A concessão de benefícios fiscais dependerá de decisão unânime de todos os representantes dos Estados.

Assim, os convênios são celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes, os Secretários de Fazenda, de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representante do Governo Federal.

Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando-os ou não. Será considerado rejeitado o convênio que não for ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação ou, de no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação.

2.2 Competência

A Lei Complementar nº 24/75 ao dispor sobre os convênios para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, determinou em seu art. 1º que:

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

I - À redução da base de cálculo;

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

III - À concessão de créditos presumidos;

IV - A quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto 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.
(BRASIL, 1975)

Observa-se, de acordo com a legislação acima, que os benefícios fiscais de ICMS devem ser concedidos ou revogados através de convênios interestaduais, acordados pelos Estados e Distrito Federal, não sendo considerados válidos os benefícios concedidos por um Estado sem acordo com os demais.

Este procedimento adotado para concessão de benefícios já tinha como fim impedir a chamada "guerra fiscal" entre os entes federados, que, na inobservância destas regras, poderiam conceder livremente benefícios através de sua legislação estadual, pondo em risco o pacto federativo.

Desta forma, as isenções do ICMS só poderão ser concedidas ou revogadas nos termos de Convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Esta regra também se aplica:

- a) à redução da base de cálculo;
- b) à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo ao contribuinte, ao responsável ou à terceiros;
- c) à concessão de créditos presumidos;
- d) a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais concedidos com base no ICMS, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus.

Gaspar (1998, citado por RIBEIRO NETO, 2011, p.436) acrescenta que:

A Lei Complementar nº 24/75 estabelece que as reduções na base de cálculo do ICM, e por extensão, do ICMS serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. Uma redução na base de cálculo, assim como a concessão de crédito presumido implicam, na prática, aplicação de alíquota menor sobre a base de cálculo, o que ocasiona menor imposto devido. (Gaspar 1998, citado por RIBEIRO NETO, 2011, p.436)

2.3 Redução da Base de Cálculo

Espécie de benefício fiscal que tem por finalidade reduzir a base de cálculo do imposto em percentual definido na legislação. Quando o Estado concede redução da base de cálculo, está de fato isentando parte da tributação incidente na respectiva operação sem, no entanto, modificar a sua alíquota do ICMS. Com isso, busca-se incentivar atividades, estimular e facilitar a aquisição de certas mercadorias e a prestação de determinados serviços.

A base de cálculo reduzida constitui-se, em última análise, num benefício fiscal concedido pelo legislador, o qual, encontrando-se apto a adotar o valor integral da operação ou da prestação de serviço realizada como base de cálculo, opta pela criação de um redutor. Nessa perspectiva, a base de cálculo de apuração de ICMS a recolher, diante de disposição legal específica, é reduzida, representando uma parcela percentual da mercadoria vendida. (PLASTINA et al, 2006; p.123)

Em sentido próximo, ainda Plastina et al (2006, p. 150) afirma que:

A redução da base de cálculo constitui-se em técnica de tributação, pela qual a pessoa política competente, por interesses extrafiscais, estranhos aos meramente arrecadatários, busca não só incentivar determinadas atividades, como também estimular e facilitar a aquisição de certas mercadorias. No âmbito do ICMS, beneficiam-se da aludida sistemática de tributação, em geral, as mercadorias integrantes da cesta básica de alimentos, de medicamentos, as máquinas e implementos agrícolas, dentre outras.

Ao contrário da isenção, a base de cálculo reduzida faz nascer a obrigação tributária, porém em valor inferior àquela que nasceria, caso não existisse redução.

Como exemplo pode ser citado o Convênio de ICMS nº 52/91, que concede redução na base de cálculo de ICMS nas operações com máquinas e equipamentos agrícolas. Supondo uma operação interna no Estado do Ceará, com o produto “x” Classificação Fiscal nº 8427.20.90, pertencente ao Anexo II do citado convênio, a tributação dar-se-á como no exemplo a seguir:

Exemplo:

Considerando o Produto “x”: Classificação Fiscal nº 8427.20.90 pertencente ao anexo II do Convênio ICMS nº 52/91:

Valor do Produto: R\$ 20.000,00

Carga Tributária de acordo com a Cláusula Segunda, inciso II Convênio:
5,60%

Percentual de redução a ser aplicado: 67,05%

Valor da Redução: R\$ 13.410,00

Base de Cálculo de ICMS: R\$ 6.590,00

Alíquota: 17%

Valor do ICMS: R\$ 1.120,30

De acordo com a Cláusula Segunda, inciso II do Convênio de ICMS nº 52/91, a carga tributária nas operações internas para produtos constantes no Anexo II é de 5,60% (cinco vírgula seis décimos percentuais). Para se chegar a essa carga tributária, é preciso reduzir a Base de Cálculo do ICMS em 67,05% (sessenta e sete vírgula zero cinco por cento).

Desta forma ao se aplicar a alíquota de 17% (dezessete por cento) tem-se como resultado o valor correspondente à carga tributária estipulada no Convênio. No exemplo citado, considerando-se o valor do produto R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) o valor do ICMS correspondente à 5,60% (cinco vírgula seis décimos percentuais) é R\$ 1.120,00 (um mil cento e vinte reais).

2.4 Crédito Presumido

Dentre os benefícios fiscais concedidos, o Crédito Presumido é um dos mais utilizados. Através dele, e por meio da sistemática da não cumulatividade, determinado Estado concede redução do ICMS devido, sem alterar o valor indicado no documento fiscal.

O cálculo do crédito a ser apropriado dar-se-á pela aplicação do percentual descrito na legislação sobre o valor dos débitos de ICMS relativos às operações de saídas. O valor calculado do crédito presumido será imputado na apuração de ICMS, no campo Outros Créditos, influenciando, diretamente, na apuração e no valor a pagar de imposto.

Segundo Ribeiro Neto (2011, p. 474), o crédito presumido de ICMS “consiste, na verdade, de um benefício fiscal concedido pela entidade tributante ao contribuinte, posto que, na prática, implica redução de alíquota, reduzindo, consequentemente a carga tributária”.

De acordo com a Lei Complementar nº 24/75, assim como os demais benefícios fiscais de ICMS, o crédito presumido deve ser concedido por meio da celebração de Convênio entre as Unidades Federativas. Não sendo concedido desta forma, o benefício é visto pelos demais Estados como unilateral, ilegítimo, não podendo gerar crédito ao destinatário pelo valor total destacado no documento fiscal.

Isso porque, para os Estados adquirentes, não basta haver o destaque de ICMS no documento fiscal; há que ter sido pago em sua totalidade. E com a utilização do incentivo relativo ao crédito presumido, o ICMS destacado na Nota Fiscal não equivale àquele efetivamente recolhido pelo remetente da mercadoria.

Alguns Estados como Minas Gerais, São Paulo e Ceará editaram normas vedando a apropriação de créditos do ICMS, que tenham gozado de benefício fiscal na origem, não aprovados via Convênio.

O embasamento para a não utilização do crédito é o art. 8º da LC nº 24/75, que determina que a inobservância dos seus dispositivos culminará na ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria e a exigibilidade do imposto que não foi recolhido.

2.5 Crítica à legislação atual

A Federação é composta por Estados heterogêneos, cujas necessidades não são uniformes. Diante disso, é improvável a fixação de uma política comum, de âmbito nacional, que atenda aos interesses de todas as unidades da federação.

Com relação aos incentivos fiscais, se todos os Estados concederem o mesmo benefício, não haverá motivo para investir em Estados mais pobres. Será mais compensador estabelecer negócios nos Estados mais ricos, que concentram os principais centros de distribuição do País.

Assim, os Estados mais pobres, consumidores, com menor capacidade de produção e menor ritmo econômico permanecerão sem capacidade de concorrer com os demais.

