

**XXVI ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI BRASÍLIA – DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

JONATHAN BARROS VITA

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO DE MOURA BORGES

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Liziane Angelotti Meira; Antônio de Moura Borges - Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-438-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Desigualdade e Desenvolvimento: O papel do Direito nas Políticas Públicas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Tributos. 3. Imunidade.

4. Impostos. XXVI Encontro Nacional do CONPEDI (26. : 2017 : Brasília, DF).

CDU: 34



XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O XXVI Encontro Nacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito ocorreu em Brasília entre os dias 19 e 21 de julho de 2017, no Centro Internacional de Convenções do Brasil, em Brasília-DF, sob o tema: “DESIGUALDADES E DESENVOLVIMENTO: O papel do Direito nas políticas públicas”.

Esse evento foi realizado em parceria com o Curso de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, da UNB - Universidade de Brasília, Universidade Católica de Brasília – UCB, Centro Universitário do Distrito Federal – UDF e com o Instituto Brasiliense do Direito Público – IDP.

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que produzem obras agregadas sob o tema comum do mesmo.

Neste sentido, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor evolutivo para os mesmos.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II. Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Liziane Angelotti Meira e Antônio de Moura Borges, vez que o referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra.

O direito tributário e financeiro hoje vem ganhando espaço importante nas discussões acadêmicas, o que vem se refletindo no volume e qualidade de trabalhos apresentados, colocando esses ramos didaticamente autônomos do direito em posição de destaque nas discussões contemporâneas, vez que afetam fortemente os cidadãos.

Tendo como pano de fundo esses ramos didaticamente autônomos do direito, foi possível agrupar os 16 trabalhos apresentados em alguns grupos, os quais se seguem, partindo da Teoria Geral do Direito Tributário (artigos 01 e 02) para a prática, perpassando Processo administrativo tributário (artigos 03 a 05), Deveres instrumentais (artigos 06 e 07), Temas

contemporâneos internacionais da tributação (artigos 08 e 09), Tributação, extrafiscalidade e meio ambiente (artigos 10 a 12), Políticas tributárias (artigos 13 e 14) e Elementos de tributos em espécies (artigos 15 e 16), como pode ser visto no sumário abaixo.

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram no campo do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos, para a promoção e o incentivo da pesquisa jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita - Unimar

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira - Universidade Católica de Brasília

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges - Universidade Católica de Brasília e Universidade de Brasília

**A GLOSA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRENTE DA GUERRA FISCAL
COMO AFRONTA AO FUNDAMENTO DA LIVRE INICIATIVA TRACEJADO NA
CARTA CONSTITUCIONAL DE 1988**

**THE GLOSSARY OF TAX CREDIT FROM THE TAX WAR AS APPROPRIATE TO
THE FOUNDATION OF THE FREE INITIATIVE BROUGHT IN THE
CONSTITUTIONAL CHARTER OF 1988**

**Daniela Ramos Marinho Gomes ¹
Leonardo de Oliveira Simões ²**

Resumo

Este trabalho demonstra que glosa de créditos aos contribuintes, além de penalizar quem não deu causa ao indigitado conflito, configura grave afronta ao fundamento da Ordem Econômica Constitucional. Para tanto, estruturou-se em três partes. A primeira apresenta o pacto federativo e a competência para criação de tributos no Brasil. A segunda volve-se para os benefícios fiscais que são concedidos pelos Estados que acabam por deflagrar a guerra fiscal, oportunidade em que se apresenta o papel do Confaz atribuído pela Carta de 1988. Centra-se, por fim, na investigação da Ordem Econômica Constitucional, que resultou o fundamento da livre iniciativa.

Palavras-chave: Guerra fiscal, Glosa, Ordem econômica constitucional

Abstract/Resumen/Résumé

This paper demonstrates that the credit gloss to taxpayers, besides penalizing the one who did not give cause to conflict, it constitutes a serious affront to the Constitutional Economic Order. For that, it was structured in three parts. The first presents the federative pact and the competence to create taxes in Brazil. The second concerns with the tax benefits granted by the states which eventually trigger a tax war, an opportunity that shows the role of Confaz attributed by the 1988 Charter. Focus on investigating the Constitutional Economic Order which turned out to be the basis of free enterprise.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Fiscal war, Gloss, Constitutional economic order

¹ Docente de Direito Econômico e Legislação Tributária do UNIVEM, com mestrado em Relações Negociais, pela Universidade Estadual de Londrina.

