

FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA  
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO  
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**LOIDA DUARTE DA SILVA**

**O ICMS E A GUERRA FISCAL: OS INCENTIVOS FISCAIS À REVELIA  
DO CONFAZ, O DESENVOLVIMENTO REGIONAL E A REFORMA  
TRIBUTÁRIA**

**VOLTA REDONDA  
2019**

**FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA  
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO  
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**O ICMS E A GUERRA FISCAL: OS INCENTIVOS FISCAIS À REVELIA  
DO CONFAZ, O DESENVOLVIMENTO REGIONAL E A REFORMA  
TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Curso de  
Direito do UniFOA como requisito à  
obtenção do título de bacharel em Direito.

Aluna:

Loida Duarte da Silva

Professora Orientadora:

Ariadne Yurkin Scandiuzzi

**VOLTA REDONDA**

**2019**



### FOLHA DE APROVAÇÃO

Trabalho de Conclusão de Curso intitulado:

*O ICMS e a Questão da Guerra Fiscal*

Elaborado por

*Láide Duarte da Silva*

apresentado

publicamente perante a Banca Avaliadora, como parte dos requisitos para conclusão do Curso de Direito.

Aprovada em *21* de *Jun* de *2019*

Banca Avaliadora:

*Alexandre Favelkin Scandino*

Professor Orientador - Unifoa

*[Signature]*

Professor Avaliador - Unifoa

*[Signature]*

Professor Avaliador - Unifoa

A Deus, minha fonte de sabedoria. Ao meu companheiro de vida, Samuel. Aos meus pais, pilares da minha formação como ser humano. Aos meus professores, condutores do conhecimento.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus pelo dom da vida, pelo seu amor infinito, sua força e proteção. Pela sabedoria para concluir esta etapa de minha vida. A minha professora orientadora Aridane Yurkin Scanduzzi por todo apoio e paciência ao longo da elaboração do meu trabalho de conclusão de curso. Aos professores que durante cinco anos compartilharam seus conhecimentos, meu muito obrigada. As minhas amigas e colegas de faculdade que não negaram forças e ficaram na torcida. Ao meu eterno namorado, que ao longo desses meses me deu força e apoio pra vencer essa etapa da vida acadêmica. Obrigada, meu amor, por suportar minhas crises de estresse e a minha ausência em diversos momentos. À minha família, em especial aos meus pais, que mesmo longe, sempre me apoiaram e me incentivaram a seguir em frente, a eles, a quem sempre vou dedicar todas as minhas conquistas, pois me ensinaram valores importantes e contribuíram para que eu me tornasse a pessoa que sou hoje.

## **RESUMO**

O presente trabalho aborda o sistema tributário nacional no que tange ao ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) e a problemática da Guerra Fiscal entre os estados federados. O ICMS é um tributo complexo, pois onera as relações de consumo, e é utilizada como arma pelos estados na chamada Guerra Fiscal, através das concessões de benefícios fiscais. É tema de diversas discussões jurídicas, políticas e econômicas, a concessão de benefícios fiscais pelos estados para atrair e angariar investimentos de empresas, à revelia do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária). O trabalho destaca também os reflexos dessa guerra, a responsabilidade fiscal e o princípio do desenvolvimento econômico regionalizado e a recente reforma tributária proposta através da PEC 45/2019 apresentada ao Congresso Nacional como objetivo de simplificar a cobrança dos impostos e acabar com a complexa guerra fiscal do ICMS.

**Palavras-chave** ICMS; Guerra Fiscal; benefícios fiscais; reforma tributária.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL .....</b>	<b>12</b>
<b>2.1 Conceito de Tributos .....</b>	<b>12</b>
<b>2.2 Competência Tributária.....</b>	<b>13</b>
<b>2.3 Espécies de tributos.....</b>	<b>15</b>
<b>2.3.1 Taxas .....</b>	<b>15</b>
<b>2.3.2 Impostos.....</b>	<b>16</b>
<b>2.3.3 Contribuições de Melhoria.....</b>	<b>19</b>
<b>2.3.4 Empréstimos Compulsórios .....</b>	<b>20</b>
<b>2.3.5 Contribuições Especiais .....</b>	<b>20</b>
<b>3 ICMS: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO .....</b>	<b>22</b>
<b>3.1 Breve Histórico do ICMS .....</b>	<b>22</b>
<b>3.2 Princípios Constitucionais norteadores do ICMS .....</b>	<b>24</b>
<b>3.2.1 Princípio da Legalidade .....</b>	<b>25</b>
<b>3.2.2 Princípio da Seletividade .....</b>	<b>26</b>
<b>3.2.3 Princípio Não-Cumulatividade.....</b>	<b>27</b>
<b>3.2.4 Princípio da Imunidade Tributária Recíproca.....</b>	<b>28</b>
<b>3.2.5 Princípio da Anterioridade .....</b>	<b>28</b>
<b>4 ESTRUTURA DO ICMS .....</b>	<b>30</b>
<b>4.1 Fato Gerador .....</b>	<b>30</b>
<b>4.2 Base de Cálculo .....</b>	<b>32</b>
<b>4.3 Alíquotas.....</b>	<b>33</b>
<b>4.4 Operações Interestaduais .....</b>	<b>35</b>
<b>4.5 Contribuinte e Não Contribuinte de ICMS.....</b>	<b>35</b>
<b>5 GUERRA FISCAL DO ICMS.....</b>	<b>37</b>
<b>5.1 Imunidade, Não Incidência e Isenção .....</b>	<b>37</b>
<b>5.2 Benefícios Fiscais do ICMS .....</b>	<b>39</b>
<b>5.3 Breve Histórico da Guerra Fiscal do ICMS .....</b>	<b>41</b>

5.4 Conceito da Guerra Fiscal do ICMS .....	43
5.5 Princípios Constitucionais dos benefícios fiscais.....	47
5.6 Emenda Constitucional de 87/2015 .....	48
<b>6 EFEITOS DA GUERRA FISCAL .....</b>	<b>51</b>
6.1 Os efeitos negativos da Guerra Fiscal do ICMS.....	51
6.2 A Lei da Responsabilidade Fiscal .....	53
6.3 Os efeitos positivos da Guerra Fiscal do ICMS.....	55
6.4 Princípio do Desenvolvimento Econômico Regionalizado .....	56
<b>7 REFORMA TRIBUTÁRIA – PEC 45/2019 .....</b>	<b>59</b>
<b>8 CONCLUSÃO .....</b>	<b>62</b>
<b>9 REFERÊNCIAS.....</b>	<b>64</b>

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1: Fato Gerador .....</b>	<b>32</b>
<b>Quadro 2: Exemplo de Fato Gerador .....</b>	<b>33</b>
<b>Quadro 3: Cálculo do ICMS .....</b>	<b>34</b>
<b>Quadro 4: Cálculo do ICMS 2 .....</b>	<b>34</b>
<b>Quadro 5: Alíquotas RJ.....</b>	<b>35</b>
<b>Quadro 6. PEC 45/2019 .....</b>	<b>61</b>

## LISTA DE SIGLAS

**CF** - Constituição Federal

**CONFAZ** - Conselho Nacional de Política Fazendária

**CONJUR** - Consultor Jurídico

**CTN** - Código Tributário Nacional

**IBS** – Imposto sobre Operações com Bens e Serviços

**ICMS** - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

**IE** - Imposto de Exportação

**II** - Imposto de Importação

**IOF** - Imposto sobre Operações Financeiras

**IPI** - Imposto sobre Produtos Industrializados

**IPTU** - Imposto Predial e Territorial Urbano

**IPVA** - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

**IR** - Imposto de Renda

**ISGF** - Imposto sobre Grandes Fortunas

**ISSQN** - Imposto sobre serviços de qualquer natureza

**ITBI** - Imposto de Transmissão de Bens Imóveis

**ITCMD** - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

**ITR** - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

**IVC** - Imposto sobre Vendas e Consignações

**PGR** - Procuradoria-Geral da República

**STF** - Supremo Tribunal Federal

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 concedeu aos entes da federação, através de lei, a competência tributária para instituir o ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação). O imposto foi regulamentado pela “Lei Kandir” Lei Complementar 87/1996 e posteriormente sofreu alterações pelas leis 92/1997, 99/1997 e 102/2000.

O ICMS é a principal fonte de receitas dos estados e atinge a maioria absoluta da população seja direta ou indiretamente, pois incide nas relações de consumo de itens essenciais para subsistência, como por exemplo a alimentação. Nota-se que o tributo é complexo, visto que, cada um dos 26 estados e mais o Distrito Federal possuem legislação própria do ICMS, onde instituem seus próprios percentuais de alíquotas para tributação de mercadorias e serviços, seguindo o princípio da seletividade, em função da essencialidade.

Essa autonomia que os estados federados possuem em regular o ICMS, estende-se, também, à concessão de benefícios fiscais, respeitando o dispositivo imposto pela Constituição, conforme a Lei Complementar 24/1975, que os tais benefícios devem ser ratificados conforme a deliberação de todos os estados através de convênios no âmbito do CONFAZ. Porém, isso não vem ocorrendo, ou seja, os estados têm oferecido incentivos fiscais à revelia do CONFAZ, no intuito de atrair novas empresas para seus territórios para fins de desenvolvimento econômico de sua região, descumprindo o preceito constitucional, e acarretando uma competição entre os entes federativos, à chamada “Guerra Fiscal”.

Diante do exposto, o presente trabalho possui como finalidade retratar os impactos da Guerra Fiscal do ICMS, e para uma melhor compreensão e consistência, foi abordado o tema a partir dos aspectos gerais do Sistema Tributário Nacional, que se desdobra no ICMS e finaliza com os efeitos da guerra fiscal.

## 2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

### 2.1 Conceito de Tributos

O Estado como organização política, tem o poder de império, o poder soberano, um desses poderes é o de tributar, uma atribuição legal, garantido pela Constituição Federal de 1988 para fins de custeio das atividades administrativas estatais e dos serviços prestados aos cidadãos.

No art. 146, III, a, primeira parte, a Carta Magna, faz exigência de uma lei complementar para estabelecer as normas gerais de matéria tributária, com definição de tributos e suas espécies, os impostos, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim, através da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, nasce o Código Tributário Nacional (CTN) que institui normas gerais de direito tributários aplicáveis a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Apesar de ter origem de lei ordinária, foi recepcionado pela Constituição Federal com status de lei complementar, ou seja, só poderá ter seus dispositivos alterados por lei complementar.

O CTN atribui o conceito de tributo em seu art. 3º “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

De forma a sintetizar o conceito ora, definido pelo CTN, o autor Eduardo (SABAGG, 2016) descreve o tributo como prestação pecuniária, exigido compulsoriamente, criado por lei e cobrado mediante lançamento. E chama atenção para que o tributo não seja confundido com a multa, pois a mesma é penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária.

Ainda segundo o autor, tributo é prestação pecuniária, pois há obrigação de prestar dinheiro ao estado, e pode ser pago em moeda corrente ou cheque (se houver resgate pelo sacado), que ainda prevê como causa extintiva de crédito tributário a dação em pagamento, que vale somente para bens imóveis. É prestação compulsória, derivada da legalidade, pois não é contratual, não voluntária e/ou não

facultativa. É instituída por lei, ou seja, seu nascimento se dá pela realização do fato descrito na hipótese de incidência que foi prevista em lei, não havendo importância na vontade das partes e o seu pagamento se dá pelo lançamento escrito, que é um procedimento de exigibilidade do tributo, isto é, mostra-se como atividade administrativa plenamente vinculada.

## **2.2 Competência Tributária**

A Constituição Federal não cria tributos, apenas concede aos entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), através de lei, a competência tributária, conforme art. 145 da Constituição Federal:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL, 1988).

A competência tributária é indelegável, intransferível, inalterável e irrenunciável, do contrário é inconstitucional, segundo art. Art. 7º do Código Tributário Nacional:

A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição (BRASIL,1966).

Já a capacidade tributária é delegável, possui o direito de cobrar ou recolher tributos, e não se confunde com competência tributária, que é a aptidão de criar tributos, nos termos do art. 7º. § 3º do CTN “Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos” (BRASIL, 1996).

A competência tributária é a aptidão para criar tributos, que é repartido entre vários entes políticos, dessa forma, cada um tem competência para impor

prestações tributárias, dentro do que a Constituição determina (SABBAG, 2016, p.37).

As atribuições da competência tributária à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estão previstas nos artigos 153 a 156 da Constituição Federal, estando cada entidade obrigada a comportar-se dentro dos limites de cada parcela do poder que lhes foi atribuído.

Também é importante mencionar, sobre a parafiscalidade, as chamadas “contribuições especiais”, (SABBAG, 2016, p.38) que é a delegação de capacidade tributária ativa, por determinação legal, indicando que os recursos arrecadados serão de livre disponibilidade da entidade delegatária em benefício de sustentação de suas próprias finalidades, prevista no art. 149, caput, da Carta Magna.

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (BRASIL, 1988).

Além disso, o autor menciona a classificação da competência tributária em privativa, comum, cumulativa, especial, residual e extraordinária.

Na privativa, os entes federativos têm o poder de instituir impostos (uma das espécies do tributo) taxativos na Constituição Federal, ou seja, a própria Constituição já atribuiu o rol de impostos relativos a cada ente tributante, assim sendo, no art. 153 enumera os impostos de competência da União, no art. 155 dos Estados e Distrito Federal e art. 156 os municipais.

Na Comum, está relacionada às taxas e às contribuições de melhoria, que são tributos vinculados, indicando que de modo comum, os entes da federação poderão ser sujeitos ativos, desde que, realizem os fatos geradores de tais ônus contra prestacionais.

Já na Cumulativa, que é prevista no art. 147 da Constituição, a União tem competência para instituir impostos federais e estaduais, nos territórios, em qualquer

caso. Já nos casos de impostos municipais, em casos de inexistência de municípios no território, será de competência da União.

