

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em
Direito Tributário e Finanças Públicas

Carem Ribeiro de Souza

A Guerra Fiscal no âmbito do ICMS: isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados membros da Federação a revelia do Confaz e os problemas gerados pela Guerra Fiscal sob o ponto de vista das distorções ao comércio.

Brasília – DF
2013

Carem Ribeiro de Souza

A Guerra Fiscal no âmbito do ICMS: isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados membros da Federação a revelia do Confaz e os problemas gerados pela Guerra Fiscal sob o ponto de vista das distorções ao comércio.

Trabalho apresentado como requisito à obtenção da aprovação em pós-graduação de Direito Tributário e Finanças Públicas da Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP.

Orientador: Prof. Ms. Jonathan Vita Barros

Brasília – DF

2013

Carem Ribeiro de Souza

A Guerra Fiscal no âmbito do ICMS: isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados membros da Federação a revelia do Confaz e os problemas gerados pela Guerra Fiscal sob o ponto de vista das distorções ao comércio.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção _____(_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

RESUMO

O Imposto de Circulação sobre Mercadoria e Serviços (ICMS) estimula, devido a sua competência tributária estadual, a uma acirrada disputa entre estes sujeitos ativos para atrair grandes empresas e conglomerados financeiros. Os meios empregados para alcançar este objetivo, à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, são foco de severas discussões nos Poderes Legislativo e Judiciário. No âmbito de uma Nação composta por entes de relativa autonomia é possível a ocorrência de disputa entre eles, entretanto, a disputa de forma descontrolada pode gerar a corrosão das finanças públicas dos entes bem como distorções na economia nacional. O objetivo da presente monografia foi compreender os problemas gerados pela guerra fiscal sob o ponto de vista das distorções ao comércio, identificando pontos passíveis de aperfeiçoamento, a fim de evitar resultados negativos. A metodologia de pesquisa utilizada na monografia para a sistematização do estudo da guerra fiscal no âmbito do ICMS e as distorções ao comércio foi doutrinária e legal, procurando fazer uma reflexão crítica da lei tributária e constitucional. Por fim, foi apresentada uma conclusão constatando as diversas distorções comerciais e sugerindo uma maior atuação do Governo Federal com intuito de inibir a concessão de benefícios de forma unilateral a revelia do Confaz, inibindo a disputa entre os entes federados e, também, do mercado interno entre as empresas com e sem acesso ao benefício.

Palavras-chave: ICMS, Guerra Fiscal, Confaz, unilateral, Governo Federal, entes federados, incentivos, benefícios e vantagens fiscais.

ABSTRACT

Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS) stimulates due to its power to tax state, a fierce competition between these active subjects to attract large companies and conglomerates. The means employed to achieve this goal, in absentia of the National Farm Policy - Confaz, are the focus of severe discussions in the Legislative and Judiciary. Within a nation composed of entities of relative autonomy is possible the occurrence of dispute between them, however, the dispute in an uncontrolled manner can generate corrosion of public finance entities as well as distortions in the national economy. The aim of this thesis was to understand the problems created by tax war from the point of view of trade distortions, identifying likely points of improvement in order to avoid negative outcomes. The research methodology used in the thesis to systematize the study of war under the ICMS tax and trade distortions was doctrinal, legal, looking for a critical reflection of the tax law and constitutional. Finally, a conclusion was presented noting the various trade distortions and suggesting a greater role of the Federal Government in order to inhibit the granting of benefits unilaterally in absentia of Confaz, inhibiting the dispute between the federal and also the internal market between firms with and without access to the benefit.

Keywords: ICMS Tax War, Confaz, unilateral, Federal Government, federal agencies, incentives, benefits and tax advantages.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. O FEDERALISMO FISCAL.....	10
1.1. Origem do Federalismo no Brasil.....	10
1.2. Descentralização e Estado Federal	13
1.3. O Federalismo Fiscal	16
2. DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	19
2.1. Considerações gerais.....	19
2.2. Conceito	21
2.3. Competência tributária e capacidade tributária ativa	22
2.3.1. Detalhando a competência tributária	23
2.4. Os Titulares da Competência Tributária.....	27
2.4.1. O Exercício da Competência Tributária e seus Limites	27
2.4.2. A competência para criação de Tributos	28
2.4.3. A Função Social do Tributo	29
3. O ICMS	32
3.1. Breve histórico	32
3.2. O ICMS na Constituição Federal de 1988.....	33
3.3. Hipóteses de incidência do ICMS.	35
3.3.1. Conceito de mercadoria para incidência do ICMS.....	36
3.4. ICMS: sujeito ativo, sujeito passivo e responsáveis, fato gerador, alíquotas e base de cálculo.	39
3.4.1. Sujeito ativo	39
3.4.2. Sujeito passivo e responsáveis.....	39
3.4.3. Fato gerador	41
3.4.4. Alíquota	42
3.4.5. Base de cálculo	43
3.5. ICMS: não cumulatividade	44
4. A GUERRA FISCAL DO ICMS	47
4.1. Histórico da Guerra Fiscal do ICMS.....	47
4.2. Conceito de Guerra Fiscal.....	48