² Advogado e Mestrando pelo UNIVEM, Centro Universitário Eurípides de Marília

INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, ao judiciário se tem levado inúmeras batalhas em decorrência do conflito tributário notoriamente conhecido como Guerra Fiscal do ICMS.

O ICMS – Imposto sobre Circulação de Bens e Mercadorias - é a maior receita dos Estados-membros e Distrito Federal, motivo pelo qual, quando um Estado concede benefícios e incentivos ao ICMS, outros entes federados também o fazem na incessante busca de recursos para seu território.

Tais benefícios revestem-se nas formas de isenção, redução da base de cálculo, redução de alíquotas, crédito presumido, dentre outros, conferidos pelos Estados que acabam por reduzir os tributos, figurando como atrativo às empresas para que se instalem no Estado redutor.

Ocorre que, conforme explícito dispositivo constitucional adiante tratado neste trabalho, os incentivos fiscais somente podem ser concedidos com expressa anuência do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), a quem compete promover a celebração de convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto.

Apesar desta previsão, muitos Estados com o intuito de atraírem capitais e investimentos privados para seu território, concedem à determinadas empresas, incentivos tributários sem validação do CONFAZ, de forma a reduzir o valor da tributação do ICMS nas operações interestaduais. Prevalece a concepção de que os investimentos empresariais, em regra, não se destinariam ao território do Estado cedente em caso de ausência de tais vantagens. Surge então a famigerada guerra fiscal.

Uma saída encontrada pelo Estado para afastar os efeitos decorrentes da guerra fiscal foi editar atos normativos com vistas a punir seus próprios contribuintes, por meio da chamada glosa de crédito. Com esta medida, a empresa que recebe mercadorias oriundas de Estados concessionários de benefícios e aproveitam o crédito tributário destacado na nota fiscal acabam sendo submetidas a multas de grande monta.

Neste cenário é que emerge o propósito deste trabalho que busca demonstrar que glosa de créditos aos contribuintes, além de penalizar quem não deu causa ao indigitado conflito (já que os Estados concessionários são responsáveis), configura grave afronta ao fundamento da Ordem Econômica Constitucional, notadamente ao que revela a livre iniciativa, como núcleo estruturante dos negócios que se dão no ambiente brasileiro.

Com o propósito em menção, o trabalho estruturou-se em três partes. A primeira apresenta o pacto federativo e a competência para criação de tributos no Brasil, à medida em que nosso ordenamento jurídico a distribui apenas para as pessoas políticas (União, Estados, Município e Distrito Federal). A segunda volve-se para os benefícios fiscais que são concedidos pelos Estados que acabam por deflagrar a guerra fiscal, oportunidade em que se esmiuçar o papel do Confaz atribuído pela Carta de 1988. Após delineamento de mencionado aspecto, este trabalho centra-se, por fim, na investigação da Ordem Econômica Constitucional para conhecer e apontar que a punição perpetrada pelos Estados às empresas que utilizam os créditos advindos de lei concessora de benefício fiscal sem validação do CONFAZ, além injusta, contraria os fundamentos ordem econômica esposada na Constituição Federal de 1988, operando na contramão do fortalecimento das empresas que constituem a força motriz da sociedade brasileira.

A pesquisa se deu de forma exploratória com análise bibliográfica a partir de coleta de dados em material científico e informativo atualizado sobre o assunto abordado.

1. O PACTO FEDERATIVO, A DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E OS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

O Brasil optou por se organizar e dividir politicamente em forma de Federação, criando-se assim, o Estado Federal Brasileiro, sendo dotado de soberania perante os entes federativos que a ele deram origem, isto é União, Estados-Membros, Municípios e Distrito Federal.

Nessa seara, tamanha é a importância para o nosso País que tal estrutura está consagrada no artigo 60, § 4º, inciso I de nossa Constituição Federal, possuindo o *status* de Cláusula Pétrea.

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

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

Por força do aludido, os Estados-membros possuem a faculdade de se auto-organizarem, o que fazem por meio de suas próprias Constituições, as quais, em obediência ao pacto federativo, devem seguir os mandamentos da Lei Maior, diploma no qual estabelece toda a estrutura a ser observada.