E na Especial, por terem subsistido por um longo período e inúmeras polemicas a respeito da natureza tributária, foram classificadas como tal, trata-se do poder de instituir os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, também conhecidos como tributos parafiscais.

Enquanto isso na Residual é o poder de instituir o tributo diverso daquele que já existe na Constituição, seria de algo restante ou residuário, ou seja, que não foi previsto, conforme art. 154, I e art. 195, § 4º da C.F. Porém, a União, somente poderá criar tributos dessa natureza, mediante lei complementar, não podendo ter, fato gerador ou base de cálculo próprios dos tributos já existentes e nem ser cumulativos.

E por fim a competência extraordinária é poder da União, por lei ordinária federal, de instituir imposto extraordinário de guerra, que sendo criado, terá exigência imediata, pois se trata de exceção às anterioridades anual e nonagesimal.

## **2.3 Espécies de Tributos**

As espécies tributárias estão na Constituição Federal nos artigos 145, 148, 149, 149-A e 195. Existem várias correntes sobre a quantidade de espécies tributárias, porém a teoria majoritária, que inclusive, está em consonância com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, é a pentapartite ou quinquipartite, ou seja, existem 05 (cinco) espécies de tributos, sendo elas, as taxas, impostos, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. A mesma, defendida pelo autor:

A classificação mais comumente utilizada, e também mais útil, para os propósitos de um livro sobre Direito Tributário, parece ser a que os divide conforme o regime jurídico que lhes é aplicável, agrupando-os nas seguintes espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios (MACHADO, 2018, p.56).

### **2.3.1 Taxas**

As Taxas segundo o art. 77 do CTN:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (BRASIL, 1966).

As taxas são devidas, pela ocorrência de um fato diretamente ligado ou vinculado a uma atuação do Estado. Nesse tributo o fato gerador não é uma atividade realizada pelo contribuinte, mas relacionado à atuação do Poder Público, que é a prestação de serviços ou o exercício do poder de polícia.

O art. 145 da C.F. veda que as taxas sejam base de cálculo própria de impostos, assim, deverão ser cobradas apenas o custo do serviço prestado. E podem ser cobradas mesmo que o contribuinte não tenha um benefício, exemplo disso, são as taxas de emissão de alvará (mesmo pagas, após vistoria, pode ser negado).

### **2.3.2 Impostos**

O conceito de Imposto é dado pelo CTN (1966, p.62) no art. 16 como: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Isso significa, que o imposto não tem nenhuma relação com atividades estatais específicas, é devido em virtude da prática pelo contribuinte, pela capacidade de contribuição, ou seja, a hipótese de incidência descrita em lei que cria o imposto é sempre uma situação relacionada com o contribuinte, seja por auferir renda, ser proprietário de um veículo ou imóveis, comercializar mercadorias, importar e etc. Por esse motivo é um tributo não vinculado, pois o seu pagamento não está ligado à existência de uma atividade ou atuação estatal, assim sendo, não há uma contraprestação por parte do estado (MACHADO, 2018, p.58).

Seguindo o mesmo entendimento:

Insta mencionar que o imposto é, concomitantemente, exação não vinculada e gravame de arrecadação não afetada. É que a receita dos impostos visa custear as despesas públicas gerais ou universais, v.g., educação, segurança pública, limpeza pública etc. Além disso, a receita do imposto não pode se atrelar a qualquer órgão, fundo ou despesa, consoante a proibição derivada do princípio da não afetação, constante do inciso IV do art. 167 da Carta Magna (SABBAG, 2016, p.447).

O princípio da não afetação dos impostos não é absoluto, tendo suas exceções constitucionais, como a repartição das receitas tributárias, destinação de recursos para ações e serviços públicos de saúde, manutenção da educação e da atividade administrativa tributária, prestação de garantias.

Os impostos previstos na Constituição Federal são instituídos por lei ordinária, porém há dois impostos federais que se atrelam a lei complementar, que é o imposto sobre grandes fortunas e o imposto residual, ambos previstos respectivamente nos artigos 153 e 154 da C.F.

Os impostos podem ser classificados, em impostos diretos e indiretos, impostos pessoais e reais, impostos fiscais e extrafiscais, impostos divididos segundo a classificação imposta pelo Código Tributário Nacional, impostos progressivos, proporcionais e seletivos (SABBAG, 2016, p.61).

Os impostos diretos, segundo o autor, são aqueles que não repercute, pois, a carga econômica é suportada pelo contribuinte, exemplos: IR, IPTU, IPVA, ITBI, ITCMD. Diferente dos Impostos Indiretos, que o ônus tributário repercute em uma terceira pessoa, não ficando ônus com quem de fato realizou o fato gerador, ou seja, transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não se onerando o contribuinte de direito (exemplos: ICMS e IPI).

Os Impostos Pessoais, são aqueles que levam em consideração a personalidade do contribuinte, possuindo um caráter subjetivo, exemplo o imposto de renda (IR). Já os Impostos Reais levam em consideração a matéria tributária, ou seja, o próprio bem, exemplos: IPI, ICMS, IPTU, IPVA, ITR, IOF etc., ou seja, com exceção do IR, todos os demais.

Os impostos fiscais são aqueles que têm por objetivo apenas arrecadar, exemplos: IR, ITBI, ITCMD, ISSQN, etc. Por outro lado, os extrafiscais têm finalidade reguladora de mercado ou economia de um país, exemplos: II, IE, IPI, IOF etc.

Em relação aos impostos segundo a classificação do CTN, previstos entre os artigos 19 e 73, é uma classificação pouco prestigiada entre os doutrinadores e STF, os impostos são divididos em quatro grupos, de modo que em um grupo ficam os impostos sobre o comércio exterior, que são os II e IE, no outro grupo ficam os impostos sobre o patrimônio e a renda, abrangendo os impostos IR, ITR, IPVA, IPTU, ITBI, ITCMD, ISGF. No penúltimo grupo ficam os impostos sobre a produção e a circulação, englobando ICMS, IPI, IOF e ISSQN e por fim o último grupo é dos impostos especiais que abarca o imposto sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do país e impostos extraordinários.

Seguindo com a classificação Sabbag (2016), os impostos progressivos referem-se às alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo. Esse critério da progressividade tem aspecto quantitativo, que se desdobra em progressividade fiscal e a extrafiscal, no primeiro critério seria “quando mais se ganha, mais se paga”, ou seja, têm características meramente arrecadatória que permite onerar mais quem tem maior riqueza. No segundo critério, que é da extrafiscalidade, diz respeito à modulação de condutas, é de interesse regulatório da administração pública, dessa forma, seu objetivo é disciplinar, favorecer ou desestimular os contribuintes em determinadas ações quando considera-as convenientes ou prejudiciais ao interesse público. Exemplos de impostos progressivos: IR, IPTU e o ITR.

Já os impostos com técnica da proporcionalidade, o autor nos explica, que é obtida pela aplicação de uma alíquota única sobre uma base tributável variável, considerado como um instrumento de justiça fiscal neutro, que por meio dele, se busca realizar o princípio da capacidade contributiva. Segundo esse princípio a alíquota é fixa, de modo que a variação se dá na base de cálculo que acarretará um tributo proporcional a capacidade econômica do contribuinte, por exemplo, o IPVA que a alíquota é única, mas o valor do veículo automotor varia de acordo com o proprietário, quanto maior o valor do bem (base de cálculo), melhor a situação econômica do contribuinte e por isso o imposto a pagar será maior em relação aos proprietários com bem de menor valor. Outros exemplos de impostos proporcionais: ICMS, IPI, ITBI, ITCMD etc.

E por fim, a técnica da seletividade, uma forma de extrafiscalidade na tributação, prevista no art. 145, § 1º, CF:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988).

A seletividade dentro do tributo tem por objetivo inibir os efeitos negativos dos impostos que tende a regressividade no sistema, sua função é variar a alíquota de acordo com a essencialidade do bem, significa dizer que os bens de maior utilidade social terão uma tributação menor em relação a bens supérfluos. Como exemplo do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) que a alíquota será menor se o bem for essencial (alimentos e medicamentos), do contrário será a alíquota maior (perfumes, bebidas, cigarro e itens de luxo). Esse princípio é necessário para o alcance de uma tributação justa e afinada, em respeito à capacidade contributiva das pessoas.

### **2.3.3 Contribuições de Melhoria**

Sobre a contribuição de melhoria: “pressupondo tanto a atividade do Estado (realização de obra pública), como o enriquecimento do contribuinte (valorização imobiliária), as contribuições de melhoria apresentam-se como tributos com fato gerador misto” (PAULSEN, 2017, p.53).

De maneira simples, o autor explica a contribuição de melhoria como determinada obra que traz enriquecimento particular de determinados contribuintes, ou seja, traz valorização do imóvel, é razoável que o custeio da obra não se dê por toda a sociedade igualmente, mas especialmente por aqueles a quem se aproveita.

O CTN decorre expressamente sobre esse tributo na redação do art. 81:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (BRASIL, 1966).

Essa espécie de tributo pode ser cobrada por qualquer ente federativo que realizar a obra, não se confunde com o IPTU progressivo, nem com a taxa, pois é um instituto tributário com o fim de repor aos cofres públicos os gastos com a obra pública, que conseqüentemente valorizou patrimônio particular, assim, sendo justo que, os beneficiários que tiveram enriquecimento imobiliário contribuam com o tributo, não onerando o restante da sociedade.

#### **2.3.4 Empréstimos Compulsórios**

Os empréstimos compulsórios se diferenciam dos impostos (MACHADO, 2018, p.59), das taxas e das contribuições de melhoria, que têm no seu fato gerador o principal elemento diferenciador, os empréstimos compulsórios são restituíveis e só podem ser instituídos pela União, conforme art. 148 da CF:

A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b. Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (BRASIL, 1988, p.94).

Ainda, segundo o autor Machado (2018), economicamente os empréstimos compulsórios não configuram receita, e do ponto de vista econômico, não é considerado tributo. Porém, a Constituição Federal determinou sua aplicação no regime tributário, à doutrina e a jurisprudência também os consideram, do ponto de vista jurídico, tributos.

Os empréstimos compulsórios somente podem ser criados em hipóteses excepcionais, que é em caso de despesas extraordinárias, para atender guerra externa ou sua iminência, calamidade pública ou investimento público de caráter relevante.

#### **2.3.5 Contribuições Especiais**

As contribuições, segundo Eduardo:

São tributos destinados ao financiamento de gastos específicos, sobrevivendo no contexto de intervenção do Estado no campo social e econômico,

sempre no cumprimento dos ditames da política de governo. O art. 149, caput, CF associa as contribuições, de modo explícito, a “instrumentos de ação nas respectivas áreas” (SABBAG, 2016, p. 985).

Desse modo, entende-se que as contribuições estão inseridas no plano jurídico da parafiscalidade, que é uma imposição tributária paralela ao sistema fiscal, na forma de contribuição aos cofres públicos, para custear encargos que não são próprios da administração pública, mas é de interesse do Estado o seu desenvolvimento, ou seja, com conotação social ou de interesse público, exemplos: sindicatos, arrecadação de recursos para autarquias, fundações públicas, etc.

O art. 149 da CF expressa sobre as contribuições especiais:

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º (BRASIL, 1988).

Não é correto atribuir a esta espécie de tributo à denominação “contribuições parafiscais” ou “contribuições sociais”, porque ser ou não parafiscal é uma característica acidental, que normalmente nem sequer diz respeito à finalidade da contribuição, mas ao ente que desempenha a atividade respectiva, por outro lado, contribuições sociais não se sustenta como designação do gênero contribuições (PAULSEN, 2017).

Em relação ao fato gerador e base de cálculo, Paulsen (2017, p.57) descreve “Os fatos geradores e bases de cálculo das contribuições devem guardar adequação com as bases econômicas ou materialidades que a Constituição admite sejam tributadas”.

O art. 149, § 2o, III, permite que as contribuições sociais e interventivas recaiam sobre o faturamento, a receita ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro” (alínea a), ressalvando, contudo, que podem ter alíquota específica, ou seja, em valor certo por unidade, tonelada ou volume (alínea b). O art. 195, I a IV, por sua vez, dispõe especificamente sobre a materialidade das contribuições de seguridade social, devendo-se combiná-lo com o art. 149, § 2o, III, para verificar o que é tributável a tal título.

### **3 ICMS: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO**

Passada fase inicial da monografia, onde foram apresentados os tributos no Sistema Tributário Nacional, no que diz ao seu conceito, competência e espécies, neste capítulo se dará ênfase na espécie do tributo imposto, mais especificamente, o imposto ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação).

O ICMS é um imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, conforme art. 155, II, CF:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1988).

A regulamentação constitucional foi prevista na Lei Complementar 87/1996 (a chamada “Lei Kandir”), alterada posteriormente pelas Leis complementares 92/1997, 99/1999 e 102/2000.

#### **3.1 Breve Histórico do ICMS**

A origem do ICMS vem da Constituição de 1934 com surgimento do IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), de natureza mercantil, com incidência em “cascata”, ou seja, cada venda era um fato gerador distinto, incidindo em todas as fases de circulação, do produtor até o consumidor. Era cobrado de forma cumulativa e não gerava direito ao abatimento do imposto pago na operação anterior (COSTA, 1978).

Com o objetivo de impulsionar as atividades econômicas e aperfeiçoar a cobrança deste tributo, pela Emenda Constitucional 18, em 01 de dezembro de 1965 surge o ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), substituindo o IVC, na Constituição de 1946.

O ICM diferente do IVC, não apresentava características de cumulatividade, o seu pagamento era feito sobre o valor agregado, que era abater em cada operação o imposto pago nas operações anteriores, conforme art. 11 - § 2º da EC 18/65:

O imposto é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual (BRASIL, 1965).