Neste momento, o contexto econômico vivido é totalmente diverso daquele verificado em 1975, quando foi sancionada a Lei Complementar nº 24/75, não coerente com a aplicação de unanimidade obrigatória para a aprovação dos benefícios fiscais.

COSTA (2010, p.9) opina que:

“A deliberação unânime é imprescindível para preservar a autonomia dos Estados. Se a deliberação não fosse unânime, mas por maioria, como pretendem alguns, qualquer Estado ficaria subordinado à decisão dessa maioria, ainda que contrária aos seus interesses. A autonomia dos Estados já não é grande em face da União. Decisões do CONFAZ por maioria representariam o fim desta autonomia dos Estados em relação à maioria dos outros.” (COSTA, 2010, p.9)

Segundo Martins (2012), “se a unanimidade deliberativa cair, ficarão os Estados sujeitos à pressão de toda espécie, por investidores que passarão a promover verdadeiros leilões entre as administrações estaduais, na escolha do local mais conveniente (ou seja, do Estado que der maiores incentivos) para a sua instalação.

Apesar das opiniões doutrinárias citadas acima, não se pode esquecer que a referida unanimidade vai de encontro às diretrizes do Estado democrático de Direito no qual se assenta a Federação, ao desprezar a vontade da maioria para buscar a vontade da totalidade.

Já Machado Segundo (2010, p. 167), argumenta que, com o requisito de aprovação unânime, “torna-se praticamente impossível aos Estados-membros a obtenção do CONFAZ para que utilizem o ICMS como instrumento de política fiscal, destinado à atração de indústrias e ao consequente desenvolvimento do economia local”.

Além disso, ao se exigir a unanimidade na aprovação de determinado benefício ou incentivo fiscal, corre-se o risco de um Estado não produtor ou não interessado na concessão de um benefício que economicamente não o atinge, tenha poder de vetar um Convênio, simplesmente para “barganhar” outro interesse. Ou seja, o posicionamento contrário de apenas um dos 27 (vinte e sete) Estados representados pode dar margem à guerra fiscal.

3 A GUERRA FISCAL NO AMBITO DO ICMS

Com o intuito de atrair investimentos aos seus respectivos Estados, os governos estaduais oferecem aos contribuintes benefícios fiscais do ICMS.

Esses benefícios, quando concedidos apenas pelos Estados remetentes sem comum acordo com os demais Estados, são vistos por estes como irregulares por estarem em desacordo com o previsto na legislação que rege a matéria, bem como configuram um conflito federativo conhecido como guerra fiscal.

Está previsto na Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, parágrafo 2º, que cabe à Lei Complementar regular a forma como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Embora o projeto de Lei que deu origem à Lei Kandir, Lei Complementar nº 87/96, propusesse meios para coibir a guerra fiscal entre os Estados através da concessão de incentivos e benefícios fiscais, o mesmo foi aprovado sem os dispositivos que tratavam deste assunto, de forma que a matéria permaneceu tratada por meio da Lei Complementar nº 24/75.

No entanto, segundo já mencionado no capítulo anterior deste trabalho, a Lei Complementar nº 24/75, tratou da matéria e estabeleceu requisitos para a concessão de incentivos fiscais relacionados ao ICMS, cujos incentivos somente são considerados legítimos quando estabelecidos através de convênios celebrados em reuniões do CONFAZ; além disso, é requisito para aprovação do incentivo a aprovação unânime por parte dos Estados presentes, devidamente representados.

Bastaria o cumprimento desta Lei para acabar com a guerra fiscal do ICMS. No entanto, não é isto o que acontece na prática, uma vez que alguns Estados concedem incentivos aos seus contribuintes sem aprovação do CONFAZ, prejudicando a economia de outras unidades da federação.

Dentre os incentivos fiscais mais comumente concedidos unilateralmente pelos Estados está o do crédito presumido, através do qual os contribuintes destacam o ICMS em seus documentos fiscais utilizando-se da alíquota aplicável, nos termos da Lei Complementar nº 87/96 e resoluções do Senado Federal.

Contudo, o Estado concede a tais contribuintes, normalmente empresas industriais e centros de distribuição de mercadorias, o benefício de usufruir de crédito presumido em percentual definido em Lei, sobre o imposto apurado na operação de saída.

Assim, embora haja o destaque do ICMS no documento fiscal utilizado na operação de saída às alíquotas de 7% ou 12%, conforme o caso, o contribuinte remetente da mercadoria, em face do benefício fiscal que lhe foi concedido, recolherá percentual inferior ao destacado no documento fiscal; em alguns casos a carga tributária do ICMS, correspondente à utilização do crédito presumido, será equivalente a 2% ou 3%, apenas.

O conflito entre os Estados de origem e destino inicia-se quando o Estado recebedor da mercadoria julga indevido o aproveitamento total do crédito de ICMS destacado no documento fiscal, correspondente à operação com Estados onde há aplicação de benefícios fiscais concedidos unilateralmente.

Assim, os Estados destinatários estabelecem limitações ao aproveitamento do referido crédito pelos contribuintes, restringindo a aplicação do princípio essencial do ICMS, a não cumulatividade.

Tais limitações encontram, previamente, respaldo na própria Lei Complementar nº 24/75, art. 8º (*in verbis*), que permite ao Estado de destino, que for prejudicado pela concessão de incentivos à revelia da Lei, anular os créditos provenientes dos Estados que concedem incentivos sem respaldo em Convênios.

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. (BRASIL, 1975)

O que se verifica na Lei Complementar nº 24/75 é uma limitação ao princípio da não cumulatividade, à medida em que se propôs a nulidade do crédito de ICMS ao destinatário da mercadoria, no caso de ser aplicado incentivo desobediente à referida Lei.

3.1 A Não Cumulatividade do ICMS e os incentivos fiscais

Conforme foi tratado no início desta monografia, a não cumulatividade está prevista na CF/88, sendo princípio constitucional que deve ser observado, indistintamente, pelo contribuinte, legislador e Estado arrecadador.

Sua previsão constitucional está definida no art. 155, parágrafo 2º, assim como na Lei Complementar nº 87/96, que assevera o seguinte em seu artigo 19:

Art. 19. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado.” (BRASIL, 1996)

Já o parágrafo 1º do artigo 20 da Lei Kandir dispõe que:

Parágrafo 1º. Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestação isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. (BRASIL, 1996)

O ICMS é, pois, essencialmente não cumulativo, devendo o valor devido em cada operação ser compensado com aquele cobrado nas operações anteriores.

O objetivo desta técnica de tributação é fazer com que o sobredito tributo incida apenas sobre o valor agregado em cada operação, de forma similar àquela usada no IVA Português, por exemplo.

A Lei Kandir estabelece requisitos para fins de crédito do ICMS em seu artigo 23, *in verbis*:

Art. 23. O direito de crédito para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.
Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento. (BRASIL, 1996)

São, portanto, requisitos para aproveitamento do crédito de ICMS a idoneidade da documentação e a sua escrituração nos prazos previstos na legislação. Além disso, é importante lembrar que, na Carta Magna, só há duas hipóteses em que não haverá crédito de ICMS: a não incidência e a isenção tributária.

Contudo, os Governos Estaduais na ânsia de legislar a qualquer custo, buscam, através de decretos e normas, modificar o que está estabelecido na Constituição Federal, objetivando conceder aos contribuintes o direito de se creditarem somente do valor efetivamente recolhido na operação anterior e não sobre o valor cobrado como está estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

Segundo já definido pelo Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário nº 111.757-5/SP, pág.693) “o creditamento não é faculdade do contribuinte, mas dever para com a ordem jurídica objetiva, tanto que não lhe é possível renunciar ao crédito do imposto, ainda quando isto lhe fosse conveniente”.