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

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

Tendo em vista que é por meio de sua Lei Maior que o Estado Federal exerce sua soberania sobre os entes federados, em nosso Estado Brasileiro não poderia ser diferente, visto que “nossa Carta Magna estruturou o País sob a forma de Federação e,

para reforçá-la, repartiu as competências legislativa (inclusive as tributárias) entre a União e os Estados-membros.” (CARRAZZA, 2002, p.140)

Desta forma, impende consignar que, por força do pacto federativo, cada ente deve instituir e arrecadar, em caráter privativo, o tributo que lhe fora atribuído pela Constituição Federal, sem que os demais interfiram nessa autonomia, uma vez que, em se tratando de matéria tributária, não podem estes invadir a competência alheia.

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

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

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

Ainda que a competência para a criação de tributos seja privativa aos entes políticos sobreditos, estes possuem determinadas limitações, haja vista que, mesmo que dentro desta faculdade o legislador tenha uma liberdade de criação de tributos, deverá este seguir uma regra matriz para tal.

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

Deste modo, cabe neste trabalho, em breve linhas, demonstrar a competência distribuída pelo Estado Federal (Federação Brasileira) aos seus respectivos entes políticos.

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

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

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

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

Cabe ao Senado Federal o poder e competência para fixar as alíquotas aplicáveis nas operações interestaduais.

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

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

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

Destarte, como meio de se manter a isonomia entre os Estados, para concessão de incentivos, isenções e outros benefícios tributários relacionados com o ICMS, exige-se prévio convênio, a ser realizado entre os Estados-membros e Distrito Federal junto ao Senado Federal.

2. OS BENEFÍCIOS FISCAIS DEFLAGRADORES DA GUERRA FISCAL E O PAPEL DO CONFAZ.

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

Nesse passo, Alves define Guerra fiscal como “todo tipo de disputa/conflito que decorra da intervenção estatal de entes federativos na decisão locacional de atividades produtivas e na concorrência setorial, sendo que, o instrumento tributário é o principal mecanismo de subsidiamento” (2001, p. 30).

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

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

O Estado “vencedor” da batalha por investimentos privados busca gerar empregos, arrecadação e desenvolvimento econômico.

Segundo Melo (2004, p. 274/275), os incentivos são divididos em 04 (quatro) grupos, a saber: fiscais, financeiros, estímulo para infra-estrutura e outros estímulos.

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

No que tange ao ICMS, os benefícios e incentivos usualmente concedidos são as isenções, reduções da base de cálculo, redução de alíquotas e o crédito presumido, que passaremos a discorrer brevemente.

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

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

Como assinalado no presente trabalho, essas devem ser precedidas de anuência dos convênios celebrados com o CONFAZ, o que, na maioria das vezes, não é observado pelos entes federativos justamente com intuito de vencerem seus concorrentes (demais entes) na disputa (Guerra Fiscal) pelos investimentos de capitais privados em seu território.

Lado outro, a redução da base de cálculo ocorre quando o tributo incide apenas sobre a parte do valor desta operação ou prestação, de modo que estas não serão completamente utilizadas como bases para o cálculo do ICMS.

Desta forma, quando houver a incidência da alíquota do aludido imposto sobre parte da base de cálculo de determinada prestação ou operação, o valor tributado a título de ICMS será reduzido.

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

Outro benefício comumente dado pelos Estados para atrair investimentos, é chamado de “bônus” dos entes federativos aos contribuintes do ICMS que se dá por meio do crédito presumido.

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

Nessa modalidade de incentivo, verifica-se que os Estados, com intuito de seduzirem as empresas, concedem o crédito presumido aos contribuintes, os quais,

quando somados com aqueles obtidos por meio de entradas de mercadorias, irão diminuir a carga tributária do ICMS. (MARQUES, 2010, p. 125)

Importante lembrar que esses incentivos somente podem ser concedidos com o aval do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), em clara conformidade ao artigo 155, §2º, inciso XII, alínea g da CF e ao artigo 2º, § 2º da LC n.º 24 de 1975.

Neste ponto, impõe esclarecer que o CONFAZ é um órgão vinculado ao Ministério da Fazenda instituído no dia 07 de janeiro de 1975 pela Lei Complementar n.º 24.

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

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

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

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

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

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

Pois bem, em se tratando de Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços, os membros do conselho se reúnem e firmam convênios com o intuito de concederem

benefícios, incentivos fiscais ou isenções tributárias aos entes federados que possuem a competência para instituir e arrecadar esse imposto.