É importante lembrar que foi na Constituição de 1946 que o Brasil introduziu pela primeira vez o conceito de seletividade para os impostos, através do art. 202: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1946, p.40). A partir disso, foram isentos de impostos os bens considerados indispensáveis, como à habitação, vestuário, alimentos e remédios para pessoas com escassez de recursos, assim como, para as vendas e consignações por comerciantes e produtores.

O ICM era centralizado na união, impossibilitando a autonomia dos Estados sobre a maior fonte de receita. Consequência disso, um novo sistema tributário formalmente instituído pela Constituição Federal de 1988, extingue o ICM e faz surgir o ICMS (operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), com o objetivo de descentralizar os recursos tributários e fortalecer financeiramente os estados e municípios.

Kiyoshi destaca a mudança do ICM para o ICMS, onde foi incluída a incidência do imposto sobre serviços de transporte e comunicação:

O antigo ICM sofreu profundas modificações na Constituição de 1988, que o convolou em ICMS, incorporando os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, antes de competência impositiva federal. Dessa forma, o seu fato gerador ficou bastante ampliado, não se limitando às hipóteses definidas no art. 1º do Decreto-Lei nº 406, de 31-12-1968, que não mais vigora. Agora abrange operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que essas operações e prestações se iniciem no exterior, atingindo, inclusive, importação de produtos destinados a consumo ou para integrar o ativo fixo (HARADA, 2018, p.516).

Para regulamentar a aplicação do ICMS foi criado a Lei Complementar 87/1996, sugerida pelo Deputado Antônio Kandir, ficou conhecida como a Lei Kandir. A mesma surgiu com objetivo de atender as disposições dos artigos 146 e 155, 155, § 2º, XII, da Constituição Federal de 1988, e o Convênio nº. 66/88 foi editado em observância ao artigo 34, § 8º, do ADCT, assim, instituindo o ICMS.

A Lei Complementar de 102/2000 trouxe várias alterações na Lei Kandir, segundo Kiyoshi (HARADA, 2018, p.35), a Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, introduziu várias alterações na LC nº 87/96, entre as quais as que violam o princípio da não-cumulatividade do ICMS. A nova redação conferida ao § 5º do art. 20 parcelou em 48 meses o crédito do imposto a ser aproveitado, decorrente de aquisição de bens integrantes do ativo fixo. Para efeito de aproveitamento de um quarenta e oito meses, adotou-se um complicado critério de apuração, que poderá implicar cancelamento do saldo remanescente do crédito, no final do quadragésimo oitavo mês. Outrossim, introduziram-se drásticas restrições ao direito de crédito do ICMS relativamente à aquisição de energia elétrica e recebimento do serviço de comunicação, por meio de nova redação conferida ao inciso II do art. 33 e introdução do inciso IV.

Houve ainda, outras alterações na Lei Kandir, através da Lei Complementar 114/2002 e 115/2002, que eliminou algumas inconstitucionalidades apontadas e introduziu normas de natureza financeira para compensar os Estados e os Municípios que perderam receitas com a decorrência de exoneração tributária de operações destinados ao exterior.

Essas mudanças no ICMS demonstraram à adequação do imposto a realidade do momento, vivida pelo país, de forma a acompanhar as inovações do mercado.

### **3.2. Princípios Constitucionais norteadores do ICMS**

Os princípios constitucionais apresentados são de grande importância, pois limitam o poder do estado, evitando as imposições sem controle do ICMS, e norteia todo sistema tributário, dando segurança jurídica a coletividade. Pois, do contrário, poderia haver deturpações por parte dos entes políticos, onerando de forma

excessiva os contribuintes, e assim, comprometendo todo sistema tributário de gestão e políticas públicas.

Os princípios que incidem diretamente sob a formação constitucional do ICMS são: o da legalidade, seletividade, não-cumulatividade, imunidade tributária recíproca e anterioridade (MACHADO, 2018, p.65).

### **3.2.1 Princípios da Legalidade**

O princípio da legalidade está previsto no art. 5, II, da Constituição que dispõe: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988). Assim, como forma de limitar o poder do Estado, no que diz respeito ao poder de tributar, a carta magna reforçou o princípio ao repeti-lo no capítulo das limitações ao poder de tributar “Art. 150 da CF - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

O princípio da legalidade quando direcionado ao particular dentro da autonomia da vontade, deve ser entendido que o particular pode fazer tudo que não for proibido por lei, já a Administração pública, somente o que a lei permitir. No âmbito tributário, a doutrina chama de princípio da legalidade tributária, imposta no art. 97 do CTN (MACHADO, 2018, p.61).

Conforme Código Tributário Nacional, como consequência do princípio da legalidade, ressalvadas as exceções previstas na própria Constituição, somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos ou a sua extinção; a majoração de tributos ou a sua redução; a definição do fato gerador da obrigação principal e de seu sujeito passivo; a fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo; a cominação de penalidades para as infrações nela definidas e as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (BRASIL, 1966).

O autor ainda lembra, que o princípio da legalidade exige que o texto das leis seja claro e compreensível, sem contradições, incoerências e obscuridades. (MACHADO, 2018, p.69).

Existem exceções ao princípio da legalidade, prevista pela Emenda Constitucional nº 33/2001, art. 155, § 4º, IV da CF, que permite os estados e o Distrito Federal, definir alíquotas do ICMS monofásico incidente sobre combustíveis. O instrumento normativo utilizado no presente caso é o convênio do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária).

### **3.2.2 Princípios da Seletividade**

A Constituição Federal do Brasil em seu art. 155 § 2º, III, diz que, “poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços”. A seletividade é característica do ICMS:

Diz-se seletiva a tributação feita de sorte a que ônus tributários diferentes sejam impostos a produtos ou serviços também diferentes, a partir de determinado critério. Trata-se de estabelecer distinções entre os objetos a serem tributados, de sorte a onerá-los de maneira diferente a partir de um parâmetro previamente eleito (MACHADO, 2018, p.110).

Dessa maneira, quanto ao ICMS, a Constituição se reporta a seletividade, mas usa a palavra “poderá”, que seria uma faculdade do legislador conforme art. 155, § 2.º, III. Porém, existem autores, segundo (MACHADO, 2018, p.110) que entendem a palavra “poderá” como uma obrigatoriedade para adotar alíquotas seletivas. Mas segundo seu entendimento, os estados e Distrito Federal podem adotá-las ou não, podendo instituir alíquotas únicas para todos os produtos e serviços. Mas se escolherem as alíquotas seletivas, o critério obrigatório é a essencialidade, prevista na CF/88.

Assim, a seletividade das alíquotas do ICMS realiza o princípio da capacidade contributiva do contribuinte, à medida que é aplicada alíquotas maiores em produtos e serviços considerados supérfluos, que alcançam consumidores de maior capacidade contributiva, enquanto as alíquotas menores são aplicadas nos produtos essenciais, pois atingem também as pessoas de menor capacidade contributiva. Exemplo disso, no estado do Rio de Janeiro, é aplicada uma alíquota de 12% nas operações com alimentação (essencial), enquanto que nas operações com charutos (não essencial) é de 35%.

### 3.2.3 Princípio Não-Cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade refere-se à forma como será tributada a cadeia produtiva. O autor Paulo (CARVALHO, 2006, p.663) diz que o princípio da não cumulatividade é “dirigido aos tributos plurifásicos, que gravam as diversas etapas de uma cadeia produtiva ou de circulação de bens ou serviços”.

Para o mesmo, esse princípio tem por objetivo inibir a tributação em cascata, que provoca distorções negativas nas operações econômicas envolvendo setores da vida social, ao sobrepor a tributação em incidências de cada operação.

O princípio da não cumulatividade está previsto no artigo 155, § 2º, da Constituição e a Lei Complementar 87/1996 regulamenta essa sistemática ao prever a utilização de mecanismo de débitos e créditos, conforme art. 20:

Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação (BRASIL, 1988).

Explicando de forma mais simples Alexandre diz que o mecanismo de débitos e créditos é quando o sujeito realiza uma aquisição tributada de mercadoria e registra como crédito o valor incidente na operação, esse valor deve ser entendido como direito do contribuinte, chamado contabilmente como ICMS a recuperar, que poderá ser abatido do montante incidente nas operações subsequentes (RICARDO, 2015).

Como exemplo podemos citar, uma venda realizada de mercadoria no valor de R\$ 100,00 (cem reais), incidirá nela o ICMS em sua totalidade do montante, essa mesma mercadoria sendo revendida pelo valor de R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais), incidirá novamente nela o ICMS até chegar ao destinatário final. Dessa maneira, o segundo alienante que pagou R\$ 150,00 na mercadoria terá o direito a compensação de crédito, pois o primeiro alienante também pagou pelo ICMS. As

operações com ICMS isento ou não incidentes, não gera direito ao crédito de compensação (art. 155, § 2º, II, da CF/88).

Sendo assim, a não-cumulatividade evita uma carga maior de tributos ao contribuinte.

### **3.2.4 Princípios da Imunidade Tributária Recíproca**

Esse princípio é garantido pela Constituição, impedindo que os entes políticos cobrassem impostos uns dos outros, conforme art. 150, VI, “a”: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros” (BRASIL, 1988).

Apesar do texto acima citar que a imunidade recíproca se refere apenas ao patrimônio, renda ou serviços, o STF orienta-se no sentido de que a imunidade não é restrita a isso, mas também abrange todo e qualquer imposto. Também, não alcança apenas os entes políticos, mas suas autarquias e fundações, como INSS, o INCRA, os conselhos de fiscalização profissional e demais pessoas jurídicas de direito público, sejam federais, estaduais ou municipais (PAULSEN, 2017).

### **3.2.5 Princípios da Anterioridade**

Anterioridade é garantia de conhecimento antecipado da lei tributária mais gravosa, que não trata apenas da previsibilidade, mas também a segurança jurídica, que é a calculabilidade de antecipar o cidadão às consequências atribuíveis pelo direito aos fatos ou atos futuros dentro das alternativas reduzidas e antecipadas no presente (PAULSEN, 2017).

Na constituição Federal o art. 150, III, “b” fala da anterioridade:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (BRASIL, 1988).

O princípio da anterioridade diz que se uma lei vier a aumentar ou criar um tributo, ela deverá ser anterior ao exercício financeiro (corresponde ao ano civil de

01 de janeiro a 31 de dezembro). Assim, o objetivo do princípio é evitar que o contribuinte seja surpreendido com a cobrança ou mudança do imposto de um dia para o outro, deixando-o sem tempo hábil para que se programe. Tal princípio, ainda reforça o princípio da irretroatividade.

## **4 ESTRUTURA DO ICMS**

O ICMS é um dos tributos de maior arrecadação e importância para federação brasileira, pois costuma ser a principal fonte de receita dos estados e sua incidência atinge a maioria absoluta da população de forma direta ou indireta, ou seja, produtos e serviços básicos de subsistência incidem o referido imposto, como alimentos, medicamentos, transportes, energia elétrica, etc. (EXAME, 2016).

O ICMS traz toda uma complexidade, pois existem 27 (vinte e sete) legislações distintas sobre o tributo no território nacional, uma para cada estado e Distrito Federal, que muitas vezes são divergentes entre si. Para melhor entendimento, o estudo foi focado na legislação do estado do Rio de Janeiro e sua relação com outros estados na batalha da guerra fiscal, bem como suas características e peculiaridades.

Importante ressaltar, que para o cálculo do ICMS (valor a pagar) são informações relevantes se o cliente, por exemplo, em uma operação de compra e venda, é ou não contribuinte de ICMS, é ou não consumidor final e seu domicílio fiscal, pois esses dados definem a alíquota a ser utilizada e se incidirá o Diferencial de Alíquota, nos casos de venda interestaduais.

Neste capítulo foi abordado conceitos que compõe a estrutura do ICMS, assim, entendendo melhor o tributo podemos aprofundar e compreender sua complexidade e o porquê dessa guerra entre os estados.

Como existem diversos tipos de operações que incidem sobre o ICMS e inúmeras normas, foi utilizado para fins de ilustração, a legislação do estado do Rio de Janeiro.

### **4.1 Fato Gerador**

Definido no art.114 do Código Tributário Nacional o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Para melhor entendimento autor explica que o fato gerador descrito na lei é na verdade a hipótese de incidência:

Ora, se apenas está definida em lei, a situação não poderia ser denominada de "fato". Por isso, a boa doutrina afirma que a previsão abstrata deve ser denominada "hipótese"; pois se refere a algo que pode vir a ocorrer no mundo, tendo como consequência a incidência tributária. Daí a famosa terminologia "hipótese de incidência" (ALEXANDRE, 2017, p.332).

Assim sendo, pode-se afirmar que primeiro temos a Hipótese de incidência que é a situação descrita em lei, que uma vez concretizada no fato gerador (fato efetivamente materializado, realizado) faz surgir à obrigação tributária, conforme ilustrado abaixo:

Quadro 1: Fato Gerador

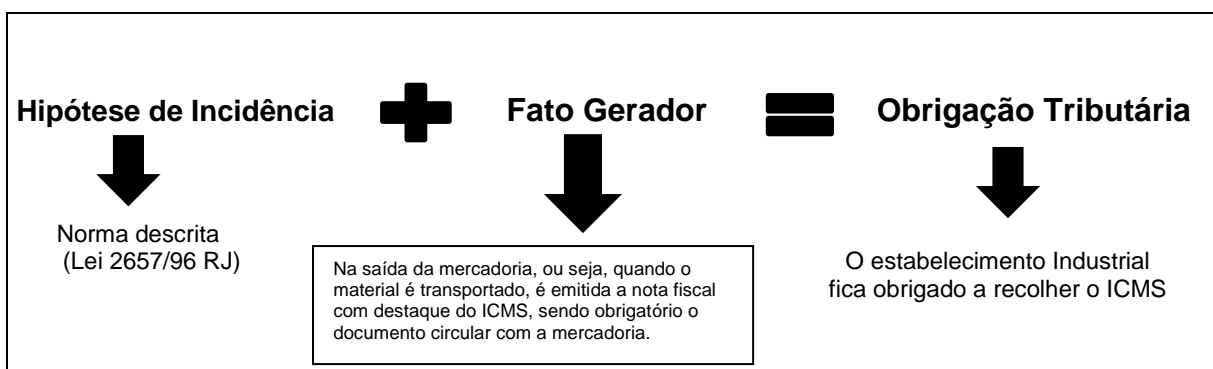
**HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA + FATO GERADOR = OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Fonte: Elaborado pela Autora (2019)

A lei estadual Nº 2657/1996 do estado do Rio de Janeiro, define o fato gerador, ou seja, a hipótese de incidência do tributo em diversas situações como circulação de mercadorias, serviços de transporte, fornecimento de alimentos, serviços de comunicação, circulações de petróleo e tantos outros destacados na norma (RIO DE JANEIRO, 1996).