Havendo questionamentos com relação a benefícios fiscais de ICMS, deve o Estado que se sentir ofendido, dirigir-se ao Poder Judiciário, ajuizando Ação Declaratória de Inconstitucionalidade - ADIN, conforme previsto na CF/88.

Nenhum tributo pode ir contra os preceitos constitucionais, ainda que sua regulamentação tenha sido realizada pelos entes federativos de forma independente.

3.2 Comportamento do Estado do Ceará

O Estado do Ceará também objetiva atrair investimentos para seu território. Com base nesta política, foi criado, através da Lei nº 10.367/79, o Fundo de Desenvolvimento Industrial, também conhecido como FDI.

A Política Industrial do Estado do Ceará tem como objetivo, através do FDI, incentivar a implantação, ampliação, diversificação, recuperação e modernização de estabelecimentos industriais, compreendendo ações voltadas para atração seletiva de investimentos industriais.

Para adesão ao referido incentivo a pessoa jurídica deverá encontrar-se rigorosamente em dia com o Órgão Gestor do FDI e os fiscos: Federal, Estadual e Municipal.

Dentre os benefícios do citado programa está a redução de até 75% do ICMS devido, bem como diferimento do ICMS devido na importação de máquinas, equipamentos, partes e peças destinadas a projetos industriais; e daquele ICMS relativo ao diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de máquinas, equipamentos, partes e peças destinadas a projetos industriais, dentre outros.

O FDI foi criado pelo Estado do Ceará sem suporte em Convênio celebrado pelos Estados através do CONFAZ, sendo, portanto, inconstitucional.

Por outro lado, apesar de ter sido criado incentivo pelo Estado do Ceará sem observância à Lei Complementar nº 24/75, a referida unidade da federação tem procurado se proteger dos efeitos que a guerra fiscal pode trazer à sua economia.

Para isso, editou decretos que criam barreiras e cobranças adicionais à entrada de produtos oriundos de Estados que concedem benefícios em desacordo com as normas vigentes anteriormente citadas.

É o caso do Decreto nº 29.560/08, que cobra adicionalmente ao tributo devido na entrada interestadual de produtos, o percentual de 5% (cinco por cento) quando da entrada de produtos oriundos de Estados que concedem benefícios à revelia da LC nº 24/75.

Art.2º O imposto a ser retido e recolhido na forma do art.1º será o equivalente à carga tributária líquida resultante da aplicação dos percentuais constantes do Anexo III deste Decreto, sobre o valor do documento fiscal relativo às entradas de mercadorias, incluídos os valores do IPI, frete e carreto, seguro e outros encargos transferidos ao destinatário. §1º O recolhimento do ICMS efetuado na forma do caput deste artigo não dispensa a exigência do imposto relativo:
III – 5% (cinco por cento) quando das entradas de mercadorias oriundas de empresas de outros Estados relacionadas em ato normativo expedido pelo Secretário da Fazenda, a título de neutralização dos benefícios fiscais obtidos em desacordo com a Lei Complementar nº24/75. (BRASIL, 1975)

Observa-se que o Estado do Ceará, ao passo que concede incentivo fiscal inconstitucional, como é o caso do FDI, procura desestimular a aquisição de produtos vindos de Estados que concedem benefícios ilegítimos, na tentativa de manter uma concorrência mais justa com os produtos produzidos e comercializados dentro de seu território.

3.3 Posição Jurisprudencial acerca do descumprimento da Lei Complementar nº 24/75

O descumprimento da Lei Complementar nº 24/75 é praticado por grande parte dos Estados da federação, que consideram a concessão de incentivos fiscais a única maneira de promover a industrialização dos seus Estados.

Quase todas as Unidades já foram condenadas pelo STF pela prática da guerra fiscal; destes, exclui-se apenas o Estado de Amazonas, que foi dispensado

pelo art. 5º (*in verbis*) do mesmo diploma legal de obter a anuência dos demais Estados para a concessão de incentivos fiscais na Zona Franca.

Art. 15. O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas. (BRASIL, 1975)

O Supremo Tribunal Federal (STF) tem decidido que a concessão de “facilidades fiscais” pelos Estados sem prévia aprovação do CONFAZ é inconstitucional.

Através da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 3664/11 (*in verbis*) o STF julgou inconstitucional o Decreto nº 27.427/00 do Estado do Rio de Janeiro, que concedeu redução de alíquota e crédito presumido mediante decreto, de modo unilateral, sem observância da Constituição Federal e Lei Complementar nº 24/75.

INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Decreto nº 27.427/00, do Estado do Rio de Janeiro. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ICMS. Benefícios fiscais. Redução de alíquota e concessão de crédito presumido, por Estado-membro, mediante decreto. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada guerra fiscal. Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra g, da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.

Pelo mesmo motivo, o STF julgou inconstitucional, por meio da Ação de Inconstitucionalidade nº 4152, o Decreto nº 52.381/07 do Estado de São Paulo que concedeu redução de base de cálculo e concessão de crédito presumido sem suporte em Convênio celebrado no CONFAZ.

INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Decreto nº 52.381/2007, do Estado de São Paulo. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Benefícios fiscais. Redução de base de cálculo e concessão de crédito presumido, por Estado-membro, mediante decreto. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada guerra fiscal. Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra g, da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS de modo

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

3.3.1 Modulação dos efeitos das decisões do STF

Apesar dos inúmeros posicionamentos já proferidos pelo STF, que sugeriram o fim dos conflitos de interesses fiscais entre os Estados, permaneceu a insegurança jurídica anterior, uma vez que nada foi definido sobre os efeitos das referidas decisões.

O art. 27 da Lei nº 9.968/99, em seu artigo 27 dispõe o seguinte:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir do seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Tal faculdade do Supremo Tribunal Federal é conhecida como modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, que permite ao STF conferir eficácia das decisões proferidas para o passado, futuro ou limitar a eficácia retroativa ou prospectiva.

No caso das decisões já proferidas sobre os benefícios fiscais de ICMS, poderão ser modulados os efeitos de duas formas, “*ex nunc*” (desde agora) ou “*ex tunc*” (desde então, à época). Regra geral, são adotados pelo STF os efeitos “*ex tunc*”.

Caso os benefícios não possam mais ser utilizados a partir da data de cada decisão e a partir desta data o ICMS deva ser pago integralmente, os efeitos assim modulados são “*ex nunc*”. Já se os efeitos forem considerados “*ex tunc*”, os Estados deverão cobrar todo o tributo não recolhido dos contribuintes beneficiados pelo incentivo inconstitucional.

Ressalte-se que a diferença a ser recolhida, representa um prejuízo bastante relevante ao contribuinte, que, quando vendeu seus produtos, não computou o referido valor no custo dos mesmos. E assim, não repassou, na época, os valores aos contribuintes finais da mercadoria, tendo, agora, que arcar com o pagamento de todo valor ao Estado.

Verifica-se que o efeito “*ex tunc*” poderá prejudicar os contribuintes e levá-los à falência, gerando desemprego e retrocesso no estágio de desenvolvimento industrial de cada região.

Para Costa (2010, p. 10), “a segurança jurídica exige que os efeitos das decisões sejam *ex tunc*. Caso contrário, os Estados continuarão com essa prática, fiados em que, no futuro, outras decisões do STF serão moduladas, com base nos mesmos argumentos que ora se usam”.

Para Segundo (2010, p. 170), mesmo os Estados-membros que não tiveram dispositivos de sua legislação declarados inconstitucionais pelo STF deverão proceder à anulação dos atos concessivos de tais incentivos e a cobrança dos valores correspondentes, pois os motivos invocados pelo STF para considerar os incentivos são os mesmos.