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

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

Portanto, verifica-se que CONFAZ tem significativa função quanto aos benefícios fiscais e às isenções tributárias concedidas aos contribuintes na tributação do ICMS em nosso País, haja vista que é por meio de seus membros que os convênios são firmados e posteriormente, quando aprovados pelas respectivas Casas Legislativas de cada Estado-membro e Distrito Federal, tornam-se leis, passando a compor o direito interno desses entes federativos.

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

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

Todavia, em que pese os aludidos convênios, os Estados-membros, com o intuito de atraírem capitais e investimentos privados para seu território, concedem a determinadas empresas incentivos tributários, que reduzem o valor da tributação do ICMS nas operações interestaduais. Esses são concedidos em razão de que os investimentos empresariais, em regra, não se destinariam ao território do Estado cedente sem tal vantagem. Por esse motivo, o STF, em tentativa de acabar ou diminuir a Guerra Fiscal vem declarando insistentemente a inconstitucionalidade desses incentivos, *in verbis*:

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

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

No tocante à propositura de ADINs pelos Estados prejudicados junto ao STF, não raras vezes, quando aquele Tribunal Constitucional Maior lhes concede liminares favoráveis, suspendendo a eficácia da medida política (o STF, instado a manifestar-se sobre a matéria, construiu reiterado entendimento sobre a inconstitucionalidade da concessão, pelo Estado, de benefícios fiscais sem Convênio prévio celebrado nas hostes do CONFAZ), os Estados mudam formalmente o instrumento legislativo, continuando a conceder os mesmos favores fiscais sob outra roupagem. (CARVALHO, 2006, p. 31)

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

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

3. A GLOSA DOS CRÉDITOS FISCAIS E A AFRONTA AO FUNDAMENTO DA ORDEM ECONÔMICA PRECONIZADOR DA LIVRE INICIATIVA PREVISTA NA CARTA CONSTITUCIONAL DE 1988.

3.1 A glosa de créditos fiscais

Uma saída encontrada pelo Estado para afastar os efeitos decorrentes da guerra fiscal foi editar atos normativos com vistas a punir seus próprios contribuintes, por meio da chamada glosa de crédito.

Nesse passo, salienta-se que a glosa de crédito ocorre de duas maneiras: a primeira quando o Estado, por meio de edição de normas, retira do contribuinte o direito aos créditos oriundos das prestações anteriores; ou seja, quando este for recolher o ICMS, deverá arcar com a parte que o outro sujeito passivo creditou em sua nota fiscal mas que no entanto deixou de recolher em virtude de possuir benefícios e incentivos fiscais (crédito presumido).

Exemplificando, o contribuinte do Estado X declara em sua nota fiscal o recolhimento da quantia de R\$ 200,00 (duzentos reais) à título de ICMS, de modo que o contribuinte posterior, situado no Estado Y, ao efetuar nova circulação da mercadoria, deveria arcar com R\$ 300,00 (trezentos reais) de ICMS; todavia, por força do princípio da não-cumulatividade, se credita do valor anteriormente recolhido, sendo necessário o pagamento de apenas R\$ 100,00 (cem reais) para quitar integralmente o imposto devido em decorrência dessa operação.

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

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

Essa forma resulta em autos de infrações aos contribuintes que se valeram do crédito destacado em documentos fiscais das prestações anteriores, sem que, contudo,

fossem devidamente recolhidos em razão de os contribuintes destas gozarem de benefícios tidos como irregulares.

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

3.2 A glosa de crédito como afronta ao fundamento da livre iniciativa prevista na Carta Constitucional de 1988

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

Há de ressaltar que tal punição onera consideravelmente o contribuinte, sendo este o maior prejudicado de uma batalha que nem se quer faz parte (Guerra Fiscal), onde não raras às vezes se vê obrigado a encerrar as atividades de sua empresa em razão de não conseguir arcar com as vertiginosas multas perpetrado pelos Estados.

Na verdade, a empresa brasileira está sendo punida por algo que não deu causa. A atitude dos Estados de lavrar auto de infração em face de contribuintes não é outra senão a de transferir aos destinatários de mercadorias/serviços (os contribuintes), o ônus de analisar a legalidade/constitucionalidade de incentivo fiscal concedido pelo Estado de origem aos seus fornecedores. Certo é que o contribuinte não pode ser penalizado por ato de terceiro (Estado concessor de crédito) e tampouco deve ser impelido ao juízo de constitucionalidade de incentivos fiscais.