4.3. A Guerra Fiscal nos Estados e o ICMS: Concessão unilateral de benefícios fiscais a revelia do Confaz	50
4.4. Efeitos da Guerra Fiscal: Dos problemas gerados pela guerra fiscal sob o ponto de vista das distorções ao comércio.	53
CONCLUSÃO.....	57
REFERÊNCIAS.....	61

INTRODUÇÃO

O presente trabalho versa sobre a conhecida guerra fiscal quanto ao imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mais precisamente quanto aos efeitos da Guerra Fiscal e os problemas gerados por ela sob o ponto de vista das distorções ao comércio.

No Brasil, os entes federativos costumam disputar entre si novos empreendimentos. Assim, a Guerra Fiscal entre os Estados da Federação brasileira tem origem na concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de forma unilateral pelos Estados e a revelia do Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária). E tal prática é tida como inconstitucional, conforme pode ser verificado nos art. 155, § 2º, XII, g da CF e arts. 1º e 2º da LC 24/75.

A competição tributária ou “Tax Competition” é a capacidade de uma jurisdição atuar com sua carga tributária e sua estrutura com a finalidade de atrair investimentos¹. Logo, no âmbito de uma Nação composta por entes de relativa autonomia é possível a ocorrência de disputa entre eles.

Uma competição fiscal pode ser algo positivo desde que seja compatível com as políticas públicas locais, sem perdas para o país. Agora, com relação a essa disputa fiscal: quem ganha e quem perde? Quais as consequências sob o ponto de vista do comércio?

Daí vem a inquietação para pesquisar sobre o tema. Atualmente, competição por mercado consumidor foi um dos fatores determinantes para o desenvolvimento econômico da sociedade moderna. Entretanto, tal logística pode ser aplicada a disputa tributária entre os entes da Federação brasileira, conhecida como Guerra Fiscal?

Entender os mecanismos para captação de novos empreendimentos utilizados pelos Estados brasileiros, como por exemplo, os incentivos unilaterais sobre o ICMS e compreender quais as consequências para o

¹ WON, Dong Ah et. al. Sub-Central Tax Competition in Canada, the United States, Japan, and South Korea. Robert M. La Follette School of Public Affairs. University of Wisconsin-Madison.

contribuinte e quem de fato sai ganhando com essa prática motivou a pesquisa do tema.

Trata-se de assunto atual e polêmico. É um dos aspectos mais criticados do Sistema Tributário Brasileiro. Isso, porque, de forma geral, entende-se que a disputa de forma descontrolada pode gerar a corrosão das finanças públicas dos entes bem como distorções na economia nacional.

É tema frequentemente abordado pela imprensa e ainda, tem sido matéria recorrente em Propostas de Emenda a Constituição (PEC), por exemplo, PEC 175/1995, 41/2003 e 233/2008, que visam à implementação da Reforma Tributária.

O tema, portanto, possui relevância política, social e acadêmica. Isto porque ao mesmo tempo em que há o debate acerca das perdas e ganhos dos envolvidos na competição tributária, consequências para o contribuinte e para o comércio, também está ligado ao contexto de atuação de outros poderes da República, bem como os reflexos na economia nacional.

Trata-se tema com vasta literatura cujas fontes estão disponíveis em doutrinas, artigos, monografias, reportagens e internet. Isso facilitará a busca à informação e ao aprendizado, e conseqüentemente, proporcionará melhor a sistematização dos tópicos a serem abordados.

1. O FEDERALISMO FISCAL

1.1. Origem do Federalismo no Brasil

Para o convívio em sociedade o homem necessitou criar uma entidade superior que impusesse regras de conduta, ditasse diretrizes e, por conseguinte, estabelecesse as leis de forma positivada.

Dessa necessidade surgiu o Estado. Esse poderá apresentar-se como Estado unitário, no qual o sistema apresenta um governo centralizado em uma única unidade ou Estado Federal onde o governo é descentralizado em unidades autônomas.