Dado o exposto, verifica-se que as decisões de inconstitucionalidade do judiciário não trouxeram, até o momento, resultado efetivo, principalmente acerca dos efeitos temporais.

Todavia, pressupõe-se que seus resultados terão efeitos “*ex tunc*”, pelo qual será cobrado dos contribuintes que usufruíram dos incentivos inconstitucionais todo o valor de ICMS não recolhido.

Tal situação é injusta, pelo fato de que, dos efeitos dos incentivos concedidos à revelia da Lei, beneficiaram-se, tanto o Estado como contribuinte e até mesmo o povo, com a geração de empregos, por um longo período de tempo.

Ademais, neste período, o contribuinte seguiu a legislação vigente e se não tivesse feito desta forma, logo teria fechado suas portas sem possibilidade de concorrer com os demais contribuintes, que pleitearam o incentivo concedido pelo Estado.

De fato, para minimizar-se o efeito deletério da revogação de tais incentivos, seria necessária a não cobrança retroativa dos valores não recolhidos e, a partir daquela data, que os referidos benefícios fossem de imediato revogados, o que seria mais justo.

Ao contribuinte que se sentir lesado pelos efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos incentivos fiscais, é facultada a busca de reparação dos danos, por meio de ação própria. Todavia, de efeitos longos, como toda demanda do contribuinte contra o Estado.

4 SITUAÇÃO ATUAL

Pelos comentários anteriormente expostos nesta monografia e por consequência da insegurança jurídica na qual convivem fisco e contribuinte, sendo este o principal lesado pelos efeitos da apontada insegurança, verificou-se a necessidade de criação de meios e práticas que objetivem o fim para a guerra fiscal.

Foram, pois, recentemente, e serão propostas pela União, iniciativas que visam a amenizar os citados efeitos. Porém, já se pode dizer, com propriedade, que são apenas os primeiros passos de uma longa caminhada.

4.1 Alíquota de 4%, a título de ICMS, nas operações interestaduais com produtos importados

Entre as “facilidades” fiscais concedidas à revelia da Lei pelos Estados, existem aquelas relacionadas às operações de importação de bens e mercadorias nos Estados que possuem portos.

A maior parte das operações de saídas dos produtos importados por via marítima para outros Estados da federação é beneficiada pelo crédito presumido de ICMS, de forma que o ICMS destacado no documento fiscal de saída de cada bem não corresponde ao montante efetivamente recolhido de ICMS, para o Estado destinatário.

Este, por sua vez, sentindo-se lesado, anula ou reduz o valor do crédito de ICMS a que o contribuinte possui direito, por não ser equivalente ao montante de fato recolhido, em decorrência dos benefícios fiscais.

Com o intuito de reduzir os efeitos dos conflitos entre os Estados, foi instituída a alíquota interestadual unificada de 4% (quatro por cento) nas operações interestaduais com produtos importados ou com o conteúdo de importação superior a 40%, através da Resolução do Senado Federal nº 13 /2012, *in verbis*:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento). (BRASIL, 2012)

Foi então, estabelecido na Resolução do Senado Federal nº 13/2012 que, a partir de 1º de Janeiro de 2013, a alíquota de ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, seria de 4% (quatro por cento).

O sentido da criação desta norma objetiva o fim da guerra dos portos, que gera concorrência desleal entre o produto importado e o nacional, prejudicando demasiadamente a indústria nacional, principalmente as estabelecidas nos Estados menos desenvolvidos.

A regra estabelecida na Resolução do Senado nº 13/2012 aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro, não tenham sido submetidos a processo de industrialização; bem como aos que, ainda que submetidos a qualquer processo de industrialização, resultem em bens ou mercadorias com conteúdo de importação superior a 40%.

De acordo com o parágrafo 2º do art. 1º da Resolução do Senado nº 13/2012 a Cláusula 4ª do Ajuste SINIEF nº 19/2012, Conteúdo de Importação representa o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem submetido a processo de industrialização.

Excetuam-se da aplicação da alíquota de 4%, de acordo a Cláusula 3ª do Ajuste SINIEF nº 19/2012:

Cláusula terceira Não se aplica a alíquota do ICMS de 4% (quatro por cento) nas operações interestaduais com:

I - bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, definidos em lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior - CAMEX - para os fins da Resolução do Senado Federal nº 13/2012;

II - bens e mercadorias produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e as Leis nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 10.176, de 11 de janeiro de 2001, e 11.484, de 31 de maio de 2007;

III - gás natural importado do exterior. (BRASIL, 2012)

Portanto, a legislação em comento objetivava excluir de sua aplicação os bens e mercadorias que não tenham similar nacional definidos na Resolução

CAMEX, os produzidos em conformidade com processos produtivos básicos, e o gás natural importado do exterior.

Com relação aos benefícios fiscais, o Convênio ICMS nº 123/2012 determinou que, a partir de 1º de Janeiro de 2013, não serão aplicados os benefícios fiscais concedidos anteriormente para as operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, exceto se, de sua aplicação em 31 de dezembro de 2012, resultar carga tributária menor que 4%, hipótese em que deverá ser mantida a carga tributária prevista naquela data; bem como na hipótese de isenção.

Caso determinado contribuinte praticasse operações interestaduais com benefício fiscal que gerasse uma carga tributária nessas operações inferior a 4%, poderia ser mantida tal tributação, pois o intuito da Resolução n.º 13/2012 é justamente o de coibir a aplicação de alíquotas superiores a 4%, tendo em vista que havia a concessão de crédito presumido em diversos Estados, e o Estado de destino era prejudicado com a entrada do crédito integral. A redução da alíquota para 4% inviabiliza o planejamento tributário, pois reduz o ganho do crédito na operação.

Da mesma forma, caso a operação praticada fosse acobertada por uma isenção, também pode ser mantida a carga tributária, até mesmo porque qualquer isenção deveria ser alcançada por norma legal de concessão, e não estaria havendo a situação mencionada no item anterior, que acarretaria prejuízo para o Estado de destino.

Diante disto, ficou concluído que os benefícios fiscais que resultem em uma carga tributária acima de 4% não serão mais aplicados, prevalecendo a aplicação da alíquota de 4% na operação interestadual.

4.1.1 Aplicação da alíquota de 4% a todas as cadeias de circulação das mercadorias

Inicialmente, pela redação do art. 1º da Resolução do Senado nº 13/2012, pairou a dúvida em relação à aplicação da alíquota de 4%, se sua aplicação ocorreria somente na primeira operação com produtos importados ou em todas as etapas nas quais as mercadorias ou bens fossem comercializados nas operações interestaduais.

No entanto, apesar da obscuridade constante na nova legislação, com a publicação do Ajuste SINIEF nº 20/2012 e a criação de códigos de situação tributária (CST's) diferenciados para cada produto de origem estrangeira ou nacional com conteúdo de importação superior a 40%, dentre outros códigos criados pelo citado ajuste, reforçou-se o entendimento de que a alíquota de 4% incidirá em todas as etapas de circulação das mercadorias.

Assim, a alteração promovida pela Resolução nº 13, promoveu reflexos tributários, não somente nas empresas importadoras mas em todas as empresas que comercializem mercadorias, seja no varejo ou atacado, que não foram produzidas no Brasil, e as que, ainda que produzidas no País, tenham conteúdo de importação em percentual superior a 40%.

Com a aplicação dos novos códigos CST, criados com o Ajuste SINIEF nº 20/2012, vigentes a partir de 01/01/2013, foi possível identificar a origem da mercadoria, e, se a mesma esteve ou estará sujeita à aplicação dos 4%, a título de ICMS, na próxima operação de saída interestadual será promovida.