Em uma operação de venda de mercadoria industrial, podemos ilustrar o fato gerador conforme abaixo:

Quadro 2: Exemplo de Fato Gerador



Fonte: Elaborado pela Autora (2019)

Vale lembrar que o art. 3º da lei 2657/96 RJ diz que o imposto ocorre mesmo que para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, ou seja, em uma situação que o mesmo titular tenha dois estabelecimentos em estados diferentes ou no mesmo, e precisa levar seu material de um estabelecimento para o outro, essa transferência incidirá no ICMS, pois sua hipótese de incidência é a circulação de mercadoria, não importando, portanto, a sua destinação.

#### **4.2 Base de Cálculo**

A Base de cálculo do ICMS é o montante sobre a qual será aplicada a alíquota para o cálculo do valor a pagar do imposto, é o aspecto material do fato gerador do tributo. Definida em lei, de acordo com a hipótese de incidência, tendo em vista, a sua mais variada formas de fato gerador.

No art. 4º da Lei 2657/1996 define sua base de cálculo para cada situação prevista, ou seja, cada fato gerador citado. Abaixo alguns deles:

Art. 4.º A base de cálculo é: I - no caso dos incisos I, XIII e XIV, do artigo 3.º, o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria; II - no caso do inciso II, do artigo 3.º, o valor acrescido relativo à industrialização, abrangendo mão-de-obra, insumos aplicados e despesas cobradas do encomendante; III - no caso do inciso III, do artigo 3.º, o valor total da operação, compreendendo o fornecimento da mercadoria e a prestação do serviço; IV - no caso do inciso IV, do artigo 3.º: 1. O valor total da operação, na hipótese do item 1; 2. o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese do item 2; V - no caso do inciso V, do artigo 3.º, a soma das seguintes parcelas: 1. o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no artigo 11; 2. imposto de importação; 3. imposto sobre produtos industrializados; 4. imposto sobre operações de câmbio (RIO DE JANEIRO, 1996).

No entanto, é relevante informar, uma peculiaridade do ICMS, em relação base de cálculo, onde o próprio imposto integra a base de cálculo do próprio imposto, o chamado “cálculo por dentro”, que foi determinado pelo art.13, § 1º, Inciso I, da (Lei Kandir) que diz que integra a base de cálculo do imposto, o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Sendo assim, a base de cálculo do ICMS é o valor total da mercadoria, somadas as despesas acessórias mais o ICMS por dentro (COELHO, 2013).

Quadro 3: Cálculo do ICMS

**BASE DE CÁLCULO = VALOR MERCADORIA + ICMS POR DENTRO**

Fonte: Elaborado pela Autora (2019)

Em uma situação de venda de mercadoria, antes do cálculo do imposto, no valor de R\$ 100,00 (cem reais) com alíquota de 12%, a lógica seria o valor de ICMS de R\$ 12,00 (doze reais), porém como o “cálculo é por dentro” que consiste em incluir o imposto na sua própria base de cálculo, o valor será de R\$ 13,64, ou seja, a alíquota nominal é 12%, mas a alíquota efetivamente praticada é 13,64%:

Quadro 4: Cálculo do ICMS 2

**BASE DE CÁLCULO = R\$ 100 (valor mercadoria sem imposto)**  
**ICMS POR DENTRO = 13,64 ICMS**  
**BASE DE CÁLCULO ICMS = 113,64**  
**ICMS A PAGAR 12% = R\$ 13,64**  
**VALOR DA MERCADORIA = R\$ 100**

Fonte: Elaborado pela Autora (2019)

Mediante o exposto, em relação ao valor da mercadoria a alíquota fica maior (no exemplo acima, de 12% para 13,64%), isto porque o cálculo do ICMS é feito sobre ele próprio. A justificativa dessa técnica de cálculo utilizada é a facilitação do acesso ao consumidor ao montante pago do tributo, uma vez que, o valor do ICMS deve vir destacado na nota fiscal (CASTRO, 2015).

### 4.3 Alíquotas

Segundo conceito de Carolina e Rebeca (FERNANDES; PIRES, 2013) alíquota é o percentual que se aplica sobre a base de cálculo do tributo gerando o valor de ICMS a pagar. As alíquotas internas de cada estado são fixadas por lei estadual e as interestaduais é por resolução do senado.

No Rio de Janeiro as alíquotas são definidas pela Lei 2657/1996, no livro I da obrigação principal, no título III, do art.14 e 14-a, abaixo a lista das principais alíquotas.

Quadro 5: Alíquotas do RJ

Alíquota Interna RJ	18%
Operação Energia Elétrica – RJ	
Até 300kw horas/mensais	18%
Acima de 300kw horas/mensais	25%
Transporte Público eletrificado	6%
Produtos Supérfluos - RJ	
Perfume, cosmético, arma, munição, bebida alcoólica...	37%
Serviços de Comunicação – RJ	26%
Alimentos – RJ	12%
Operações Interestaduais	
Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo	7%
Demais Regiões	12%

Fonte: Elaborado pela Autora (2019), conforme informações da Lei 2657/96 RJ.

É nítido o princípio da seletividade aplicado nas alíquotas do imposto acima destacado, como já visto no capítulo 2, esse princípio tem como função variar as alíquotas de acordo com a essencialidade do bem, quanto mais essencial o bem, menor será alíquota, do contrário a alíquota será maior, é uma forma de promover justiça social inibindo os efeitos negativos desse tributo, que tendem a ser regressivo.

É importante ressaltar que o contribuinte interno, ou seja, aquele que é sujeito passivo na operação do ICMS que ocorre dentro do Estado do Rio de Janeiro, além de pagar 18% (exemplo da alíquota interna geral) de ICMS tem que acrescentar mais 2% de Fundo Estadual de Combate à Pobreza, resultando em um desembolso de 20% sobre a operação realizada.

Nas alíquotas interestaduais que são determinadas através de Resolução do Senado Federal, percebe-se uma diferença de percentual de uma região para a outra, isso se deu pela chamada guerra fiscal, onde regiões menos desenvolvidas

tem uma relativa vantagem em relação aos estados mais desenvolvidos, como forma de equilibrar as arrecadações. No próximo capítulo será possível entender que essa vantagem dos estados menos industrializados é usada como uma “arma” na guerra de atrair novas empresas para sua região com os incentivos fiscais.

#### **4.4 Operações Interestaduais**

São chamadas de operações interestaduais quando os contribuintes de ICMS estão localizados em outros estados, ou seja, exemplo de uma mercadoria que está localizada dentro do Estado do Rio de Janeiro e o comprador é do estado de São Paulo, haverá uma operação interestadual, uma relação entre dois estados, de um estado para o outro.

É nessa relação entre estados que a guerra fiscal acontece, pois ambos não querem ter prejuízos na arrecadação, e assim, iniciam uma batalha pelo ICMS das operações interestaduais (Diferencial de Alíquota), pela atração de investimentos e melhores incentivos para que as empresas se instalem em seus territórios.

#### **4.5 Contribuinte e Não Contribuinte de ICMS**

Contribuintes de ICMS, em regra é qualquer pessoa física ou jurídica que realize com habitualidade que caracterize intuito comercial nas operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte e de comunicação, exemplos: transportadoras, indústrias, lojas de venda de alimentos roupas, comunicação. (CASTRO, 2015). Também é considerado contribuinte a pessoa física que mesmo sem habitualidade importe mercadorias do exterior, seja destinatária de serviço prestado no exterior ou a prestação tenha iniciado no exterior, adquira mercadoria apreendida ou abandonada, adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica. A lei Kandir Nº 87 de 1996 define:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1996).

Os contribuintes de ICMS são obrigados a possuir uma inscrição estadual, sem essa inscrição não é possível fazer nenhum tipo de operação comercial.

Diferente disso, os não contribuintes são pessoas físicas e jurídicas que não realizam atividades sujeitas ao ICMS (suas atividades não gera a incidência do tributo). Por exemplo: Empresas prestadoras de serviços, pessoas físicas que compram pra consumo próprio e etc. Para essas pessoas não existe a obrigatoriedade da inscrição estadual.

Enfatizando que, o fato de uma empresa possuir inscrição estadual não a define como contribuinte de ICMS. Exemplo disso, são algumas construtoras que apesar de possuírem inscrição estadual, para movimentação dos materiais que serão utilizados na construção dos empreendimentos, não são contribuintes de ICMS.

## **5 GUERRA FISCAL DO ICMS**

A guerra fiscal do ICMS está relacionada diretamente a concessão dos benefícios fiscais dos estados para atração de novos investimentos ao seu território, diante disso, antes de adentrar no conceito e nas características da guerra fiscal do ICMS entre os entes federativos, faz-se necessário conhecer quando ocorre o não pagamento do tributo estudado, que pode ser através da imunidade, não incidência e isenção. Especificamente sobre o tema abordado, estamos falando de Isenção fiscal, que cabe aos estados, mas é importante diferenciar esses três institutos para melhor compreensão do trabalho.

### **5.1 Imunidade, Não Incidência e Isenção**

Imunidade, Não Incidência e Isenção não são sinônimos, embora o efeito seja o mesmo, que é o não pagamento do tributo, há grandes diferenças entre os conceitos.

A imunidade tributária está garantida na Constituição Federal, através da limitação do poder de tributar, ou seja, que a imunidade ocorre quando a Constituição veda a criação e cobrança dos tributos sobre determinados fatos ou sujeitos, ou seja, se não fosse à proibição da criação e cobrança, os tais fatos e sujeitos estariam normalmente abrangidos na regra de incidência de tributos. Trata-se então, de um impedimento constitucional, que limita a competência tributária dos entes tributantes, e, portanto, se houver lei que criar tributos sobre pessoa ou fato imune, a mesma será inconstitucional. Como exemplo de Imunidade na área do ICMS, temos a imunidade objetiva de livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, prevista na Constituição Federal, artigo 150, inciso VI, "d"(MACHADO, 2018, p.57).

Em relação ao ICMS aplicam-se as imunidades genéricas, aquelas prevista na constituição federal, conforme art.150, VI, que são tidas como recíproca, religiosa, cultural, dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos e também as imunidades ditas como específicas (CASTRO, 2015).

E a Não Incidência são os fatos que não foram descritas em lei como sendo tributadas, ou melhor, uma decorrência lógica da enumeração legal das hipóteses de incidência, em que, por exclusão, não está legalmente indicado como tributável, configura uma hipótese de não incidência, por exemplo, a não incidência do ICMS nos serviços de provedores de acesso à internet. Apesar de muita discussão a respeito, pois há incidência de ICMS sobre serviços de telecomunicações, foi firmado o entendimento pelo Superior Tribunal de Justiça, através da Súmula 334, que os serviços de provedores não podem ser classificados como serviços de telecomunicações e sim como serviços de valor adicionado, configurando sua não incidência.

Já a isenção, é por lei, não pela Constituição (MACHADO, 2018, p.120). E cabe aos entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a competência para criação do tributo, com edição de norma mais específica que a norma de tributação, onde se estabelece as hipóteses de isenções, que são as exceções, e dessa forma, o tributo não será devido, está previsto na CF, art. 155, § 2º, XII, g.

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] 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 isenção fiscal é a dispensa legal do pagamento do tributo, podendo ser total ou parcial, de competência dos entes da federação, embora ocorra o fato gerador e a obrigação tributária. A concessão dos incentivos pode ser em caráter individual, por lei, mediante solicitação do sujeito passivo, onde o mesmo deve cumprir alguns requisitos constantes na norma. E em caráter geral, que também depende de lei, mas diferente da individual é genérica, atingindo determinados grupos, regiões ou situações (CTN, 1966).

Pode-se afirmar que a isenção fiscal é uma ferramenta que os entes da federação se utilizam, para incentivar investimentos privados no desenvolvimento de áreas de interesse público, como exemplo, no âmbito do ICMS, podemos citar os benefícios fiscais concedidos pelos estados membros, isentando o pagamento de ICMS, como forma de incentivar empresas para que se instalem em seus territórios.

## 5.2 Benefícios Fiscais do ICMS

Compreendida a diferença entre imunidade, não incidência e isenção fiscal, foi possível constatar que os benefícios fiscais correspondem ao instituto da isenção fiscal. Sendo fundamental, aprofundar sobre a concepção e características dos benefícios fiscais do ICMS.

Os benefícios fiscais estão previstos no artigo 155, XXI, alínea g da Constituição Federal:

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

E foi através da Lei complementar Nº 24 de 07/01/1975 que se consolidou o mandamento constitucional previsto, por meio das disposições sobre os convênios para concessão de isenções do ICMS, onde se fez a exigência da participação conjunta dos Estados no momento da concessão de isenções e benefícios fiscais, uma forma e minimizar os efeitos da guerra fiscal entre os estados.

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data (BRASIL, 1975).