O Brasil é um Estado Federal, isso mesmo com a centralização do poder político e das rendas tributárias no período anterior a Constituição Federal de 1988, podendo aparentar ser um país como um Estado Unitário².

No Estado Brasileiro os seus Estados-membros possuem autonomia interna, porém não detêm personalidade para atuar internacionalmente a fim de manterem relações diplomáticas com outros Estados estrangeiros, por exemplo, não podem declarar guerra ou celebrar a paz.

O Federalismo brasileiro surge de forma efetiva com a promulgação da Constituição da República em 1891, momento em que é de fato implantado o sistema federalista.

Esse modelo de federação vigente no país é fruto de uma consolidação do modelo republicano, que evoluiu ao longo do tempo e sofreu influências de governos autoritários e centralizadores. Assim, criou-se um modelo híbrido.

A Federação teve origem nos Estados Unidos no século XVIII, com a união das treze colônias. Surge então, o Estado Federal.

No Brasil, o federalismo surgiu de forma distinta do seu paradigma, os Estados Unidos. Comparando a formação do sistema federalista nos Estados

² MACHADO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária e Autonomia Municipal**. Revista da Procuradoria Geral do Município de Porto Alegre, número 13, novembro de 1999, p. 11-20.

Unidos e o do Brasil verifica-se que a União foi formada antes dos Estados, ou seja, formou-se primeiro o todo e depois as partes³. Já os Estados Unidos já possuíam unidades territoriais autônomas para após formarem a União. Assim, como leciona Pontes de Miranda: “Não se veio do múltiplo para a unidade. Vai-se da unidade para o múltiplo.”⁴

No caso brasileiro, tal fato gerou uma maior centralização do poder no ente federativo, e, por conseguinte, gerou uma ação de desfederalização.

O Brasil, no momento que adotou a forma republicana de governo na Constituição de 1861, optou pelo federalismo. Entretanto, tendo em vista o poder das oligarquias locais, os Estados não usufruíram de sua autonomia.

Assim, alguns doutrinadores defendem que um modelo nacionalista se manteve na Primeira República, momento que dominavam as oligarquias e os ruralistas, e isso fruto do descontentamento das províncias com o Império Português que foram transformadas nos Estados da República, formando, assim, a federação brasileira. Entretanto, ressalta-se que, predominava o interesse dos grupos dominantes⁵.

Durante a República Velha foi necessária à transição do modelo anterior para o federalismo, pois esse, era visto como uma forma de centralizar o poder e, assim, aliviar tensões regionais que ocorriam naquele momento de transição do modelo político vigente que passou do eminentemente agrário para o modelo industrial.

Com a Primeira Guerra Mundial ocorreu uma alteração nessa situação, pois a União passou a centralizar boa parte das decisões.

³ TORRES, Silvia Faber. **O Princípio da Subsidiariedade no Direito Público Contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 20.

⁴ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: RT, 1972, p.313.

⁵ CARVALHO, Antônio Roberto Winter de. **Normas Tributárias Indutoras no Federalismo Fiscal**. 2011. 225 f. Trabalho de Conclusão de Curso de (Especialização) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2011, p. 33.

No ano de 1930, tendo em vista o surgimento do movimento revolucionário, ocorre à supressão de parte de suas autonomias, e ainda, foram destacados interventores para o Estado.

Em 1934, parte da autonomia é restabelecida, porém com a Constituição de 1937, o Brasil passa novamente por um período de concentração do poder da União.

Getúlio Vargas implantou o Estado Novo, e com esse, funcionou a transição do velho regionalismo para o novo regionalismo, com Forças Armadas fortes e influentes.

Segundo Antônio Roberto Winter⁶, o ente federal exerceu fortemente seu raio de influência. Assim, centralizou receitas tributárias, controlou o orçamento com concentração do planejamento administrativo da União, de modo que somente na Segunda República os Estados recuperaram relativa influência.

Esse modelo autoritário para influenciar os entes federados também utilizou-se da expansão dos órgãos da administração pública direta, com a criação de escritórios regionais dos ministérios. Quanto aos órgãos indiretos foram criados escritórios estaduais e municipais para representá-los.

Na década de 80, renasce no país, um Federalismo que foi nitidamente impulsionado pelo processo de redemocratização, ou seja, prima pela descentralização política balizado em novos modelos. E esse federalismo democrático defende uma melhor repartição dos recursos públicos e competências, visando uma maior autonomia para os entes federados perante os atos do governo.

Assim, com a promulgação da Constituição de 1988 iniciou-se uma caminhada em direção ao federalismo. Ressalte-se que ainda pode ser verificada certa dependência dos Municípios e Estados, pois foi mantida a responsabilidade de distribuição das quotas dos fundos pelo Governo.