4.1.2 Influência da aplicação da alíquota de 4% no custo dos produtos

A aplicação da alíquota de 4% de ICMS nas operações interestaduais propiciou ao fornecedor vender a mercadoria por um valor mais baixo, equivalente a um desconto de 3,125%, no caso de a compra ter sua origem dos Estados Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo, para os quais até 31/12/2012 aplicava-se a alíquota de ICMS de 7%.

Já no caso da mercadoria ter sua origem dos demais Estados, inclusive Espírito Santo, o desconto a ser dado pelo fornecedor seria de 8,34%. Nestas Unidades da Federação a alíquota aplicada era 12%, até 31/12/2012.

Isso significa dizer que, caso seja aplicada a nova sistemática de tributação, os fornecedores da mercadoria deverão reduzir seus preços de venda, no percentual de acordo com a origem da mercadoria, pois o custo de venda também será reduzido, na medida em que passará a ser recolhido apenas 4% a título de ICMS.

4.1.3 Obrigações acessórias decorrentes da aplicação da alíquota de 4%

No caso de operações com bens ou mercadorias importados do exterior, que tenham sido submetidos a processo de industrialização, o contribuinte industrial fica obrigado a preencher a Ficha de Conteúdo de Importação – FCI e enviar as informações por meio de declaração em arquivo digital através da assinatura com certificado digital do contribuinte ou representante legal, a partir de 1º de maio de 2013.

A obrigatoriedade do preenchimento do FCI está prevista na Cláusula Quinta do Ajuste SINIEF nº 19/2012, *in verbis*:

Cláusula quinta No caso de operações com bens ou mercadorias importados que tenham sido submetidos a processo de industrialização, o contribuinte industrializador deverá preencher a Ficha de Conteúdo de Importação - FCI, conforme modelo do Anexo Único, na qual deverá constar:

- I - descrição da mercadoria ou bem resultante do processo de industrialização;
- II - o código de classificação na Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM/SH;
- III - código do bem ou da mercadoria;
- IV - o código GTIN (Numeração Global de Item Comercial), quando o bem ou mercadoria possuir;
- V - unidade de medida;
- VI - valor da parcela importada do exterior;
- VII - valor total da saída interestadual;

VIII - conteúdo de importação calculado nos termos da cláusula quarta.

§ 1º Com base nas informações descritas nos incisos I a VIII do caput, a FCI deverá ser preenchida e entregue, nos termos da cláusula sexta:

- I - de forma individualizada por bem ou mercadoria produzidos;
- II - utilizando-se o valor unitário, que será calculado pela média aritmética ponderada, praticado no último período de apuração.

§ 2º Deverá ser apresentada nova FCI toda vez que houver alteração em percentual superior a 5 % (cinco por cento) no Conteúdo de Importação ou que implique alteração da alíquota interestadual aplicável à operação.

§ 3º No preenchimento da FCI deverá ser observado ainda o disposto em Ato COTEPE/ICMS. (BRASIL, 2012)

A citada obrigação acessória traz, por si só, uma série de dificuldades aos contribuintes no seu preenchimento, que incluem a necessidade de parametrização dos sistemas de faturamento para inclusão dessas informações nas notas fiscais eletrônicas, ou seja, gastos financeiros adicionais inesperados; bem como a divulgação dos custos e, conseqüentemente, da margem de lucro praticada em cada produto, na medida em que permitirá aos clientes compradores identificar os valores gastos com importação dos insumos utilizados na produção das mercadorias ou bens.

Na visão de alguns tributaristas, tais exigências são ilegais e inconstitucionais, ferindo a liberdade de iniciativa privada da empresa, protegida pela Constituição Federal, assim como o princípio da livre concorrência.

Diversos contribuintes, sentindo-se lesados com a obrigatoriedade no envio da FCI, que irá expor parte das informações dos custos de seus produtos, impetraram medidas judiciais buscando eliminar a obrigatoriedade de apresentação da referida obrigação acessória.

Embora não haja jurisprudência sobre a matéria, tendo em vista tratar-se de assunto novo, já existem algumas decisões judiciais liminares favoráveis aos contribuintes, permitindo que a regra, quanto à redução da alíquota para 4%, permaneça vigente, afastando, no entanto, o cumprimento de tais exigências acessórias abusivas.

As decisões são mais comuns no Estado do Espírito Santo, conhecido pela concessão de incentivos fiscais do ICMS nas operações de importação e saída de produtos importados.

Nestas decisões, verifica-se o entendimento de que a divulgação dos custos de importação representa a quebra de sigilo comercial das empresas, afetando sua atuação no mercado.

Diante disso, torna-se importante a análise, pelos contribuintes, acerca das informações a serem prestadas com o objetivo de tomar as medidas judiciais cabíveis, para garantir a continuidade da empresa.

4.2 Criação da alíquota unificada de ICMS

Percebe-se ser essencial a intervenção da União na busca de recolhimento justo do ICMS, que não prejudique os contribuintes, e de uma repartição adequada do referido tributo entre os Estados-membros da federação brasileira.

Neste sentido, a União entende que, para desestimular a prática da guerra fiscal, é preciso reduzir e unificar a alíquota interestadual do ICMS, o que propôs através do Senado Federal, por meio do Projeto de Resolução nº 01/2013.

De acordo com a Exposição de Motivos nº 00279/2012 MF de 27/12/2012, endereçado à Senhora Presidente da República, *in verbis*:

A redução das alíquotas se afigura imprescindível em face do cenário de guerra fiscal instaurado entre os Estados da Federação, os quais têm buscado atrair investimentos para seus respectivos territórios mediante a concessão de benefícios fiscais irregulares, em matéria de ICMS, eis que decididos sem a anuência do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. (BRASIL, 2012)

O entendimento que prevalece no Senado Federal é o de que, reduzindo-se gradualmente as alíquotas do ICMS, deslocar-se-á a tributação para o Estado de destino, e, assim, a concessão de benefícios inconstitucionais passaria a ser desnecessária e irrelevante.

O artigo 1º do referido Projeto prevê a aplicação das alíquotas, gradativamente, até alcançar 4% (quatro por cento), nos prazos definidos nas tabelas a seguir.

Nas operações e prestações realizadas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Espírito Santo (Quadro 1), destinadas às regiões Sul e Sudeste.

Quadro 1: Alíquotas do ICMS nas operações com Sul e Sudeste

Alíquota (%)	Prazo
11%	01/01/2014 a 31/12/2014
10%	01/01/2015 a 31/12/2015
9%	01/01/2016 a 31/12/2016
8%	01/01/2017 a 31/12/2017
7%	01/01/2018 a 31/12/2022
6%	01/01/2023 a 31/12/2023
5%	01/01/2024 a 31/12/2024
4%	A partir de 01/01/2025

Fonte: elaborado pelo autor

Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo (Quadro 2), a alíquota será de 4% (quatro por cento) a 6% (seis por cento).

Quadro 2: Alíquotas do ICMS nas operações com Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo

Alíquota (%)	Prazo
6%	01/01/2014 a 31/12/2014
5%	01/01/2015 a 31/12/2015
4%	A partir de 01/01/2016

Fonte: elaborado pelo autor

Nas demais operações e prestações a alíquota será de:

Quadro 3: Alíquotas do ICMS nas demais operações

Alíquota (%)	Prazo
9%	01/01/2014 a 31/12/2014
6%	01/01/2015 a 31/12/2015
4%	A partir de 01/01/2016

Fonte: elaborado pelo autor

Já nas operações e prestações interestaduais originadas na Zona Franca de Manaus, bem como nas operações interestaduais com gás natural, a alíquota será de 12% (doze por cento).

Ainda conforme Exposição de Motivos nº 00279/2012 MF:

A par da redução das alíquotas interestaduais do ICMS estão sendo propostas, também, a prestação de auxílio financeiro às unidades federadas em que se venha a constatar perdas de arrecadação em decorrência da aludida redução de alíquotas, a instituição de um Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR), destinado a estabelecer fonte de financiamento para a execução de programas, projetos e ações de investimento e desenvolvimento produtivo. (BRASIL, 2012)

Foram principalmente os Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, inclusive o Espírito Santo, todos em estágio de desenvolvimento, que pleitearam a aplicação da redução da alíquota do ICMS de forma gradual.