O convênio previsto pela lei complementar junto ao CONFAZ é uma clara tentativa de igualdade entre os estados membros, tendo em vista que todos os 26 estados e Distrito Federal devem participar na aprovação ou revogação dos benefícios fiscais, pode-se dizer que a lei complementar citada acima, buscou uma possibilidade de diminuição da incidência da guerra fiscal.

Porém, diversos benefícios fiscais foram concedidos à revelia do CONFAZ, devido à dificuldade em se obter uma decisão unânime, o que intensificou a guerra

fiscal entre os estados e prejudicou o combate às desigualdades regionais, ou seja, os estados ao burlarem as exigências legais fortaleceram os conflitos.

Existem diversas formas de benefícios fiscais de ICMS, podemos citar, dentre elas, as que mais se destacam como as isenções, redução de alíquota, redução de base de cálculo, anistia, crédito presumido e remissão.

A isenção do ICMS, conforme o art. 175 do CTN, é a dispensa por lei do pagamento do imposto, ocorre o fato gerador e a obrigação tributária se estabelece, porém o lançamento é excluído, razão pela qual não há a constituição do crédito tributário.

Em relação à redução de alíquota do ICMS, seria a manipulação do percentual sobre a base de cálculo, diminuindo dessa forma o valor a pagar de imposto. A redução de base de cálculo segue a mesma lógica, porém o percentual da alíquota se mantém e a base de cálculo tem uma redução, que conseqüentemente diminui também o valor a pagar do imposto.

A anistia do ICMS se dá pela exclusão do crédito tributário relacionado à penalidade pecuniária, é o perdão das infrações, do que decorre a inaplicabilidade da sanção. “Não é a sanção que é anistiada; o que se perdoa é o ilícito; perdoado este, deixa de ter lugar a sanção; o perdão, portanto, toma o lugar da sanção, obstando a que esta seja aplicada” (AMARO, 2017, p.455).

O benefício do crédito presumido tem por objetivo desonerar o contribuinte nas operações realizadas, sua concessão se dá por percentual fixo ou carga tributária, dependendo da legislação própria da matéria.

E por fim, a remissão do ICMS que é outra modalidade de extinção do crédito tributário, onde ocorre o perdão total ou parcial do crédito tributário feito pelo credor em favor do devedor. Há exigência de lei complementar, de acordo com o artigo 155, §2º, XII, g da Constituição Federal (BRASIL,1988) para concessão de tal benefício, que deve ser devidamente fundamentada pela autoridade fiscal. “Na remissão, desaparece o direito subjetivo de exigir a prestação e, por decorrência lógica e imediata, some também o dever jurídico cometido ao sujeito passivo. Isso, naturalmente, se a remissão for total”.

### 5.3 Breve Histórico da Guerra Fiscal do ICMS

Assimilado a compreensão dos benefícios fiscais do ICMS, que são concedidos pelos estados na maior parte sem a autorização do convênio do CONFAZ, para entender melhor como se originou a guerra fiscal, neste subcapítulo é relatado de forma breve, o histórico dessa disputa que ainda persiste nos dias atuais.

Conforme Cavalcanti & Prado (1998,p.74) a guerra fiscal do ICMS teve início em 1965 com a criação do ICM, após a reforma tributária que o governo federal promoveu entre 1965 a 1966, que teve como objetivo distribuir a renda inter-regional de forma equilibrada e pacificar os conflitos fiscais entre os estados, e uma das medidas foi o fim da competência dos estados de instituir e aumentar alíquotas internas e interestaduais do ICM, que passou ser competência do Senado Federal.

Mas, Oliveira (1997) relata que com a criação do CTN e Ato Complementar nº 34 de 1967, começa a flexibilização as restrições dos estados em estabelecerem alíquotas internas do ICM, a partir de convênios regionais de uma mesma região geoeconômica, desde que estabelecessem alíquotas regionais uniformes. E assim, gerou um efeito cascata, pois essas medidas afetaram interesses econômicos de outros estados não abrangidos naquela região, que fez com que surgissem outros convênios idênticos em outras regiões do Brasil.

Nos anos seguintes de 1968 a 1974 (FERNANDES; WANDERLEI, 2000, p.8) a criação de convênios regionais de forma desordenada, estabelecendo isenções tributárias para atração de investimentos, fez com que, outros estados reagisse a tais convênios e também criasse convênios com as mesmas características como forma de proteção tributária, gerando o efeito cascata.

Cedendo às pressões regionais, o Governo Federal, no período de 1975 a 1988, interviu no mecanismo de concessão de incentivos fiscais, criando o Conselho Nacional de Política Fazendária pela Lei Complementar 24 em 1975, alterando a forma a reunião entre os estados e instituindo uma reunião nacional. Nessa reunião os estados passaram a ter voto igualitário, direito a veto sobre qualquer matéria, e a

União passou apenas a mediar às disputas entre os entes da federação (FERNANDES; WANDERLEI, 2000, p.).

Seguindo com entendimento os autores Fernandes e Wanderlei, após a criação do CONFAZ a União passou a usar sua competência constitucional para instituir políticas de incentivos fiscais sobre o então ICM, tributo da época, como forma de reduzir as desigualdades regionais, mas sempre na lógica macroeconômica do II PND (período Geisel). Mas nos anos seguintes, os estados se veem obrigados a elevar suas receitas próprias e decidem no âmbito do CONFAZ, eliminar a perda de receita dos estados e obrigam a governo federal a assumir o ônus de alguns benéficos concedidos no interesse da política macroeconômica da união. E posteriormente, a inflação provocada pela crise dos anos 80, fez com que os investimentos privados e os benefícios fiscais fossem reduzidos drasticamente, inibindo o crescimento desenfreado dos incentivos fiscais.

Porém, com a Constituição de 1988, a autonomia tributária dos estados foi ampliada, que provocou mudanças significativas como o do ICM para o ICMS, o direito dos estados de fixar alíquotas internas e do Senado de fixar as alíquotas interestaduais. Com todas essas mudanças alavancou as receitas dos estados das regiões sul e sudeste em desequilíbrio com as outras regiões que impactou ainda mais na Guerra Fiscal sobre a arrecadação do ICMS, (FERNANDES; WANDERLEI, 2000).

A Constituição Federal de 1988 foi um marco na descentralização de poder da União, de forma que redistribuiu os recursos e poderes, dando autonomia aos estados em fixar alíquotas do ICMS, e assim, nascendo uma concorrência entre os estados, em busca de maior arrecadação de tributos e atração de novas empresas para seus territórios, surgindo à chamada “Guerra Fiscal” (VASCONCELLHOS, 2014).

As empresas no Brasil se concentravam mais na região Sudeste, conhecidas como as “regiões ricas”, sobretudo no estado de São Paulo, devido a melhor infraestrutura que o estado poderia oferecer em termos de logística, mão de obra qualificada, fornecedores, etc. Desse modo, por atrair as empresas para sua região, o estado de São Paulo aumentava sua arrecadação cada vez mais, pois

independente de que região o comprador da mercadoria ou do serviço estivesse, o ICMS ficava no estado de origem.

Com isso, as regiões mais pobres, ou seja, menos desenvolvidas não tinham como competir com esse cenário de infraestrutura, e para piorar, as empresas que estavam instaladas dentro do seu território, compravam seus insumos e matérias-primas dos estados mais desenvolvidos, desonerando ainda mais a arrecadação do ICMS.

Diante disso, os estados com baixa concentração de atividade econômica, distantes dos mercados de consumo, como forma de atrair empresas no eixo das regiões mais desenvolvidas, começam a renunciar em parte ou em todo o ICMS, com o objetivo de trazer para si empresas, visando à geração de riqueza e renda para sua região, desta maneira, garantiriam a geração de empregos e um mínimo de percentual de arrecadação de ICMS que antes não existia.

Foi possível verificar que a guerra fiscal existe há muito tempo, bem antes da constituição de 1988, iniciando com a criação do imposto estadual ICM, visto que, em se tratando de isenção de tributo sobre circulação de mercadoria por si só já o torna complexo, porque atinge toda cadeia consumidora que na maioria das vezes não fica restrita a circulação em apenas um estado brasileiro. E conforme passar dos anos, o ICM passou a ser ICMS acompanhando atualidade do consumo, e cada vez mais, o tributo passa a ter uma característica inter-regional, de outro lado os estados passaram a ter autonomia nas alterações das alíquotas internas e liberdade para conceder isenções fiscais para atração de novos investimentos, a pesar da imposição da Constituição de 1988 da necessidade da autorização do CONFAZ. Tudo isso, contribuiu para que a guerra fiscal do ICMS chegasse ao status de hoje, como uma guerra sem fim.

#### **5.4 Conceito da Guerra Fiscal do ICMS**

O breve histórico relatado no capítulo anterior leva ao conceito da chamada “Guerra Fiscal do ICMS”, segundo o autor Daniel (PEIXOTO, 2005), descrevendo que a guerra fiscal do ICMS se dá pela competitividade entre os estados brasileiros, que buscam atrair novas empresas para seus territórios, e usam como armas, umas

séries de benefícios e incentivos fiscais como isenções, redução de base de cálculo, redução de alíquota, diferimentos, etc.

A chamada guerra fiscal também é conceituada por Cavalcanti (1998):

[...] como a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados. Benesses fiscais atrativas incentivariam a migração de determinados agentes privados, os quais, segundo postulados econômicos clássicos, tendem sempre a buscar o menor custo produtivo e, conseqüentemente, maior lucro (apud CALCIOLARI, 2006, p.5).

Dessa forma, os benefícios e incentivos são usados pelos entes federativos como meio de angariar novos investimentos para seus territórios. Porém, esses benefícios e incentivos se dão de modo unilateral, ferindo uma determinação constitucional que diz que a concessão de benefícios e incentivos dependerá da decisão unânime dos estados representados, conforme art. 155, §2º, XII, g, da CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: 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 deliberação mencionada na norma acima é a Lei Complementar 24/1975, que dispõe sobre os convênios e concessões de isenções do ICMS, que deverão ser celebrados em reuniões, onde os representantes de todos os Estados e Distrito Federal são convocados para uma votação, que depende de pelo menos quatro quintos dos representantes presentes para aprovação ou revogação.

Fagundes (2016), observa que a LC 24/1975 foi uma tentativa frustrada da Constituição Federal de combater a guerra fiscal, pois na prática os estados passaram a oferecer incentivos sem a deliberação do CONFAZ, implicando no aumento da guerra fiscal e assim, prejudicando a harmonia e equilíbrios do país. Para autor, o referido convênio é mais de caráter burocrático ao sistema tributário, não tem influência alguma no combate à disputa fiscal.

Assim, concedendo incentivos sem a aprovação no âmbito do CONFAZ, os estados entram em uma verdadeira disputa desenfreada, como uma espécie de leilão, onde o estado vencedor que consegue atrair tais investimentos para seus territórios, é geralmente quem oferece os maiores incentivos, (FAGUNDES, 2016).

A exemplo dessa guerra fiscal, RYNGELBLUM (2017), relata o ocorrido em 2013, entre o estado do Rio de Janeiro e São Paulo, que foi a disputa acirrada entre os dois estados pela implantação da fábrica automobilística da NISSAN. O estado do Rio de Janeiro fez uma oferta mais generosa e irrecusável, que foi o adiamento da cobrança do ICMS em 50 anos em algumas operações da fábrica, como na liberação de veículos montados e na prestação de serviço intermunicipal, porém seria cobrado o imposto na venda dos veículos, e ainda com tratamento tributário extensivo para empresas que se instalassem a um raio de até 65 km da Nissan, dessa forma, a empresa resolveu se instalar na cidade de Resende/RJ. Porém, São Paulo não se deu por vencido e questionou a legalidade do benefício fiscal concedido através de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 4994, movida pelo Governador da época Geraldo Alckimin no Supremo Tribunal Federal:

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pelo Governador do Estado de São Paulo, em que se questiona a Lei carioca 6.078, de 18/11/2011, na qual se concede tratamento tributário especial para a implantação e operação da empresa Nissan do Brasil Automóveis Ltda. e demais sociedades integrantes do complexo industrial a ser localizado no Estado do Rio de Janeiro. O requerente sustenta, em síntese, que a legislação impugnada afronta os arts. 1º, 18, 155, § 2º, XII, g, e 170, IV, todos da Constituição Federal, porquanto institui, sem que tenha havido deliberação do Conselho de Política Fazendária – CONFAZ, benefício fiscal à mencionada empresa “relativamente às operações de aquisição de bens e equipamentos para o seu ativo fixo, equiparável à verdadeira isenção do ICMS”. Devido à relevância da matéria e o seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, adoto o procedimento abreviado previsto no art. 12 da Lei 9.868/1999. Solicitem-se informações. Após, ouça-se, sucessivamente, a Advocacia-Geral da União e a Procuradoria-Geral da República. Publique-se. Brasília, 26 de junho de 2013. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI-Relator - (STF - ADI: 4994 DF, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 26/06/2013, Data de Publicação: DJe-125 DIVULG 28/06/2013 PUBLIC 01/07/2013).

A Procuradoria Geral da República, em parecer encaminhado ao Supremo Tribunal Federal defendeu a inconstitucionalidade dos benéficos concedidos pelo Rio de Janeiro, alegando que as normas que criaram o incentivo fiscal à revelia do CONFAZ afronta à isonomia entre as unidades de federação, caracterizando prática

lesiva de guerra fiscal, o procurador-geral da época Rodrigo Janot, ainda argumentou que a deliberação de todos os estados brasileiros tem por objetivo evitar a lesiva e reprovável prática da guerra fiscal “em que unidades da federação disputam investimentos e concedem vantagens a empresas, na ânsia de captar empreendimentos, amiúde de maneira não só antijurídica como economicamente ruínosa, no longo prazo” (PGR, 2017).

O Supremo Tribunal Federal já julgou outras diversas ADI, declarando a inconstitucionalidade de leis estaduais pela ausência do convênio no CONFAZ, (apud FILHO, 2017).