⁶ CARVALHO, Antônio Roberto Winter de. **Normas Tributárias Indutoras no Federalismo Fiscal**. 2011. 225 f. Trabalho de Conclusão de Curso de (Especialização) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2011, p. 33.

A Federação ressurgiu, com a Constituição de 1988, preservando a autonomia das pessoas políticas.

Para o professor Hugo de Brito Machado⁷, o Brasil voltou a ser um país centralizado em função de emendas aos dispositivos constitucionais, vejamos:

Desde que entrou em vigor, todavia, a Constituição de 1988 vem sendo objeto de emendas que implicaram verdadeiro retrocesso, de sorte que, praticamente, voltamos a ser um Estado Unitário, tamanha é a concentração do poder de tributar em mãos da União.

Salienta-se que a Federação, enquanto forma de estado, é imutável. E essa impossibilidade de alteração não é possível inclusive por emenda constitucional. Portanto, constata-se que a norma constitucional que determina o país ser uma Federação tem status de cláusula pétrea⁸.

Alguns autores, hoje, afirmam que o federalismo nacional é assimétrico, pois apenas alguns Estados, mais precisamente, três Estados mais ricos possuem a maior parte da renda nacional.

Deve se salientar que apesar de possuir paradigmas definidos de federalismo, é possível perceber uma perda da autonomia dos estados e municípios para União em virtude da concentração de renda por parte do Governo Federal, gerando uma dependência a esse poder. Tal modelo difere do adotado pelos EUA que assegurou autonomia aos entes federados, havendo uma reserva apenas, para as matérias de cunho federal.

1.2. Descentralização e Estado Federal

Conforme já esclarecido no tópico anterior, o federalismo identifica-se com uma forma de Estado, no qual vários entes federados se reúnem como um Estado-nação soberano, sem perder, entretanto, suas respectivas autonomias.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 20.

⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A guerra fiscal: As decisões do STF e seus efeitos**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 15 volume, São Paulo: Dialética, 2011, p. 9.

E para melhor compreensão do que venha ser uma federação, sem a confundir com confederação, faz-se necessário à diferenciação dos conceitos de soberania e autonomia.

A soberania consiste em uma autoridade superior no qual outros poderes não podem limitar. Vem do latim *suprema potestas* e significa o poder supremo do Estado na ordem política, administrativa e financeira que possui amplitude internacional.

Constata-se que o Estado soberano não pode sofrer qualquer limitação por outros poderes, exceto as restrições necessárias para o convívio pacífico e respeito a outro Estado soberano no plano internacional.

Quanto a autonomia, tem origem grega, veja-se *autos* (por si só) mais *nómos* (lei, regra). Essa se traduz na vontade do povo. É caracterizada pela liberdade do povo, no caso, dos entes federativos, em criar suas próprias leis ou regras que tenham validade dentro de suas fronteiras territoriais.

Segundo lição de Carlos José Wanderlei de Mesquita⁹ a autonomia no regime federativo é:

Em um regime federativo, pode-se asseverar que a autonomia é a concessão de poder oriunda da Constituição Federal, em favor de um governo regional ou local, segundo o princípio da subsidiariedade.

A autonomia, por conseguinte, é a faculdade e a capacidade que tem os entes federados de se governar a si mesmos. Implica dizer que eles têm governo próprio e têm competências política, administrativa e financeira exclusivas, podendo legislar e atuar dentro dos limites previamente estabelecidos pela Constituição Federal.

Verifica-se que os conceitos de soberania e autonomia quando abordados no contexto de uma federação se diferem, pois apenas poderá ser soberano o Estado-nação que possui poder sobre si mesmo, no que consiste em uma representação diplomática internacional. Já a autonomia os poderes estão limitados na Constituição Federal.

⁹ MESQUITA, Carlos José Wanderley de. Um novo enfoque sobre a Guerra Fiscal no Brasil. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo: editora Revista dos Tribunais, n. 104, p. 205, maio-junho, 2012.

Portanto, o Estado-nação, soberano, será composto pelos entes federados que possuem autonomia para criar suas próprias constituições, respeitando a Carta Política.

Já confederação consiste na união de Estados soberanos e independentes, sendo que uma pessoa jurídica de direito público irá representar os entes confederados sem que estes percam suas respectivas soberanias.

O regime federativo no Brasil ocorreu com a divisão do país, antes unitário, em entes federados autônomos. A União possui primazia em relação aos demais Estados-membros, mesmo com a Constituição Federal estabelecendo competência legislativa, administrativa e financeira para os entes federados¹⁰.