Isso porque os sobreditos Estados são contrários à unificação das alíquotas de ICMS, uma vez que, para eles, tal feito será sinônimo de retrocesso econômico, assim como desestímulo à implantação de novas empresas em seus territórios.

Com base nisso, está sendo proposto pelos aludidos Estados, a manutenção de duas alíquotas interestaduais, de 4% e de 7%, sendo esta aplicável apenas aos bens industriais produzidos pelos Estados do Norte, Nordeste e Centro Oeste. As demais mercadorias seriam tributadas à alíquota de 4%.

O governador do Estado do Ceará, Cid Gomes, por exemplo, por meio de entrevista concedida em 13.03.2013 afirmou ser contrário à proposta de unificação da alíquota do ICMS. Segundo ele a proposta que proíbe incentivos fiscais liquida qualquer possibilidade de os Estados menos desenvolvidos se industrializarem.

Com base no pleito dos citados Estados e buscando reduzir as suas possíveis perdas de arrecadação que, sem atrativos fiscais, dificilmente atrairão pólos industriais, a União prorrogou para o ano de 2025 a aplicação da alíquota de 4% (quatro por cento).

Ressalte-se que a perda por parte dos Estados irá, provavelmente, além da queda na arrecadação do ICMS, influenciar negativamente a economia de toda a região, com a diminuição número de empregos e nível de consumo da população.

Portanto, o cálculo a ser feito para identificar o montante a ser compensado a cada Estado será complexo uma vez que envolve diversas variáveis.

Apesar dos esforços despendidos pela União na busca pelo aperfeiçoamento do federalismo fiscal brasileiro, com a redução das alíquotas do ICMS e criação dos fundos para compensar as perdas decorrentes da referida redução, percebe-se que persistirão as desigualdades entre os Estados produtores e os consumidores.

O fato é que, sem diferencial algum, dificilmente empresas optarão por se instalar nos Estados mais pobres, o que provocará retrocesso no estágio de desenvolvimento alcançado até o momento por estas unidades federativas.

Sem os incentivos, a atividade industrial torna-se mais onerosa nos Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, onde a infraestrutura é inferior e o custo de logística e de fretes é maior; além de a mão-de-obra ser menos especializada.

Pressupõe-se que, mesmo com a compensação a ser realizada por meio dos fundos federais, será difícil restabelecer os recursos orçamentários obtidos pelos Estados com os incentivos fiscais anteriormente praticados.

Ademais, os Estados temem que a aplicação da alíquota de ICMS de 12% para a Zona Franca de Manaus, prevista na Exposição de Motivos nº

00279/2012 poderá fazer com que várias empresas lá se estabeleçam, resultando em prejuízo para as indústrias de outros Estados da Federação.

5 A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

De acordo com o estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT, a carga tributária brasileira (CTB) em 2012 chegou a 36,27% do Produto Interno Bruto – PIB, superando recorde histórico da CTB de 2011 que foi 36,02%.

O sobredito estudo demonstrou que, no ano de 2012, a arrecadação para o INSS – Previdência Social foi o item que registrou maior crescimento, de R\$ 30,73 bilhões em relação ao ano de 2011. O ICMS vem em segundo lugar, com R\$ 28,48 bi, seguido da COFINS, com R\$ 16,39bi e o Imposto de Renda, com R\$ 14,33 bilhões. Os tributos federais apresentaram crescimento de R\$ 65,38 bilhões, os estaduais, de R\$ 31,38 bilhões e os municipais, de R\$ 8,11 bilhões.

É importante observar, a partir deste estudo, que com tamanha arrecadação, é o Estado quem recebe a maior parcela de resultados das empresas, em detrimento dos sócios ou acionistas, que, apesar de responsáveis pela geração de retorno ao capital investido, dele muito pouco se beneficia.

O Brasil tem, portanto, a carga tributária mais pesada entre os países emergentes, sendo mais alta que a de países desenvolvidos como o Japão e Estados Unidos.

Nestes países, embora o custo tributário seja alto, há “devolução” do que é arrecadado pelo governo por meio da tributação. A contrapartida pode ser verificada através do bem estar social, e do desempenho das funções básicas do Estado, tais como educação, saúde, seguridade social e infraestrutura.

Já no Brasil, apesar do alto montante arrecadado anualmente através dos 88 tributos cobrados pelo Estado, não se verifica retorno eficiente à Sociedade. De acordo com pesquisa divulgada pelo IBPT, dentre os 30 países de maior carga tributária do mundo, Brasil é o que oferece o menor retorno em serviços públicos de qualidade à população.

Neste estudo, os Estados Unidos aparece no primeiro lugar como provedor de serviços públicos de qualidade à população, como saúde, educação, segurança, transporte e outros.

Além de pesada, a tributação no Brasil é também complexa e injusta, tendo em vista penaliza as faixas de menor renda.

Para Fonteles (2012, p. 66):

O sistema tributário é muito regressivo, afetando fortemente as classes mais pobres. Aqueles que recebem salários mínimos pagam 48,9% do que recebem em impostos e quem recebe mais de 30 salários mínimos pagam o equivalente a 26,3% da sua renda. Os que recebem salários mínimos comprometem 197 dias do ano para pagar tributos. Já os que recebem mais de trinta salários mínimos comprometem apenas 106 dias de trabalho.

Um estudo do Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais, IBMEC, apontou que a carga tributária ótima no Brasil corresponderia ao equivalente a 117 dias de “servidão” ou trabalho por ano, equivalente a 32,01% do PIB. Contudo, desde 2001 a arrecadação no Brasil superou esta marca, correspondendo a 148 dias de “servidão”.

Assim, quem tem menos dinheiro, precisa entregar porcentualmente mais para o governo do que quem tem mais, prevalecendo a injustiça tributária, que acentua a desigualdade entre os brasileiros. Por conta da tributação desigual, a concentração das riquezas permanece nas mãos dos mais ricos.

5.1 O Princípio da Capacidade Contributiva

Os princípios estão previstos na Constituição Federal de 1988 e representam limitações ao poder de tributar do Estado, funcionando como proteção aos contribuintes contra abusos de poder do Estado, relacionados à cobrança de tributos.

O Princípio da Capacidade Contributiva está previsto no artigo 150, IV da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
IV - utilizar tributo com efeito de confisco; (BRASIL, 1988)

O sobredito princípio prevê que os tributos não podem ser utilizados com efeito confiscatório. Assim, sempre que for possível, os impostos deverão ser graduados de forma progressiva em função da renda auferida pelo contribuinte, que deve contribuir de acordo com a sua capacidade.

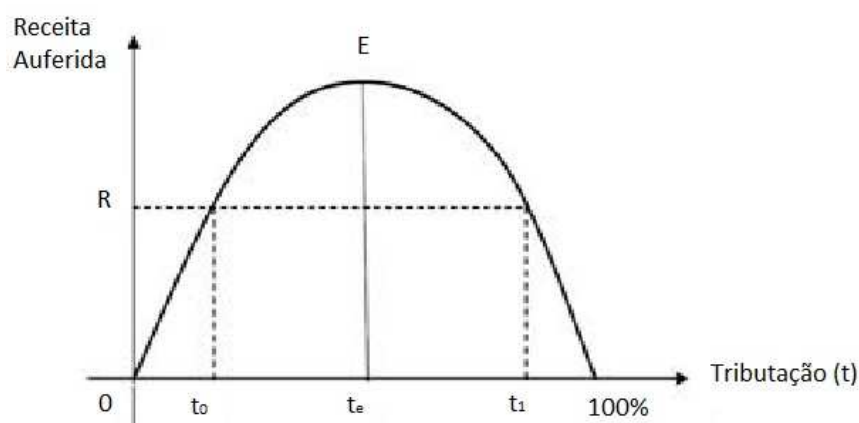
Portando, na busca de uma sociedade mais igualitária, menos injusta, os tributos deveriam incidir de forma mais “pesada” sobre aqueles que possuem maior capacidade contributiva, ou seja, aqueles que auferem maior renda.