“(…) padece de inconstitucionalidade formal a LC 358/2009 do Estado de Mato Grosso, porquanto concessiva de isenção fiscal, no que concerne ao ICMS, para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais sem o necessário amparo em convênio interestadual, caracterizando hipótese típica de guerra fiscal em desarmonia com a CF de 1988.” (ADI 4.276, rel. min. Luiz Fux, julgamento em 20-8-2014, Plenário, DJE de 18-9-2014.) No mesmo sentido: RE 861.756-AgR, rel. min. Cármen Lúcia, julgamento em 17-3-2015, Segunda Turma, DJE de 7-4-2015.

“ICMS – Benefício fiscal – Isenção. Conflita com o disposto nos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, alínea g, da CF decreto concessivo de isenção, sem que precedido do consenso das unidades da Federação.” (ADI 2.376, rel. min. Marco Aurélio, julgamento em 1º-6-2011, Plenário, DJE de 1º-7-2011).

Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 12, caput e parágrafo único, da Lei estadual (PA) nº 5.780/93. Concessão de benefícios fiscais de ICMS independentemente de deliberação do CONFAZ. Guerra Fiscal. Violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. 1. É pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal de que são inconstitucionais as normas que concedam ou autorizem a concessão de benefícios fiscais de ICMS (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento) independentemente de deliberação do CONFAZ, por violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, os quais repudiam a denominada “guerra fiscal”. Precedente: ADI nº 2.548/PR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ 15/6/07. 2. Inconstitucionalidade do art. 12, caput, da Lei nº 5.780/93 do Estado do Pará, e da expressão “sem prejuízo do disposto no caput deste artigo” contida no seu parágrafo único, na medida em que autorizam ao Poder Executivo conceder diretamente benefícios fiscais de ICMS sem observância das formalidades previstas na Constituição. 3. Ação direta

julgada parcialmente procedente. (ADI 1247, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-157 DIVULG 16-08-2011 PUBLIC 17-08-2011 EMENT VOL-02567-01 PP-00001).

Mas, apesar das decisões de inconstitucionalidade dos benefícios concedidos à revelia do CONFAZ, é importante destacar que houve a necessidade de modulação dos efeitos, pois as decisões colidiram com princípios constitucionais como a legalidade e a segurança jurídica, ou seja, a declaração de inconstitucionalidade impacta negativamente em diversos agentes econômicos que se beneficiam da medida, acarretando uma avalanche de cobrança de valores pretéritos de acordo com Filho (2017).

### **5.5 Princípios Constitucionais dos benefícios fiscais**

É fundamental após entender o conceito da guerra fiscal do ICMS, evidenciar os principais princípios constitucionais que norteiam a concessão dos benefícios fiscais pelo administrador público, uma vez que, o descumprimento desses princípios contribui ainda mais, no aumento desse conflito entre os estados.

Os estados membros têm autonomia para conceder benefícios fiscais, porém esse poder não é absoluto, a própria Constituição Federal impõe alguns requisitos, como a deliberação do Confaz, que trouxe expressamente na carta magna, não existindo exceção a nenhum estado. Além disso, todos os benefícios fiscais devem estar consoantes com os princípios constitucionais, conforme art.37:

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também [...] (Brasil, 1988).

Legalidade limita os atos de liberdade total dos estados, impondo que as concessões de benefícios devem estar conforme a Constituição Federal e que só podem ser concedidas após aprovação legislativa. Para Meirelles (1998), a legalidade significa que o administrador público está sujeito a toda sua atividade funcional ao mandamentos da lei, as imposições do bem comum, e de forma alguma se pode dele afastar ou desviar, sob pena de praticar ato ilícito ou inválido, que é punido com responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforma cada caso.

A Impessoalidade trata também do princípio de igualdade, ou seja, todas as concessões devem ser tratadas sem discriminação e nem favoritismo conforme mandamento constitucional do Art. 37 “§ 1º - A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos”

Já a Moralidade diz respeito à honestidade dos atos, dentro dos padrões éticos e leais ao interesse público, quer dizer, que os benefícios devem ser de interesse de toda sociedade, não basta que administrador cumpra a lei, o mesmo deverá respeitar os princípios éticos da razoabilidade e justiça, que constitui pressuposto de validade para todo e qualquer ato administrativo praticado, (MORAES, 2005, p.296)

Na publicidade, os atos devem ser públicos, ao alcance dos conhecimentos de todos, e o princípio da eficiência impõe ao administrador público que ato a ser realizado deve buscar sempre o melhor resultado possível.

É imprescindível que a administração pública antes de conceder os benefícios fiscais, observe tais princípios, evitando assim, os efeitos negativos que geram a longo prazo a anulação dos incentivos oferecidos sem a observância dos preceitos constitucionais. Tais princípios trazem garantias fundamentais o que leva a segurança jurídica dos atos administrativos no que concerne a concessão dos incentivos fiscais, gerando valor e organização a coletividade.

Podem-se associar esses princípios como uma forma também de equilíbrio e razoabilidade entre os estados, ou seja, os governadores ao conceder os incentivos fiscais devem analisar todo contexto dos efeitos que os benefícios podem causar, sejam eles negativos e positivos, dessa forma, será possível, com cautela, renunciar receitas do estado sem prejudicar aqueles que são atingidos por tais benefícios, seja a sociedade ou outros estados.

## **5.6 Emenda Constitucional de 87/2015**

A EC 87/2015 não fala dos benefícios e incentivos fiscais, mas sim do diferencial de alíquotas entre os estados. Foi mencionado neste capítulo, pois é

importante demonstrar que as operações interestaduais em torno dos consumidores finais, geraram um descontentamento entre os estados menos desenvolvidos, pois estavam perdendo receitas, o que gerou uma guerra entre os estados menos desenvolvidos versus mais desenvolvidos. Foi a emenda Constitucional de 87/2018 que apaziguou a situação até o momento.

Como já mencionado nos capítulos anteriores, cada estado, com decreto próprio, tem sua alíquota interna de ICMS para operações de forma generalizada e as específicas para operações pontuadas, como forma de garantir a seletividade do tributo. Diferente disso, nas operações interestaduais, as alíquotas são fixadas pelo Senado Federal, conforme art. 155, §2º, IV, V, alíneas “a” e “b”, da Constituição Federal, através da Resolução Nº 22, DE 1989.

Para as regiões Sul e Sudeste, conhecidas como as “mais desenvolvidas”, onde as operações e prestações forem realizada, ou seja, o remetente da mercadoria ou serviço, cuja o destino seja as regiões “menos desenvolvidas”, no caso o Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo, a alíquota de ICMS será de 7%, do contrário e para todas as demais será de 12%. Essas alíquotas foram fixadas visando o equilíbrio das arrecadações, e ao mesmo tempo, minimizar os impactos nas regiões de menor desenvolvimento econômico.

Mesmo com essa diferença de alíquotas, antes do vigor da EC 87/2015, os estados “mais pobres” se sentiam prejudicados nas operações com os não contribuintes de ICMS. Isso porque, houve um crescimento acelerado de compra interestadual por parte dos não contribuintes de ICMS, principalmente nas vendas não presenciais, e nos termos do art. 155, §2º, VII, b, da CF (antes da EC 87/2015), quando o destinatário não fosse contribuinte (fosse consumidor final), o imposto ICMS, caberia integralmente ao estado de origem da operação, ou seja, a unidade de origem da mercadoria, não cabendo nada ao estado destinatário. E quando o destinatário fosse contribuinte (não consumidor final) o imposto caberia ao estado de origem e de destino, cabendo ao estado de origem da mercadoria o valor da alíquota interna e o estado de destino da mercadoria a diferença entre a alíquota interna e a interestadual (HARADA, 2015, 38).

Operações que ocorriam com os não contribuintes de ICMS (consumidor final), a arrecadação ficava integralmente com estado de origem, gerando um desequilíbrio que prejudicava principalmente as regiões menos desenvolvidas. Com isso, diversos estados que se sentiram prejudicados, reuniram-se e aprovaram o Protocolo ICMS 21/2011, que impôs nova incidência sobre o ICMS no estado de destino da mercadoria, o que gerou um aumento da carga tributária nessas operações. Esse protocolo onerou demais essas operações, e a questão foi levada ao STF pela ADI 4628, e foi declarado inconstitucional.

Como forma de equilibrar a arrecadação dessas operações, foi publicada a emenda constitucional 87/2015, passando a dividir a arrecadação do ICMS entre o estado de origem e destino. Como exemplo, podemos citar uma pessoa física (não contribuinte de ICMS), que reside no estado de São Paulo, e compra um calçado pela internet, de uma loja do estado do Rio de Janeiro. Sabendo que alíquota interna do Rio de Janeiro é 18% de ICMS e alíquota interestadual é 12%, nessa situação, 12% do valor da mercadoria será pago de ICMS para o Estado do Rio de Janeiro e a diferença para 18%, que é de 6%, será pago para o estado de São Paulo. Esse recolhimento do diferencial de alíquotas para o estado de destino é feito na saída da mercadoria, ou seja, ao enviar a mercadoria, quem vende, é obrigado a gerar uma guia avulsa recolhendo o valor do ICMS para o estado destinatário, que deve acompanhar o produto junto com a nota fiscal. É possível também que o recolhimento do ICMS diferencial de alíquota seja feito mensalmente, mas para isso é preciso fazer uma inscrição estadual de substituição tributária do remetente da mercadoria com a UF de destino.

Apesar de a emenda constitucional ter diminuído o desequilíbrio fiscal, no que diz respeito, às operações que antes eram integralmente do estado de origem, não resolveu a Guerra fiscal entre os estados, que vai além do diferencial de alíquota, sendo mais centrada nas concessões de benefícios pelos estados sem aprovação do CONFAZ.

## 6 EFEITOS DA GUERRA FISCAL DO ICMS

Como averiguado, nos capítulos antecedentes, o ICMS é um imposto de competência dos estados e do distrito federal, é bem significativo nas arrecadações e tem repercussão em todo território nacional, motivo que fez com que a carta magna de 1988 determinasse, por lei complementar, a deliberação entre os estados no âmbito do CONFAZ, no que tange as concessões de benefícios fiscais. Porém, os entes federados têm concedido benefício fiscal de forma unilateral, á revelia do CONFAZ, mesmo com a pacificação jurisprudencial do STF quanto a inconstitucionalidade dessas concessões, o que contribui para a continuidade dessa guerra fiscal do ICMS.

Nesse sentido, a guerra fiscal do ICMS traz muitos efeitos tanto de ordem econômica como social, podendo ser de forma positiva ou negativa.

### 6.1 Os efeitos negativos da Guerra Fiscal do ICMS

Em relação aos efeitos negativos da guerra, Mendonça (2015) aborda como concorrência desleal entre os estados, e ainda induz ao entendimento de que a concessão de isenções fiscais, muitas vezes, está ligada a favores de administradores públicos em favor de grandes empresas, ferindo os princípios de impessoalidade, legalidade, moralidade e eficiência dos atos administrativos:

[...] concorrência fiscal predatória entre os Estados, que, utilizando-se de leis, decretos ou termos de acordo concedem favores fiscais diversos, gerando uma plêiade de consequências negativas pela prática que costumeiramente é denominada de guerra fiscal, que pode ser sintetizada na ideia de busca irrefreável e implacável de redução da carga tributária nos Estados com o escopo de fomentar a atração de investimentos e capital para o respectivo território, em prejuízo do federalismo fiscal e da ordem jurídica, dando vazão a um fenômeno autofágico (MENDONÇA *et al*, 2015, p.26).

Ou seja, a batalha fiscal é muito atrativa e benéfica para as empresas que buscam investir, porém o estado perde ao diminuir cada vez mais a carga tributária do ICMS e conseqüentemente enfraquece o sistema federativo adotado pelo Brasil, já que a liberdade que foi concedida aos entes federados se transformou em uma federação de inimigos. Uma comparação aos incentivos de outros países como a

Alemanha percebe-se, que não ocorrem os problemas como no Brasil, pois é o governo federal que adota alíquotas uniformes para o imposto IVA (que equivale a título de comparação ao ICMS do Brasil), (MARTINS; CARVALHO, 2014).

Cabe ressaltar a fala de Geraldo Alckmin, ao se referir a à guerra fiscal como “renúncia de tributos para beneficiar quem não precisa”, ou seja, as empresas de pequeno porte não se beneficiam com a guerra fiscal e sim empresas multinacionais biliardárias, triliardárias, que não precisariam de nenhuma renúncia de natureza fiscal (COELHO, 2011).

Para Varsano (1997), o país sempre perde com a guerra fiscal, pois as finanças estaduais vêm sendo prejudicadas, geram-se mais conflitos entre as unidades da federação e os resultados dessa guerra contrariam os objetivos de políticas de desenvolvimento regional ou a desconcentração da produção. Para ele, seria aceitável se os benefícios sociais líquidos fossem positivos. Ainda levanta um questionamento se os governadores estão obedecendo aos princípios constitucionais da impessoalidade, moralidade e eficiência ou veem na guerra fiscal uma oportunidade de beneficiar projetos políticos pessoais em detrimento da população.

Seguindo o raciocínio de Varsano (1997), podemos citar a situação do Estado do Rio de Janeiro que em 2016 enfrentou graves crises financeiras, dados da Secretaria Estadual de Fazenda mostraram que o estado sofreu uma grande queda na arrecadação de ICMS, devido à renúncia fiscal, e deixou de arrecadar quase duzentos bilhões de reais nos últimos anos, razão pela qual, nesse mesmo ano foi proibido de conceder novos benefícios fiscais, porém em maio de 2017 o tribunal de Justiça concedeu liminar revogando a decisão da proibição.