Pode se inferir que um país ao adotar o federalismo busca a democracia e descentralização dos poderes. Entretanto, a citada descentralização poderá ter sua dimensão avaliada de acordo limites estabelecidos em sede constitucional. Ou seja, se a constituição estabelecer uma descentralização grande poderá aproximar a federação de uma confederação.

A contrário senso, caso venha ocorrer uma grande concentração de poderes o Estado soberano aproximar-se-ia de um Estado unitário.

Assim sendo, no Estado Unitário Descentralizado as competências dos estados locais serão subordinadas ao governo central que poderá restringir, por meio de seu Poder Legislativo, a autonomia dos governos locais.

Já na federação a Constituição Federal impõe limitações à intervenção do poder central, ou seja, a União não pode, por meio, de leis ordinárias ferir a autonomia dos entes federados.

Portanto, em síntese, conforme ensinamento do professor Roque Antonio Carraza, tem-se que o Estado Unitário Descentralizado, o governo central poderá restringir, ou mesmo anular, as competências do governo local, o que não é

¹⁰ MESQUITA, Carlos José Wanderley de. Um novo enfoque sobre a Guerra Fiscal no Brasil. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo: editora Revista dos Tribunais, n. 104, p. 206, maio-junho, 2012.

verificado na federação. Nessa, a União não poderá usurpar as competências dos entes federados que estejam de acordo com a Constituição Federal¹¹.

1.3. O Federalismo Fiscal

Em tópicos anteriores, foi defendido que o federalismo constitui uma reunião de regiões diversas que compõem um país. Tal ideia também pode ser aplicada ao federalismo fiscal, na qual poder ser verificada a distribuição de competência no que concerne às receitas e despesas, bem como instrumentos da política fiscal.

Apesar de o objetivo do trabalho não se tratar da autonomia dos entes federados, é fundamental para a compreensão desse, a análise da autonomia fiscal, na qual estão inseridos a autonomia tributária e financeira. Isso tudo poderá ser resumido na expressão federalismo fiscal.

O federalismo teve origem na necessidade que alguns países tinham em descentralizar o poder, principalmente os países de grande extensão territorial, onde diferenças nas prioridades regionais podem existir.

Um poder centralizado em um país de grande extensão territorial pode prejudicar regiões mais afastadas do poder central e, isso porque a reação ao problema pode ocorrer de forma lenta em virtude da distância física. E um governo local tende a perceber de forma mais rápida os problemas de sua região, podendo ainda, trazer uma maior representatividade perante o poder central.

Assim, os estados reúnem-se como uma federação com o intuito de melhor arrecadação de recursos e assim melhor atender as demandas de sua população.

Em trabalho apresentado por Pedro Franco Campos de Carvalho o federalismo fiscal é definido da seguinte forma¹²:

¹¹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 146.

¹² CARVALHO, Pedro Franco Campos de. **Federalismo fiscal brasileiro**. 2011. 59 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, p.16.

O federalismo fiscal é o ramo da ciência econômica dentro do setor público que busca estudar a repartição fiscal e de competências entre as diferentes esferas dentro de um governo, buscando sempre a melhor alocação e maximização da eficiência da arrecadação de recursos para os governos e melhor oferta de bens e serviços públicos ofertados à população de uma forma geral.

Constata-se que federalismo fiscal consiste em alocar de forma adequada e rigorosa os recursos nacionais, seja para o poder central, seja para os entes federados. Entretanto, os entes federados deverão respeitar as restrições impostas pela Constituição Federal para obtenção de suas receitas garantindo assim, recursos para a execução dos projetos do Estado¹³.

Ainda em seus estudos, Pedro Franco Campos de Carvalho defende que no federalismo a ferramenta fiscal é importante na distribuição de renda. Impostos progressivos, subsídios e isenção de impostos auxiliam no combate as diferenças de rendas nos países. Podendo, tal fato se tornar um mal para o sistema federado, ante a possibilidade de estimular a ocorrência da guerra fiscal entre os governos estaduais. Um ente federado na busca de empresas ou fábricas poderia dar incentivos unilaterais¹⁴.

Logo, é razoável que, no que concerne a questão do dever de agir na distribuição de renda, deverá ser efetuado pelo governo central, no qual efetuará o repasse da receita de forma mais justa.

O pacto federativo está garantido na Constituição Federal. Nela verifica-se a distribuição da competência tributária plena para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Constata-se que cada ente federado é detentor de autonomia para criar e gerir seus próprios recursos.