Embora haja previsão constitucional imutável para cobrança dos tributos sem efeito confiscatório, não é esta situação que se verifica na prática, quando, conforme já demonstrado nessa monografia, quem paga mais tributos são os que auferem menor renda.

5.2 A curva de Laffer

A curva de Laffer é representada através de uma parábola com concavidade para baixo (Gráfico 1) e representa a relação entre, a arrecadação de tributos (no eixo horizontal) e as receitas cobradas (no eixo vertical).

Gráfico 1 – Curva de Laffer



Fonte: Elaborado pelo autor

A análise do gráfico permite inferir que, inicialmente, ao elevar a tributação, obter-se-ia mais receita. Porém, a curva da receita aumenta em função da tributação até determinado momento, em que atinge seu ápice: representando a receita máxima sobre a qual serão arrecadados mais tributos.

Depois disso, nota-se uma retração da atividade econômica, uma vez que não há incentivos em permanecer produzindo e gerando receitas, tendo em vista que o aumento na receita não corresponderá a um maior ganho para o contribuinte, que sofrerá aumento da tributação e auferirá, por consequência, um lucro menor.

Assim, nota-se que o aumento excessivo da carga tributária pode influenciar as atividades das empresas, uma vez que pode promover o desinteresse na maximização da produção e no aumento das receitas, que restará comprometido em função do pagamento de tributos.

5.3 A teoria da tributação ótima

Com a elevada carga tributária praticada no Brasil, pode-se garantir que os efeitos da tributação interferem nas estruturas societárias das empresas, no comportamento dos indivíduos, nas contratações a serem efetuadas e, principalmente, na tomada de decisão nas organizações. Não é raro que negócios sejam inviabilizados em decorrência dos onerosos tributos incidentes sobre as operações. Os tributos são, pois, considerados distorcivos, tendo em vista que influenciam o comportamento dos vendedores e até mesmo dos compradores.

No entanto, essa não é a situação “ideal”, quando se fala em tributação. Para Adam Smith, (citado por PEREIRA *et al.*, 2012) , quatro princípios deveriam ser observados por um sistema tributário mais justo, quais sejam:

- a) cada um deve contribuir com o Estado de acordo com as suas respectivas capacidades, ou seja, em proporção à renda que respectivamente gozam sob a proteção do Estado;
- b) o tributo deveria ser certo e não arbitrário. O tempo de pagamento, a maneira, a quantidade a ser paga, tudo deveria ser claro e simples para o contribuinte e para qualquer pessoa;
- c) o momento de pagamento do tributo deveria ser o mais favorável ao contribuinte;
- d) o tributo deve ser elaborado de forma que o custo para o seu pagamento pelo contribuinte e para sua administração pelo Estado seja o mínimo possível.

Verifica-se que o pensamento de Adam Smith, evidenciado em sua obra “A riqueza das nações”, ainda hoje não é obedecido. Se assim fosse, os contribuintes não eram obrigados a recolher mais de 50% do produto de seu trabalho em tributos, nem a legislação tributária seria ramificada em inúmeros atos de difícil interpretação. Se o momento de pagamento dos tributos fosse o mais favorável, não haveria forma de recolhimento antecipado à venda das mercadorias ou bens, como é o caso do ICMS Antecipado, por exemplo.

Para Siqueira *et al.* (2004, p. 176), o objetivo da Teoria da tributação ótima é:

Seu objetivo é analisar como uma dada receita tributária pode ser arrecadada pelo governo a um mínimo de custo para a sociedade, levando em consideração as diferenças existentes entre os indivíduos em termos de capacidade contributiva.

Diante disso, a teoria da tributação ótima procura identificar como deveriam ser os tributos para que causassem menos distorção na economia e na decisão dos contribuintes em geral. Corrigidas tais distorções ter-se-ia um sistema mais justo e eficiente, baseado essencialmente nos princípios da capacidade contributiva e na eficiência da arrecadação.

É importante ressaltar que a Sociedade é composta por indivíduos diferentes, social e economicamente falando. Desta forma, a referida informação deve ser considerada para fins de criação dos tributos não distorcivos, já que nem todos podem contribuir com o Estado na mesma proporção.

Para Siqueira *et. al.* (2004, p. 175), “para que um tributo seja não distorcivo não deve existir nada que os indivíduos possam fazer para alterar o montante do tributo que recai sobre eles”.

Assim, os tributos não distorcivos não dependem do comportamento dos indivíduos. Com base na afirmativa acima, não seria possível a prática de planejamentos tributários, a escolha por regiões beneficiadas com objetivo de redução na carga tributária, dentre outros meios que pudessem alterar o montante de tributo a ser recolhido pelos contribuintes.

Considerando o assunto tratado nesta monografia, percebe-se que a tentativa da União em unificar as alíquotas do ICMS como meio para por fim à guerra fiscal, pode ser uma forma de fazer com que o tributo seja não distorcivo.

Todavia, vendo por outro ângulo, a referida ação não respeita a “capacidade contributiva” dos Estados da federação, e desequilíbrios econômicos existentes entre os produtores e consumidores. Sem atrativos, as indústrias dificilmente produzirão nas regiões mais pobres, distantes dos principais mercados consumidores, onde a logística é melhor e a mão-de-obra mais qualificada.

Verifica-se que a criação do sistema tributário ideal com base na teoria da tributação ótima é difícil, senão diga-se quase impossível. No entanto, faz-se necessário que o referido sistema seja aperfeiçoado buscando balancear os conceitos primordiais de capacidade contributiva e eficiência, para que se torne bem mais justo e eficaz, tanto para o Estado como para o contribuinte.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil é composto por 27 (vinte e sete) Unidades Federativas que, mediante autorização constitucional e com base em Lei Complementar, elaboraram suas próprias regulamentações. Desta forma, tem-se um complexo conjunto de diferentes legislações não uniformes, apesar de seguirem os mesmos princípios, que devem ser observadas pelos contribuintes. Agrava ainda mais esse cenário a diversidade de alíquotas e benefícios fiscais, o que caracteriza a guerra fiscal.

A Lei Complementar nº 24/75, dispositivo que regulamenta a concessão dos benefícios fiscais no âmbito do ICMS, prevê a necessidade de aprovação unânime dos Estados da federação e a elaboração de Convênio, como requisitos para a criação de incentivos fiscais.

Contudo, há muitos anos, tais exigências passaram a ser descumpridas pelos Estados, que concederam estímulos sem autorização na forma da LC nº 24/75, culminando no cenário de conflito atual.

Em contrapartida, os Estados ofendidos com as concessões praticadas passaram a glosar ou limitar através de normas infralegais o aproveitamento dos créditos destacados nos documentos fiscais oriundos de Unidades que praticam a guerra. Torna-se estranho o fato de que, quase todos os Estados condenam a concessão de benefícios fiscais em desacordo com a legislação, mas, ao mesmo tempo, todos os Estados adotam tal prática.

Contudo, não há fundamentos jurídicos plausíveis que autorizem a limitação de créditos de ICMS. Isso porque este tributo está intimamente ligado ao Princípio Constitucional da Não Cumulatividade, estabelecido pela Constituição Federal, não podendo o legislador infraconstitucional pretender dar-lhe novos contornos, aumentando ou diminuindo a sua eficácia: isso seria inconstitucional.