A guerra fiscal ainda cria outro problema que é a glosa de créditos do ICMS:

Essa “glosa de créditos”, que nada mais é do que a anulação dos créditos relativos às operações e prestações anteriores, não implica, segundo os Fiscos Estaduais e Distrital, nenhum prejuízo ao contribuinte adquirente de mercadorias ou tomador de serviços. Na ótica estatal, esse contribuinte, ao comercializar com estabelecimentos beneficiados por estímulos tributários, teria se favorecido no preço da operação ou prestação, já que, supõe-se, que o vendedor ou prestador lhe teria repassado no preço a desoneração tributária recebida. Nesse raciocínio meramente econômico, a anulação dos

créditos restabeleceria o custo do produto ou serviço que seria praticado acaso não vigente a benesse fiscal (MARQUES, 2010, p.134).

A glosa de créditos pode ocorrer de duas formas, a primeira quando o estado retira do contribuinte o direito aos créditos tributários, de origem das operações anteriores. A segunda ocorre por meio de fiscalização, após o contribuinte já ter creditado do valor declarado de ICMS pelo sujeito passivo situado no estado concesso dos benefícios irregulares, e resulta em infrações ao contribuinte, por ter se utilizado desses créditos de ICMS quando deveria ter recolhido. Assim, glosa gera desequilíbrio econômico-financeiro à avença, vez que o particular está sendo privado da contraprestação devida por serviços efetivamente prestados.

Kiyoshi (ARADA, 2011), informa que abrir mão da receita tributária é contrariar o princípio da generalidade, onde todos devem pagar impostos, e também contra o princípio da universalidade que rege que todos os bens, serviços e rendas devem ser tributados, que são os fenômenos tributários, por isso, é preciso que no ato da administração pública ao renunciar a receita, esteja presente o interesse público na direção do bem comum. É o caso, dos incentivos fiscais que são destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

## **6.2 A Lei da Responsabilidade Fiscal**

A lei de responsabilidade Fiscal traz regras rígidas para elaboração do orçamento anual, exigindo a apresentação de uma previsão de arrecadação de tributos, em hipótese de renúncia de receita, conforme artigo 14 da Lei Complementar 101/2000 estabelece medidas de compensação:

A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de

receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

A lei da responsabilidade fiscal tem como premissa restringir a renúncia fiscal obrigando os governantes a apresentarem uma estimativa de impacto orçamentário-financeiro, ou seja, mediante essa lei a administração pública tem o dever de executar suas atividades de forma planejada e transparente, mantendo o equilíbrio das contas públicas, através de limitações aos gastos, e sem impactar negativamente a sociedade e contrariar o interesse público.

A LRF, em seu art.73 disciplina sobre as penalidades pelo não cumprimento da lei, onde pune o próprio ente da federação, através de multas, nulidades dos atos, proibição de receber transferências voluntárias, e demais. E também pune as pessoas físicas administradores públicos, no caso da concessão de benefícios fiscais de ICMS, os governadores, dentre as penalidades estão a cassação de mandato, inabilitação para função pública por cinco anos e reclusão de um a quatro anos. Deve-se destacar que a lei de responsabilidade fiscal está relacionada a lei de improbidade administrativa na aplicabilidade das sanções a figura do agente público, (ARAÚJO, *et al*,2018, p.5)

Dessa forma, a LRF garante o planejamento dos exercícios futuros, com receitas estimadas e quantificadas previamente, assim, é possível uma gestão de recursos de modo programado, evitando-se que a perda da receita seja decidida e implantada ao longo da execução do orçamento, de forma improvisada, (TORRES, 2017).

Quando uma lei de incentivos fiscais é criada, deve-se demonstrar que não haverá impacto nas metas de resultados fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentárias, do contrário, será exigida medidas de compensação para sustentar o equilíbrio econômico e financeiro do orçamento, (TORRES, 2017).

Assim, Torres (2017) entende que as concessões de benefícios de ICMS concedidos pelos estados, já deveriam prever os impactos e caso fossem negativos, já determinar qual a compensação dessas renúncias de receitas.

### 6.3 Os efeitos positivos da Guerra Fiscal do ICMS

O efeito positivo da guerra fiscal do ICMS é destacado por Hugo de Brito (MACHADO, 2018, p.51), ao mencionar que para empreendimentos novos seria a melhor forma de desenvolvimento econômico das regiões pobres do país, pois reduz as desigualdades econômicas regionais, e que a Constituição Federal, preconiza com eloquência a redução das desigualdades sociais e econômicas regionais, mas inviabilizar tal incentivos ao impor aos estados a supra indicada limitação ao poder de isentar. Para o autor, o modo de garantir a efetiva redução das desigualdades econômicas e sociais regionais é por meio do instituto do benefício fiscal, que é uma forma de guerra fiscal, que nesse aspecto se apresenta como algo saudável e de extrema importância para os estados menos desenvolvidos.

As armas da guerra fiscal, que são os benefícios, se justificam somente nos casos de oportunidade de uso privado dos recursos:

que não seria aproveitada em qualquer ponto do território da unidade considerada caso o incentivo não fosse concedido; b) que seja efetivamente nova, isto é, uma adição ao investimento na unidade; c) cujos benefícios sejam, pelo menos parcialmente, apropriados por residentes da unidade, que — a menos de externalidades interjurisdicionais (spillovers) — são os que perdem com a redução da provisão pública de bens; e que a parte apropriada supere os benefícios gerados pelo anterior uso público dos recursos. A primeira dessas condições reflete o fundamento da concessão de qualquer incentivo: o uso de recursos públicos para estímulo ao investimento privado só se justifica caso existam externalidades que criem divergências entre custos (ou benefícios) privados e sociais. A segunda e terceira condições, em conjunto, asseguram que a concessão do incentivo aumente o bem-estar da população da unidade. Só faz sentido utilizar recursos públicos para estimular empreendimentos que venham a gerar uma adição — que não existiria na ausência do incentivo — à renda futura dos residentes, que seja maior que o valor por eles atribuído ao bem cuja provisão pública se reduziu ou deixou de existir (VARSAÑO, 1977, p.8).

A guerra fiscal realmente tem aspectos negativos que devem ser observados e tratados para que os estados não sejam prejudicados financeiramente, porém é importante destacar que os benefícios fiscais são os atrativos para que as empresas se instalem em regiões menos desenvolvidas, se não fosse assim, certamente o Brasil estaria com desequilíbrio regional muito pior.

Todavia, é preciso que os incentivos tributários sejam somente inseridos no contexto da proteção as regiões menos desenvolvidas, que é princípio constitucional

conforme art.3º, III “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” da Constituição Federal de 1988.

#### **6.4 Princípio do Desenvolvimento Econômico Regionalizado**

O princípio do desenvolvimento econômico regionalizado ou redução das desigualdades regionais, surgiu com a Constituição de 1988, com objetivo fundamental de reduzir as marcas que caracterizam a realidade nacional que é pobreza, marginalização e as desigualdades, que estão associadas com a concretização do princípio da igualdade material ou igualdade de fato. Isto porque, o Brasil apresenta uma triste realidade onde tem regiões privilegiadas e excluídas ao mesmo tempo (ALVES, 2018).

Gouvêa (2011), aponta que a constituição vigente aborda o desenvolvimento regional, em diversas passagens, construindo arcabouço jurídico completo para a concretização de tal princípio, como as normas de competências nos arts. 21 e seguintes, o art.43 que trata das regiões e a sobre os incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do Brasil tratado no art.151, I, já o art.159 que fala do fundo de desenvolvimento regional e art.163 que fala das normas orçamentárias.

O princípio do desenvolvimento regional é influenciado pela ideologia constitucional e pelas políticas públicas, isso quer dizer que, ainda que na qualidade de ser determinado por lei, sua aplicação será determinado pelos planos desenvolvimento regional, dentro desse plano e da política regional, a sociedade terá meios de exigir ações voltada para a redução das desigualdades regionais existentes, conforme entendimento de Gouvêa (2011).

Para o autor Gouvêa (2011), é preciso enfrentar a inexistência de instrumento específico de transferência de recursos públicos destinadas especificamente ao combate as desigualdades regionais, ou seja, sem investimentos não há desenvolvimento regional. E tal princípio, contribui para o desenvolvimento nacional, que no Brasil possui instrumentos muito razoáveis que cabem aperfeiçoamento de ordem jurídica e prática.

Esse princípio tem como intenção equalizar todas as regiões do país, e assim o desenvolvimento econômico ao alcance de toda a sociedade, assegurando a existência da dignidade humana dos indivíduos. Para tanto é necessário que o poder público trabalhe de acordo com a responsabilidade fiscal de forma a implementar políticas públicas, ao renunciar as receitas. Dessa forma, teremos a transformação da igualdade formal para a igualdade material.

O modelo de concessão de incentivos fiscais atrelado ao combate às desigualdades regionais, precisa ser conduzido à supremacia do interesse público, de forma a serem indutores das atividades econômicas e traga efeitos positivos, como geração de renda, empregos e arrecadação. Pois o desenvolvimento regional exige aumento de arrecadação em face do crescimento econômico, com eficiência administrativa, evitando-se o aumento de carga tributária. A renúncia de receita deve se adequar aos fatos sociais e as necessidades econômicas da população, mas para isso é preciso buscar a uniformidade em todo território nacional.

Hack (2007), entende que os incentivos fiscais do ICMS só deveriam ser concedidos se visassem equilibrar o desenvolvimento das regiões, sem criar uma situação muito favorável para determinada região e desfavorável para outras, pois dessa forma, as regiões mais abastadas sofrem com a concorrência desigual do privilégio tributário concedido às regiões que inicialmente se pretendia ajudar, e conclui que os benefícios fiscais deve possibilitar as regiões carentes ter condições de se desenvolver e alcançar o desenvolvimento das demais regiões.

Continuando com o pensamento de Hack (2007) o incentivo fiscal só será constitucional se contemplar regiões mais pobres, só nas medidas de suas desigualdades econômicas, e ainda por região, fazendo com que desfrute de vantagens fiscais os entes políticos mais carentes.

O mesmo ainda defende, que os benefícios fiscais ao visar a promoção do equilíbrio do desenvolvimento regional, deve ser temporário, pois ao contrario disso, cria-se uma classe especial de contribuintes, que é expressamente vedado pela Constituição Federal. E conclui que, os benefícios fiscais pouco tem a ver com os investimentos trazidos aos territórios como emprego, melhoria de qualidade da população, que são efeitos secundários, o verdadeiro objetivo é o aumento de arrecadação dos estados, pois uma maior produção de riqueza importa em maior valor de arrecadação de receita.

Diante de tudo que foi descrito, fica evidente que os benefícios fiscais tem grande influência no combate as desigualdades regionais, mas precisam respeitar as regiões menos favorecidas que se pretende desenvolver, de forma que as concessões de incentivos fiscais seja apenas nos períodos que que as regiões precisam ser alavancadas, e após atingir o objetivo, os benefícios fiscais seja interrompidos e mesmo com o fim desses incentivos as regiões beneficias consigam se sustentar e manter-se no mesmo nível que as regiões desenvolvidas.

## 7 REFORMA TRIBUTÁRIA – PEC 45/2019

A guerra fiscal do ICMS está longe do fim, pois atinge uma complexidade de cadeias produtivas, então o que se faz é apenas remediar alguns pontos críticos e outros problemas vão aparecendo sucessivamente. O Governo federal vem tomando iniciativas nesse sentido, porém o que se espera é a tão sonhada reforma tributária do ICMS.

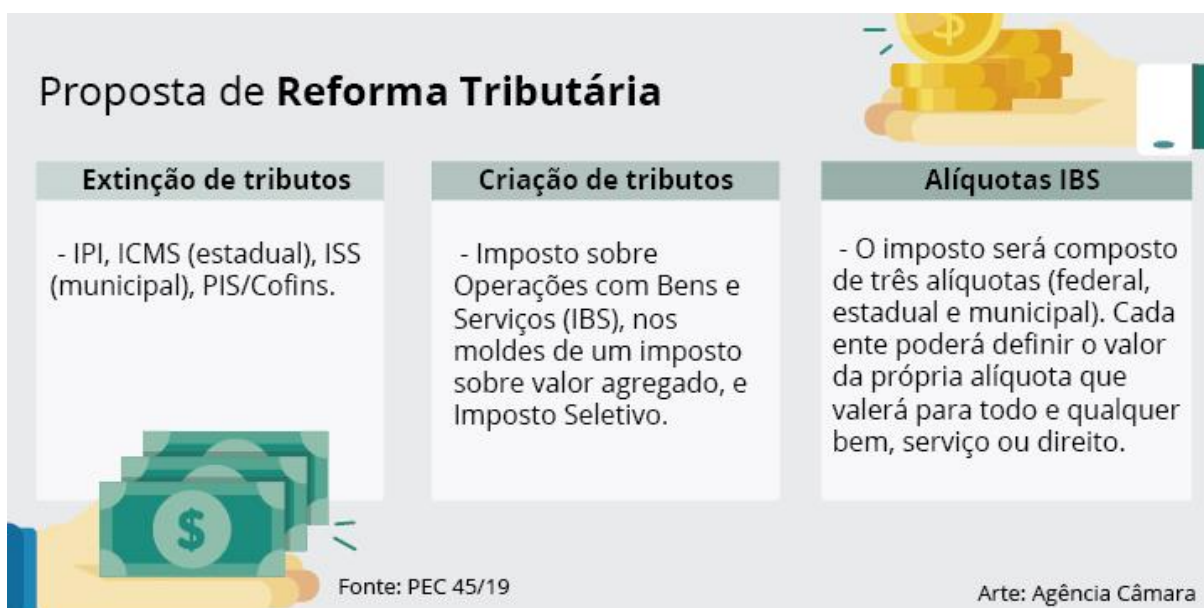
Ao longo desses anos já foram apresentadas diversas propostas no congresso nacional, mas não passou nem pela votação. Atualmente existe uma proposta de Emenda Constitucional a PEC 45/2019, que foi apresentada pelo deputado Baleia Rossi, simplificando o sistema tributário nacional e pela unificação de tributos sobre o consumo.