Entretanto, mesmo com a consolidação do federalismo fiscal pela Constituição Federal, com a autonomia em grau maior, os entes federados de forma precipitada se utilizam de sua autonomia equivocadamente, o que tem gerado a ocorrência da conhecida guerra fiscal¹⁵.

¹³ MESQUITA, Carlos José Wanderley de, op. cit., p. 209.

¹⁴ CARVALHO, Pedro Franco Campos de, op. cit., p. 16.

¹⁵ MESQUITA, Carlos José Wanderley de, op. cit., p. 214.

Ainda, com relação a esse tema, pode-se dizer que, atualmente, no Brasil, a União tem praticado algumas ingerências para com os Estados, seja por meio de suspensão dos repasses constitucionais, ou mediante a concessão de isenções, benefícios a impostos partilhados com Estados ou Municípios.

Uma forma de evitar tais intervenções consistiria em estimular a entrada de receitas próprias ou originárias, pois, estariam vinculadas a competência plena de instituir e administrar.

Portanto, o federalismo fiscal além da preocupação com a melhor alocação de recursos e oferta de seus bens, possui outros objetivos, tais como a distribuição de renda e o crescimento econômico.

2. DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1. Considerações gerais

A delimitação das competências da União, Estados, Municípios e Distrito Federal são atribuições dos princípios federativos e da autonomia estadual e municipal.

Portanto, é nítido que a União, Estados, Municípios e Distrito Federal são entidades isonômicas e nenhuma delas poderá subjugar a autonomia das outras¹⁶.

O princípio do federalismo é instituído pelo art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal. Nesse artigo é possível se verificar a delimitação ao poder de tributar entre as pessoas políticas. Vejamos:

Art. 60. A constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I- a forma federativa do Estado.

Depreende-se da citação acima que, o regime federativo no Brasil apenas poderá sofrer modificação mediante a realização de uma nova Assembleia Constituinte. Saliente-se que a Constituição Federal ao contemplar o princípio do federalismo, promoveu-o a condição de cláusula pétrea, ou seja, o tornou imutável, não podendo o referido princípio ser objeto de emenda constitucional.

Os arts. 153 e 156 da Constituição dispõem acerca da atribuição da competência tributária às pessoas jurídicas de direito público, sendo que nesse caso divide-se entre elas o poder de instituir e cobrar tributos¹⁷. Portanto, cada ente federado possui plena autonomia para criar e gerenciar seus próprios recursos para sua autogestão.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., p. 510.

¹⁷ SABBAG, Eduardo. **Elementos do Direito Tributário**, v. 3, 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 47.

A competência tributária compreende a legislativa plena (art. 6º do CTN). Assim, a competência legislativa e a competência tributária coincidem nesse contexto. Entretanto, elas não se confundem.

Logo, pode ser verificado que a competência para legislar sobre direito tributário nada mais é que o poder de editar leis que abordem acerca dos tributos e relações a eles pertinentes instituídos pela Constituição Federal. É a aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos. E, exercendo a competência para legislar sobre direito tributário que a União editou o Código Tributário Nacional.

Em contrapartida, a competência tributária é o poder que a Constituição Federal atribuiu para editar leis que instituam impostos. E, atuando no campo da competência tributária que a União instituiu, dentre outros, por meio de lei o imposto de renda, o PIS e a COFINS.

No Brasil, em função ao princípio da legalidade, a lei em abstrato deve conter os elementos essenciais da norma jurídica tributária, sendo eles, a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, o sujeito passivo, a base de cálculo e sua alíquota.

Alguns constitucionalistas ao abordarem a competência para legislar sobre o direito tributário descrevem a existência de uma competência horizontal e outra vertical.

Em síntese, pode-se afirmar que a competência horizontal estabelece que compete privativamente a União editar integralmente algumas leis que versam sobre determinadas matérias, por exemplo, o direito civil. Sendo permitida à União nesses casos, editar lei complementar autorizativa para os Estados e Distrito Federal legislarem alguns tópicos. A fundamentação para o ora descrito pode ser encontrado no art. 22, I, da Constituição Federal do Brasil de 1988¹⁸.

Já a competência vertical seria o que ocorre, por exemplo, com direito tributário, o qual é estabelecido que compete a União editar normas gerais que deverão ser respeitadas por todos os entes tributantes, e cabendo aos Estados e

¹⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo Método, 2011, p. 206.

Distrito Federal a competência suplementar. O art. 24, I, §§ 1º ao 4º da Magna Carta regulamenta tal possibilidade.