Ao adquirir uma mercadoria ou um serviço, havendo a incidência do ICMS, o contribuinte passa a ter em seu favor um crédito fiscal, constituindo um direito de compensar este crédito com o débito do imposto nas operações mercantis posteriores. Esta metodologia jamais pode ser afetada pelo fato de o Estado de origem da mercadoria conceder ao fornecedor da mercadoria um crédito presumido.

Só não haveria o direito ao crédito caso o ICMS não tivesse sido cobrado na operação anterior, ou em virtude de isenção e não incidência. Negar ao

contribuinte o crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada, por motivos diferentes destes, contraria a Constituição Federal.

Portanto, qualquer norma de direito público que venha de encontro a esse Princípio Constitucional deve ser declarada inconstitucional, não produzindo efeito algum. Não permite a Constituição Federal que simples norma estadual impeça a utilização dos créditos de ICMS, regularmente destacados nas notas fiscais de entrada. Inadmissível, também, é a criação de limitações ao aproveitamento do crédito do ICMS, em desacordo com o art. 155, §2º, II, da CF.

Não é possível que qualquer Estado da Federação, declare a inconstitucionalidade de leis concessivas de benefícios fiscais ou estabeleça limitações ao crédito, recebido de outros Estados Federados ou pelo Distrito Federal, por suposta violação a artigo da Constituição Federal ou até mesmo da LC nº 24/75. Os Estados que se sentirem ofendidos deverão obter junto ao Supremo Tribunal Federal, a inconstitucionalidade da lei do Estado de origem das mercadorias.

Outrossim, verificou-se, no decorrer da pesquisa, que embora o Supremo Tribunal Federal tenha julgado inconstitucionais os benefícios fiscais concedidos em desacordo com a LC nº 24/75, ainda não foram modulados os efeitos de suas decisões. Assim, não está claro, a partir de quando serão desconsiderados os efeitos dos decretos que concederam incentivos irregulares. Mas, sabe-se que, a referida modulação poderá trazer efeitos ruins para os contribuintes relacionados.

Evidenciou-se ainda, a elaboração de medidas, pela União, para pôr fim à guerra fiscal, dentre as quais citam-se a criação da alíquota de 4% nas operações com produtos importados, bem como a aplicação até 2025 da alíquota de ICMS de 4% em todas as operações interestaduais.

No entanto, as sobreditas medidas poderão causar retrocesso às economias dos Estados consumidores, que dependem dos incentivos fiscais para atração de pólos industriais e manutenção das indústrias já instaladas em seus territórios.

Após a exposição feita no decorrer da pesquisa, considera-se o estudo bastante produtivo, visto que atingiu seu objetivo principal, no sentido de analisar os impactos fiscais da limitação ao Princípio da Não Cumulatividade do ICMS, e demais objetivos propostos.

Examinaram--se os aspectos legais e conceituais dos tributos, com foco no ICMS. Realizou-se um estudo no âmbito dos benefícios fiscais do ICMS e dos requisitos legais dos quais estes precisam estar revestidos para serem considerados legais.

Reforçou-se, ainda, o entendimento de que a limitação ao aproveitamento de créditos estabelecida através de decretos e normas estaduais, só onera mais ainda o contribuinte, fazendo com que recolha mais tributos. Assim, percebeu-se que a guerra fiscal resulta, acima de tudo, na perda de arrecadação e traz consequências maléficas tanto para os contribuintes, como para a Sociedade.

Embora a guerra fiscal e apesar dela, permitiu aos Estados consumidores reduzir as diferenças em relação aos produtores, havendo, porém, mais desvantagens que vantagens na sua prática, trazendo insegurança jurídica aos investidores, já que o STF está julgando todos os tipos de benefícios concedidos pelos Estados inconstitucionais.

Portanto, deve ser melhor fiscalizada a aplicação da LC nº 24/75 e exigida a aprovação unânime na concessão dos benefícios fiscais, devendo os Estados produtores conscientizarem-se de que as Unidades consumidoras precisam dos incentivos para atrair indústrias aos seus territórios, e que deles dependem o crescimento da economia do poder aquisitivo da sua sociedade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>

Acesso em: 03 maio 2013.

_____. **Lei Complementar nº 87/1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em: 10 jan. 2013.

_____. **Lei nº 5.172/1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 10 jan. 2013.

_____. **Lei Complementar nº 24/1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm> Acesso em: 15 jan. 2013.

_____. **Lei nº 9.867/1999**. Dispõe sobre a criação e o funcionamento de Cooperativas Sociais, visando à integração social dos cidadãos, conforme específica. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9867.htm> Acesso em: 25 fev. 2013

_____. **Ajuste SINIEF nº 19/2012**. Dispõe sobre procedimentos a serem observados na aplicação da tributação pelo ICMS prevista na Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2012/aj_019_12.htm> Acesso em: 20 fev. 2013.

_____. **Exposição de Motivos nº 00279/2012 (MPV nº 599/2012)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Mpv/599.htm> Acesso em: 25 mar.2013.

_____. **Resolução nº 13/2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=264825>> Acesso em: 25 fev. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (Med. Liminar) - 3664. Disponível em: <http://www.decisoes.com.br/v29/index.php?fuseaction=tributaria.pesquisar_geral_for_m> Acesso em: 03 maio. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (Med. Liminar) - 4152. Disponível em: <http://www.decisoes.com.br/v29/index.php?fuseaction=tributaria.pesquisar_geral_for_m> Acesso em: 03 maio. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (Med. Liminar) - 3794. Disponível em: <http://www.decisoes.com.br/v29/index.php?fuseaction=tributaria.pesquisar_geral_for_m> Acesso em: 03 maio. 2013.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2010

CEARÁ. **Lei do Estado do Ceará nº 12.670/1996**. Dispõe acerca do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/legislacao_download/ano_2007/lei12670/lei%2012670.pdf> Acesso em: 28/01/2013.

_____. **Decreto nº 24.569/1997**. Consolida e regulamenta a legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Disponível em: <http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao_download/ano_2007/decreto_ricms/24569.pdf> Acesso em: 20 fev. 2013.

COSTA, Alcides Jorge. **Estudos sobre IPI, ICMS e ISS**. São Paulo: Dialética, 2009

FONTELES, Gerson Lopes. **El estado mínimo de Friedrich August Von Hayek Y el combate a la corrupción del Estado democrático brasileño**. Dissertação (Doutorado em Direito Administrativo) – Faculdade de Direito, Universidade de Salamanca, 2012

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

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. (Artigo: Guerra Fiscal e os Efeitos das Decisões do STF). São Paulo: Dialética, 2010.

MARTINS, Ives Gandra. **A unanimidade no Confaz**. Disponível em: <http://www.fecomercio.com.br/?option=com_institucional&view=interna&Itemid=20&id=5394> Acesso em 25 abr. 2013.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: Comentários à legislação nacional**. São Paulo: Dialética, 2006.

MELO. **ICMS Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 2004

PEREIRA, Carlos Alberto et al. **Tributação ótima - Isso existe?** Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?&home=federal&secao=1&page=/bf/bf.php?s=1¶ms=F::expressao=tributa%E7%E3o%20%F3tima::area=F> Acesso em 25 abr. 2013.

RIBEIRO NETO, José. **Direito Tributário & legislação Tributária do Estado do Ceará: Comentários, Doutrina e Jurisprudência**. 4. ed. Fortaleza: Fortes, 2011.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Eстера Muzkat. **Metodologia de pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis: Laboratório de Ensino à Distância da UFSC, 2001. Disponível em: <<http://www.posarg.ufsc.br/download>> Acesso em 25 abr. 2013.

SIQUEIRA, Rosane Bezerra de et. al., **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.