O relator da Comissão de Constituição e Justiça (CCJ), deputado João Roma apresentou no dia 15/05/2019 parecer favorável de admissibilidade do texto com requerimento para realização de audiência pública para discussão da reforma. O deputado relator, fundamentou o parecer favorável como reforma que não contrária a constituição e segue os critérios técnicos, porém questionou a unificação de tributos, pois pode contrariar a autonomia dos estados e ferir o pacto federativo (MASSALLI, 2019).

A PEC 45/2019 simplifica o sistema tributário nacional pela unificação de tributos sobre consumo, o texto extingue três tributos federais sendo eles IPI, PIS e COFINS, o atual imposto estadual ICMS e o ISS que é de competência municipal, todos incidentes na relação de consumo. E no lugar desses tributos extintos será criado um imposto de valor agregado, por nome de IBS (Imposto sobre Operações com Bens e Serviços) de competência dos três entes federativos união, estados e municípios, além de um outro imposto que incidirá sobre bens e serviços específicos, imposto seletivo, que será somente de competência federal.

O autor da PEC, Baleia Rossi, acredita que a autonomia dos estados não será prejudicada, uma vez que, poderão alterar as alíquotas do IBS, como ocorre no atual ICMS.

Quadro 6: PEC 45/2019



Fonte: Brasil, Câmara Legislativa (2019)

O IBS será composto por três alíquotas, sendo um federal, outro estadual e outro municipal, para os contribuintes será como um único imposto, porém para os entes da federação cada um terá seu próprio imposto, pois terão autonomia na fixação das alíquotas do IBS. Em relação as operações interestaduais a reforma prevêem que a alíquota a ser aplicada será do estado de destino.

Outra característica do IBS, é que as alíquotas não terão diferenciação entre bens e serviços, ou seja, será uma alíquota única, como por exemplo, hoje temos uma diferenciação da alíquota de bens de consumos mais essenciais para os não essenciais, sendo uma alíquota menor nos itens de maior necessidade para subsistência das pessoas e uma alíquota maior para os bens supérfluos, no IBS terão a mesma alíquota, (MIRANDA, 2019).

Segundo demonstrado nos capítulos anteriores, essa sistemática existente atualmente da diferenciação de alíquotas sobre bens e serviços, se dá em razão do princípio da seletividade e essencialidade, ao tratar a mesma alíquota para todo e qualquer bem e serviço, podemos entender que a reforma tributária não está observando o referido princípio de seletividade constitucional vigente no atual ICMS.

Porém a PEC 45/2019, prevê como forma de compensar a princípio da seletividade, um sistema de devolução tributária de parte do imposto pago para as famílias mais pobres, através de mecanismos de transferência de renda, que será feito pelo cruzamento do cadastro de pessoa física (CPF) informado a cada aquisição de bem ou serviço com o cadastro único dos programas sociais (MIRANDA, 2019).

Haverá um comitê gestor nacional do IBS, que fará a distribuição da receita entre os entes federativos, que também regulará o imposto, e a fiscalização será feito pelos fiscos da união, estados e municípios.

A proposta da PEC tem como uma das premissas eliminar a guerra fiscal do ICMS entre os estados, sem que para isso reduza a autonomia dos entes federados na gestão de suas receitas.

O tributo atual, o ICMS, envolve uma complexidade de questões como o princípio da não cumulatividade, através da sistemática dos créditos, além da relação interestadual, do diferencial de alíquota, que o texto da proposta não aborda, mas o que tudo indica que a transição será feita com cautela, caso o projeto seja aprovado, tratando cada ponto peculiar existente atualmente.

O que se espera dessa reforma, olhando pela coletividade, é que consiga eliminar a guerra fiscal, diminuir as desigualdades regionais, aquecer a economia com a facilidade e simplificação dos tributos e que os estados possam equilibrar suas receitas de modo que cumpra com os serviços prestados a sociedade e não os onere de forma excessiva.

## 8 CONCLUSÃO

A Guerra Fiscal entre os entes federados acontece devido a concessão de benefícios fiscais, sem aprovação do convênio de deliberação da maioria absoluta dos representantes dos estados no âmbito do CONFAZ, ou seja, à revelia do CONFAZ.

É inegável que existe um desequilíbrio regional, e que essa discrepância entre as regiões menos e mais desenvolvidas é causa de preocupações a nível nacional, visto que, atinge não somente a economia, mas também traz graves problemas sociais, como o desemprego, a qualidade de vida e a interrupção ou diminuição dos serviços públicos.

Por essa razão, os benefícios fiscais são armas importantes no combate às desigualdades regionais, porém é preciso observar que tais benefícios, veem sendo utilizado de forma inconsequente, sem responsabilidade fiscal e desobedecendo uma exigência constitucional. Uma vez que, os estados mais desenvolvidos também se utilizam dessa ferramenta fiscal para atrair novas empresas, e conseguem conceder incentivos mais atrativos, que na maioria das vezes, são injustos, tornando mais evidente as desigualdades regionais.

A guerra fiscal desencadeia uma concorrência predatória entre os estados, pela falta de políticas em estimular o aumento de receita do ICMS, dado que, são concedidas isenções fiscais de forma indiscriminadas sem quaisquer estimativas de que, tais renúncias de receita, vão impactar de forma positiva o orçamento público.

As concessões de benefícios fiscais que contrária ao princípio do desenvolvimento econômico regionalizado e não traz uma estimativa de efeitos positivos para a sociedade, deixam de ser “benefícios” e passam a ser mera renúncia fiscal, prejudicando os direitos fundamentais e sociais, pois o estado necessita de receitas para assegurar e promover tais direitos.

A finalidade das concessões de isenções fiscais deve ser pelo fortalecimento das regiões menos favorecidas, de forma, a tornar todos os estados autossuficientes, ou seja, cada ente federativo teria recursos necessário para sustentar suas necessidades, e assim, acabar com a necessidade de disputa.

O governo federal tem tentado minimizar a guerra fiscal, umas das últimas ações foi a edição da portaria nº 76 de fevereiro de 2019, onde prevê punições para os estados que concederem incentivos fiscais irregulares como suspensão de repasses, proibição de garantias de outro ente e impedimento de contratações de empréstimos. A portaria em questão regulamenta a lei complementar nº 160/2017, que regulamentou a convalidação dos benefícios fiscais concedidos anteriormente sem a autorização do CONFAZ.

Conclui-se nas palavras de Dyogo Oliveira, ex-secretário interino do Ministério da Fazenda, que o ICMS é o principal imposto do país, mas gera uma “complexidade infernal” para sua aplicação, devido as 27 legislações estaduais distintas, e um dos problemas desse imposto, é a guerra fiscal, que teve seu tempo e função, porém perdeu o sentido, pois atualmente os benefícios fiscais concedidos pelos estados “não cumpre mais o papel de desenvolvimento regional, porque as empresas escolhem os estados e garantem maiores incentivos” (FREITAS, 2017).

Como solução para a guerra fiscal do ICMS, foi apresentado ao Congresso Nacional em 2019 a proposta a emenda constitucional, a PEC 45/2019, de forma que simplifica os impostos sobre consumo na esfera municipal, estadual e federal, criando um único imposto, o IBS - Imposto sobre Operações com Bens e Serviços. Com essa reforma, espera-se resolver os problemas que a guerra fiscal tem deixado ao longo dos anos, sem que os estados percam a autonomia de gerir suas receitas.

Se a reforma tributária da PEC 45/2019 for aprovada, esperasse que nas mudanças que o congresso venha a fazer no texto, seja definida desde já, como o IBS atuará nas desigualdades regionais, e como se dará a questão dos benefícios fiscais já existentes, e os que possam vir a surgir, porque do contrário, os mesmos problemas existentes atualmente em torno da guerra fiscal vão surgir com o IBS, ao longo do tempo, o que levará à apenas uma troca de nome do tributo sem resolver a tão problemática guerra fiscal da atualidade.

## 9 REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 9ª ed. São Paulo: Métodos, 2015.

ALVES, Cláudio. **Princípio da redução das desigualdades regionais e sociais**. Paraná: Faculdade Maringá, 2018

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ARAUJO, Amanda kelle Pereira e *et al.* **A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei de Improbidade Administrativa**. Jus Brasil, 2018. Disponível em <<https://amandaaraujocariri.jusbrasil.com.br/artigos/657097423/a-lei-de-responsabilidade-fiscal-e-a-lei-de-improbidade-administrativa?ref=serp>>. Acesso em: 30 fev. 2019.

BRASIL. **Código Tributário Nacional (1966)**. Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012.

\_\_\_\_\_. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. **Constituição (1946)**. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)> Acesso 07 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015**. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Disponível em: <

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm)>. Acesso em: 20 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei Kandir (1996)**. 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. Disponível em:<<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/lc87.htm>>. Acesso em: 10. mar. 2019.

\_\_\_\_\_. **Supremo Tribunal Federal**. (ADI: 4994 DF, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 26/06/2013 Data de Publicação: DJe-125 DIVULG 28/06/2013 PUBLIC 01/07/2013). Disponível em:<<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23594668/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-4994-df-stf?ref=home>>. Acesso em: 10 abr. 2019.

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

COELHO, Isaias. Cálculo do ICMS “por dentro” é indefensável. In: **Conjur, Consultor Jurídico**. Bahia, ago.2013. Disponível em:<<https://www.conjur.com.br/2013-ago-08/isaias-coelho-calculo-icms-dentro-indefensavel>>. Acesso em: 25 mar. 2019.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

FAGUNDES, Guilherme Assunção. A tentativa fracassada do §2º do art. 2º da LC 24/75 em evitar a guerra fiscal entre Estados-membros. **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF: 11 ago. 2016. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.56546>>. Acesso em: 13 jan. 2019.

FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélio Lacerda. **Revista de informação legislativa**: A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. v. 37, n. 148, 10/2000. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/626>>. Acesso em: 10 de mai. 2019.

FERNANDES, Kelly Luciene dos Santos; PIRES, Rebeca Teixeira. **ICMS na prática**: operações de A a Z. 2. ed. São Paulo: Cenofisco Editora, 2012.

FREITAS, Cynthia Maria Bastos de. O que é a guerra fiscal de ICMS entre os estados e quais as consequências para o país. **Revista Jus Navigandi**. Publicado em mai. 2017. Disponível em:<<https://jus.com.br/artigos/57596/o-que-e-a-guerra-fiscal-de-icms-entre-os-estados-e-quais-as-consequencias-para-o-pais>>. Acesso em: 10 mai. 2019.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. Desenvolvimento regional: princípios, significado e instrumentos. **Revista Jus Navigandi**, 2011. Disponível em:<<https://jus.com.br/artigos/20506/desenvolvimento-regional-principios-significado-e-instrumentos>>. Acesso em: 20 de abr. 2019.

HACK, Érico. Incentivos fiscais ao desenvolvimento regional. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 12, n. 1561, 10 out. 2007. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/10522>>. Acesso em: 15 mai. 2019.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. 2018. São Paulo: Atlas, 2018.

\_\_\_\_\_. **E-Comércio e guerra fiscal provocada por contribuintes**. Disponível. São Paulo, abr. 2015. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/e-comercio-e-guerra-fiscal-provocada-por-contribuintes/>>. Acesso em: 30 mar. 2019.

MASSALLI, Fábio. Relator da reforma tributária apresenta parecer favorável na CCJ. **Agência Brasil**. Brasília, 15 mai. 2019. Disponível em: <

<http://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2019-05/relator-da-reforma-tributaria-apresenta-parecer-favoravel-na-ccj>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

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 da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexões sobre benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2ª ed., 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1998.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou De Araújo e *et al.* **Direito tributário e financeiro II**. Florianópolis: CONPEDI, 2015.

MIRANDA, Tiago. Proposta simplifica sistema tributário e unifica tributos sobre consumo. **Agência Câmara Notícias**. Brasília, 12 abr. 2019. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ADMINISTRACAO-PUBLICA/574981-PROPOSTA-SIMPLIFICA-SISTEMA-TRIBUTARIO-E-UNIFICA-TRIBUTOS-SOBRE-CONSUMO.html>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Fabrício A., DUARTE FILHO, Francisco C. **A política de incentivos fiscais em Minas Gerais**. Belo Horizonte : [s.n.], 1997.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Tributação no Setor Comercial: federação, competência tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PGR, Procuradoria Geral da União. **Guerra fiscal:** PGR defende inconstitucionalidade de benefícios fiscais no Rio de Janeiro. Brasília, jan. 2017. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/pgr/noticias-pgr/guerra-fiscal-pgr-defende-inconstitucionalidade-de-beneficios-fiscais-no-rio-de-janeiro>>. Acesso em: 20 abr. 2019.

ROCHA, André Ítalo. **ICMS é tributo que mais contribui para cofres públicos.** Exame, Abril, São Paulo, jul.2016. Disponível em:<<https://exame.abril.com.br/economia/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos/>>. Acesso em: 17 mar. 2019.

RYNGELBLUM, Ivan. Fim da guerra fiscal? **Revista IstoÉ Dinheiro.** Edição Nº 1124 07.06. Disponível em:<<https://www.istoedinheiro.com.br/fim-da-guerra-fiscal/EDIÇÃO>>. Acesso em: 17 mar. 2019.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SANTOS, William Wallace dos et al. **A vida da Democracia: ensaios críticos.** 10.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

SILVA, Cleide. **SP questiona benefício fiscal oferecido pelo Rio a montadoras.** São Paulo, out. 2013. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/blogs/cleide-silva/sp-questiona-beneficio-fiscal-oferecidopelo-rio-a-montadoras/>>. Acesso em: 30 mar. 2019.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS:** distorções e medidas de reforma/ Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos. Vol. XIII - São Paulo: Quartier Latin, 2014.