Os contribuintes, na verdade, são apenas vítimas de uma guerra que não lhes pertence. Acaso essa situação se perpetue, estar-se-á dando azo à visceral lesão ao fundamento da ordem econômica disposta no artigo 170 da Constituição Federal de 1988, que trouxe para o Brasil os delineamentos de uma Constituição Econômica.

Sobre a Constituição Econômica, Vital Moreira (1979, p. 15), em dissertação intitulada Economia e Constituição, afirma que a expressão “constituição econômica” parece ter aparecido pela primeira vez pela pena do fisiocrata Baudeau, que com ela encabeçou um dos capítulos da sua *Première Introduction à La Philosophie Économique*

(1771). Significava aí o conjunto dos preceitos jurídicos reguladores da “société économique”.

Bercovici (2005, p. 13) entende que a Constituição Econômica não é uma inovação do constitucionalismo social do século XX, mas está presente em todas as Constituições, inclusive nas liberais dos séculos XVIII e XIX. Todas as Constituições liberais possuíam disposições econômicas em seus textos, as quais buscavam sancionar o existente, garantindo os fundamentos do sistema econômico liberal, ao prever dispositivos que preservavam a liberdade de comércio, de indústria, a liberdade contratual e, fundamentalmente, os direitos de propriedade.

O debate em torno das Constituições Econômicas intensificou-se no século XX, com a Constituição Mexicana de 1917 e a Constituição de Weimar de 1919. Formalmente, as Constituições do século XX diferenciam-se das anteriores por, entre outros motivos, conterem uma expressão formal de Constituição Econômica, com uma estrutura mais ou menos sistematizada em um capítulo próprio.

A diferença essencial que surge a partir do constitucionalismo social do século XX e que delimita o debate sobre a Constituição Econômica é o fato de que estas Constituições não pretendem mais receber a estrutura econômica existente, mas alterá-la: assim, positivam tarefas e políticas a serem realizadas no domínio econômico e social para atingir certos objetivos. A ordem econômica destas Constituições é programática, dirigente. A Constituição econômica que se concebe surge quando a estrutura econômica se revela problemática, quando se esvai a crença na harmonia operada pelo mercado. Então surge com a pretensão de ser uma nova ordem econômica, de molde a alterar a ordem econômica existente, rejeitando o mito da auto-regulação do mercado.

Na verdade, o que caracteriza a Constituição Econômica é a sua inserção, nas constituições modernas, do econômico como material constitucionalizável e a atribuição a ele de um “quadro de ordem”, isto é, a sua estruturação jurídica mais ou menos sistemática, abrangendo todos os domínios do econômico. Consoante já mencionado, esse quadro de ordem não pretende receber a estrutura econômica existente – ao invés, pretende alterá-la. O que caracteriza essa ordem constitucional da economia é o fato de integrar declarações de tarefas a realizar na economia, no sentido de conduzir a certos objetivos.

Volvendo especificamente para o caso brasileiro, há de ser dito que, embora tenha sido elaborada num momento de reflorescimento das idéias pertinentes à limitação da atuação do Estado e de redução dos direitos de caráter social, a Constituição Brasileira

de 1988 adotou o figurino do Estado de bem-estar social, o que é compreensível numa sociedade que, à época, apresentava profundos padrões de desigualdades.

Bradando sobre a realidade em menção, GRAU assim escreveu:

Erradicação da pobreza e da marginalização, bem assim redução das desigualdades sociais e regionais, são objetivos afins e complementares daquele atinente à promoção do desenvolvimento econômico.

[...] Existe o reconhecimento explícito de marcas que caracterizam a realidade nacional: pobreza, marginalização e desigualdades, sociais e regionais. Eis um quadro de subdesenvolvimento, incontestado que, todavia, pretende reverter. Essa reversão nada tem, porém, em relação aos padrões do capitalismo, de subversiva. É revolucionária apenas quando voltada apenas enquanto voltada à modernização do próprio capitalismo. Dir-se-á que a Constituição, aí, nada mais postula, no seu caráter de Constituição dirigente, senão rompimento do processo de subdesenvolvimento no qual estamos imersos [...] (GRAU, 2003, p. 218)

Foi neste cenário que a Constituição Federal de 1988, traçou, em seu art. 170, os ditames da ordem econômica.