Portanto cabe a União legislar normas gerais, cabendo aos Estados e Distrito Federal legislar plenamente acerca de suas peculiaridades.

Constata-se com os esclarecimentos acima que a competência legislativa seria o poder de instituir um tributo, e competência tributária seria a competência para legislar sobre o Direito Tributário.

2.2. Conceito

A Constituição Federal não cria tributos, entretanto, ela outorga a competência para que os entes políticos possam criar os tributos por meio de suas leis próprias. Tem-se que o exercício desse poder não é obrigatório. É uma faculdade, pois o ente político decidirá como e quando, os critérios de oportunidade, conveniência política e econômica sobre o exercício da competência tributária.

Segundo o doutrinador Roque Antônio Carrazza¹⁹:

Competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

Já o ilustre professor Luciano Amaro²⁰ leciona que competência tributária seria a aptidão que o ente político teria para que com base em lei fosse possível criar uma exação tributária, veja-se:

Competência tributária é aptidão para criar tributos. (...) O poder de criar tributo é repartido entre vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinada pela Constituição.

Constata-se que é atribuído a criação de tributo uma ideia eminentemente legislativa, e não meramente a arrecadatória. Logo, instituir tributos é legislar, arrecadar e administrá-los²¹.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., p. 513-514.

²⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p.93.

2.3. Competência tributária e capacidade tributária ativa

Segundo o disposto no art. 7º, *caput*, do CTN a competência tributária é privativa, inalterável, não caduca, intransferível, irrenunciável e indelegável. Entretanto, mesmo verificando que se trata de competência irrenunciável e intransferível, o seu exercício pode ser tido como facultativo, pois cabe ao ente tributante a decisão sobre o exercício da competência tributária, conforme o estabelecido no art. 8º do CTN.

A privatividade consiste em dizer que se trata de uma competência exclusiva. Para Carta Magna todas as competências tributárias são privativas, ou seja, a União, Estados, Municípios e Distrito Federal tem aptidão para instituírem tributos com exclusividade²².

Assim, a Constituição ao atribuir a competência tributária das pessoas jurídicas de direito público, acabou estabelecendo o âmbito de incidência dos tributos, devendo o legislador respeitar tal limitação utilizando com exclusividade as matérias compreendidas dentro das competências estabelecidas.

A indelegabilidade estabelece que a competência tributária não poderá ser transferida por seu titular a outra entidade. E ainda, o fato de não ser exercida não a transfere para pessoa jurídica diversa, pois como já mencionado as competências tributárias são privativas²³.

Entende-se por incaducidade que a inércia da pessoa jurídica de direito público, titular da competência tributária, no exercício dessa, não gerará a sua extinção.

E quanto à inalterabilidade da competência tributária significa que ela não pode ser modificada por lei ordinária ou por lei complementar, pois se trata de matéria constitucional.

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., p. 514.

²² MACHADO, Hugo de Brito. **Competência tributária**. Disponível em: http://arquivos.unama.br/professores/iuvb/AulasAnteriores/DireitoTributario/COMPETENCIA_TRIBUTARIA_E_TRIBUTOS/DT_Aula10_Obrigatoria.pdf. Acesso em: novembro 2012.

²³ TORRES, Silvia Faber, op. cit., p. 20.

Ressalte-se que para alguns federalistas, também caberá a inalterabilidade da definição das competências dos Estados e Municípios, por meio de emenda constitucional. Entretanto, tal tese não foi recebida uma vez que existem emendas constitucionais que reduzem significativamente a competência de Estados e Municípios e não foram declaradas inconstitucionais²⁴.

Em síntese, a competência tributária, em sentido estrito, é política e se refere à possibilidade do ente editar a lei que criará o tributo, definindo os seus elementos essenciais.

A excepcionalidade prevista no art. 7º, *caput*, do Código Tributário Nacional, refere-se à capacidade tributária ativa e, essa, nada mais é que a denominação utilizada pela doutrina à parcela administrativa da competência tributária. Abaixo transcreve-se o referido artigo:

Art. 7º 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.

Nesse sentido, infere-se que a capacidade ativa decorre da competência tributária. Porém, essa é de natureza administrativa e visa a arrecadação ou fiscalização de tributos, podendo ainda, executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.

Já capacidade tributária ativa é administrativa e delegável, como, por exemplo, a transferência nas funções de arrecadar ou de fiscalizar para outra pessoa jurídica de Direito Público.

2.3.1. Detalhando a competência tributária

Como já mencionado em tópico anterior, o poder de instituir tributos por meio de lei própria, em observância aos limites ao poder de tributar estabelecidos na Magna Carta e às normas gerais editadas pela União, é denominado de competência tributária.