No capítulo voltado à mencionada ordem econômica, observa-se a reunião de princípios, normas e institutos jurídicos voltados para sua regulamentação.

Esse conjunto de preceitos voltados à regulação da economia em nível Constitucional, recebeu o nome de “Constitucionalização da Ordem Econômica”. (ARAÚJO, 1999, p.347).

Convém destacar neste trabalho que a disposição nuclear desta ordem econômica brasileira está retratada na primeira parte do art. 170 da Constituição, ao prescrever: “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social...”

Extrai-se deste cenário que a livre iniciativa é fundamento da ordem econômica. Ao tratar sobre os fundamentos da Ordem Econômica, SILVA (2002, p. 765), esclarece que:

Em primeiro lugar quer dizer precisamente que a Constituição consagra uma economia de mercado, de natureza capitalista, pois a iniciativa privada é um princípio básico da ordem capitalista. Em segundo lugar significa que, embora capitalista, a ordem

econômica dá prioridades ao trabalho humano sobre todos os demais valores da economia de mercado.

Por ser uma declaração de princípio, o professor Silva afirma que essa prioridade tem o sentido de orientar a intervenção do Estado na Economia, a fim de fazer valer os valores sociais do trabalho que, ao lado da iniciativa privada, constituem o fundamento não só da ordem econômica, mas da própria República Federativa do Brasil.

Ao tratar da valorização do trabalho o jurista Eros Grau (p.64, 2004) assevera que esta caracterização representa uma preocupação com um tratamento distinto ao trabalho que, “em uma sociedade capitalista moderna, peculiariza-se na medida em o trabalho passa a receber proteção não meramente filantrópica, porém politicamente racional”. Quando a capacidade laboral é interrompida ou cessa, os aspectos securitários amoldam-se no Direito Previdenciário. Mas sendo o trabalho um fator de produção, por certo o tema diz respeito à política econômica, melhor conduzida quando inserida na normatividade propiciada pelo Direito Econômico, sempre a partir da Constituição Federal (PETTER, 2005, p. 167)

Quanto à livre iniciativa, que é o que mais interessa ao corte metodológico deste trabalho, esta ser traduzida no direito que todos têm de se lançarem ao mercado de produção de bens e serviços por sua conta e risco (PETTER, 2005, p. 177).

Para REALE:

Não é senão a projeção da liberdade individual no plano da produção, circulação e distribuição das riquezas, assegurando não apenas a livre escolha das profissões e das atividades econômicas, mas também a autônoma eleição dos processos ou meios julgados mais adequados à consecução dos fins visados.(REALE, 1988, p.a-3)

Conforme os autores Luiz Alberto David Araújo e Vidal Serrano Nunes Júnior, a livre iniciativa estampada no texto constitucional possui uma densidade normativa, da qual se pode extrair a “faculdade de criar e explorar uma atividade econômica a título privado” e a “não sujeição a qualquer restrição estatal, senão em virtude de lei” (ARAÚJO; SERRANO JUNIOR, 2006, p. 466). No caso do aproveitamento dos créditos, a empresa contribuinte está autorizada por uma lei; portanto, jamais poderia ser submetida à glosa.

Cotejando tais ensinamentos ao objetivo deste trabalho, deve-se afirmar que a glosa ao crédito decorrente de guerra fiscal com punição da empresa que utiliza de tais créditos é medida que afronta os postulados da Ordem Econômica Constituição porquanto as multas que são impostas pelos Estados revestem-se em verdadeiros atos que obstam a livre iniciativa. Isto, pois, as empresas, ao invés de empreender sua atividade e obter os benefícios da lei (porque os créditos são usufruídos com base na lei), quedam-se coagidas e optam por desenvolver as atividades de forma tímida, sem aproveitamento dos créditos a que fazem jus, circunstância que certamente afetará a geração de empregos, perpetuando, assim, a lesão ao também postulado da Ordem Econômica pertinente à valorização do trabalho humano.

CONCLUSÃO

As linhas traçadas neste trabalho evidenciaram que o ICMS – Imposto sobre Circulação de Bens e Mercadorias - é a maior receita dos Estados-membros e Distrito Federal, motivo pelo qual, quando um Estado concede benefícios e incentivos ao ICMS, outros entes federados também o fazem na incessante busca de recursos para seu território.

Tais benefícios revestem-se nas formas de isenção, redução da base de cálculo, redução de alíquotas, crédito presumido, dentre outros, conferidos pelos Estados que acabam por reduzir os tributos para atrair empresas que optem por se instalar no Estado redutor e investir na geração de emprego e produção de riquezas de seu território.

Todavia, conforme demonstrou-se ao longo deste trabalho, os incentivos fiscais somente podem ser concedidos com expressa anuência do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), a quem compete promover a celebração de convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto.

Diante da ausência de consenso, muitos Estados acabam concedendo benefícios sem autorização do CONFAZ, derivando daí a guerra fiscal.

Por esse motivo, o Supremo Tribunal Federal, visando por termo à Guerra Fiscal, vem declarando insistentemente a inconstitucionalidade desses incentivos.

Apesar disso, posteriormente à declaração de inconstitucionalidade, os entes federados editam novas leis concedendo novamente os benefícios. Em razão dessa

desobediência dos Estados-membros e Distrito Federal, a medida para encerrar a Guerra Fiscal não vem sendo satisfatória.

Uma das saídas encontradas pelo Estado para afastar os efeitos decorrentes da guerra fiscal foi editar atos normativos com vistas a punir seus próprios contribuintes, por meio da chamada glosa de crédito.

Demonstrou-se que a glosa de crédito ocorre de duas maneiras: a primeira quando o Estado, por meio de edição de normas, retira do contribuinte o direito aos créditos oriundos das prestações anteriores; ou seja, quando este for recolher o ICMS, deverá arcar com a parte que o outro sujeito passivo creditou em sua nota fiscal mas que no entanto deixou de recolher em virtude de possuir benefícios e incentivos fiscais (crédito presumido).

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

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

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

Ao longo destas linhas, revelou-se que a glosa de crédito traz significativo prejuízo aos contribuintes visto que estes são punidos por observarem o princípio da não-cumulatividade – regra matriz do ICMS – creditando-se de um imposto declarado em documento fiscal de operações anteriores. Ou seja, são punidos por observarem a lei.

Há de ressaltar que tal punição onera consideravelmente o contribuinte, sendo este o maior prejudicado de uma batalha da qual nem se quer faz parte (Guerra Fiscal), onde não raras às vezes se vê obrigado a encerrar as atividades de sua empresa em razão de não conseguir arcar com as vertiginosas multas perpetrado pelos Estados.

Na verdade, a empresa brasileira está sendo punida por algo que não deu causa. A atitude dos Estados de lavrar auto de infração em face de contribuintes não é outra senão a de transferir aos destinatários de mercadorias/serviços (os contribuintes), o ônus de analisar a legalidade/constitucionalidade de incentivo fiscal concedido pelo Estado de

origem aos seus fornecedores. Certo é que o contribuinte não pode ser penalizado por ato de terceiro (Estado concesso de crédito) e tampouco deve ser impelido ao juízo de constitucionalidade de incentivos fiscais.

Os contribuintes, na verdade, são apenas vítimas de uma guerra que não lhes pertence. Acaso essa situação se perpetue, estar-se-á dando azo à visceral lesão ao fundamento da ordem econômica disposta no artigo 170 da Constituição Federal de 1988, que trouxe para o Brasil os delineamentos de uma Constituição Econômica.

Ao fim e ao cabo, pode-se afirmar que a glosa ao crédito decorrente de guerra fiscal com punição da empresa que utiliza de tais créditos é medida que afronta os postulados da Ordem Econômica Constituição, porquanto as multas que são impostas pelos Estados revestem-se em verdadeiros atos que obstam a livre iniciativa. Isto, pois, as empresas, ao invés de empreender sua atividade e obter os benefícios da lei (porque os créditos são usufruídos com base na lei), quedam-se coagidas e optam por desenvolver as atividades de forma tímida, sem aproveitamento dos créditos a que fazem jus, circunstância que certamente afetará a geração de empregos, perpetuando, assim, a lesão ao também postulado da Ordem Econômica pertinente à valorização do trabalho humano.

REFERÊNCIAS

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

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

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005

BRASIL, **Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil**.

Disponível em: <http://www.planalto>

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

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

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

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

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

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**.

Coimbra: Almedina, 1999.

CAMARGO, R. A.L. **Breve Introdução ao Direito Econômico**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1993.

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

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

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

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

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

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

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

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

MOREIRA, Vital. **Economia e Constituição**. Coimbra: Editora Limitada, 1979.

_____ **A ordem jurídica do capitalismo**. Centelha: Coimbra, 1977.