²⁴ TORRES, Sílvia Faber, op. cit., p. 20.

Essa competência tributária foi repartida pelo legislador constituinte da seguinte forma: tributos vinculados e tributos não vinculados. Aquele a arrecadação é destinada para um fim específico e a contraprestação é imediata. Já os tributos não vinculados sua arrecadação não tem finalidade específica, são destinados ao interesse da coletividade.

Para os tributos vinculados atribuiu-se competência ao ente que efetuar a atividade com base em um fato gerador definido, o que segundo Ricardo Alexandre²⁵ daria o “contorno das definições de competência comum”. Já para os tributos não vinculados ante a ausência da atividade estatal na definição do fato gerador gerou a necessidade do constituinte estabelecer aos entes federativos a competência para tributar, sendo nesse caso, definido a competência privativa.

A competência tributária privativa é o poder deferido aos entes federativos para criar impostos que são enumerados na Constituição Federal.

Uma forma de diferenciar competência privativa de competência exclusiva, utilizada pelos constitucionalistas, é verificar a possibilidade de delegação de competência. Tem-se que a competência privativa seria delegável enquanto a exclusiva não seria passível de delegação.

Assim, seguindo a terminologia consagrada, as competências tributárias com o rol dos impostos referentes a cada ente tributante determinados na Constituição Federal serão denominadas privativas.

Conforme disposto no art. 153 da CF/1988 que enumera os impostos federais, verifica-se a competência privativa da União em instituir impostos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

²⁵ ALEXANDRE, Ricardo, op. cit., p. 215.

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Destacam-se ainda no plano de instituição de tributos pela União, o Empréstimo Compulsório (art. 148, CF) e as Contribuições Especiais (art. 149, CF).

Já os Estados e o Distrito Federal possuem sua competência tributária para instituir impostos definidos no art. 155 da CFF/1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

E por fim os arts. 156 e 147, parte final, ambos da CF/1988 que enumeram os impostos municipais, veja-se:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

No campo da instituição de tributos pelos Estados, Distrito Federal e Municípios destacam-se as contribuições sociais para custeio do Sistema de Previdência e Assistência Social (art. 149. § 1º, CF) e a contribuição de custeio do serviço de iluminação pública apenas para os Municípios (art. 149-A, CF).

Deve-se ressaltar que a Magna Carta não cria tributos e, sim, distribui a competência tributária. Nesse sentido, afirma-se que a competência tributária

privativa é o poder de legislar estabelecido para os entes políticos em instituírem tributos que lhes são peculiares.

A competência tributária comum está relacionada aos tributos vinculados, ou seja, os fatos geradores dos tributos vinculados estão relacionados a atividades do Estado, como no caso das taxas e contribuições de melhoria. Nesse caso, a Constituição Federal não estabeleceu um rol taxativo dos entes políticos que poderiam instituir tais tributos vinculados.

Inferese-se que, a Magna Carta definiu que poderão atuar como entes tributantes das taxas e contribuições de melhoria, de forma comum, os Estados, Distrito Federal e Municípios, desde que realizem os fatos geradores dos gravames²⁶.

A competência tributária cumulativa está prevista no art. 147 da CF/1988, que trata de algumas particularidades do poder de legislar da União sobre os Territórios Federais e do Distrito Federal, tais como a possibilidade de a União instituir impostos estaduais para os Territórios Federais, bem como, impostos municipais quando o Território não for dividido em Municípios, isso de forma cumulativa. E para o Distrito Federal a competência para instituir impostos estaduais e municipais, por exemplo, IPTU, ISS, ITBI, ICMS, IPVA e ITCMD.

Quanto à competência especial refere-se a possibilidade de ser instituído o empréstimo compulsório pela União por meio de lei complementar em virtude de alguns pressupostos: calamidade pública, guerra externa e investimento público em caráter emergencial e de interesse público (art. 148, CF). E ainda, as contribuições especiais definidas no art. 149, CF. Essas podem ser denominadas como contribuições profissionais ou corporativas, contribuições interventivas e contribuições social-previdenciárias.

A competência tributária residual ou remanescente fundamentada nos art. 154, I, e art. 195, § 4º, ambos da Constituição Federal. Trata da possibilidade da União, por meio de lei complementar, instituir imposto sobre um momento não previsto. Entretanto, deverão ser obedecidas duas limitações: a não cumulatividade

²⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 388.

e a proibição de coincidência de fato gerador ou base de cálculo com fato gerador ou base de cálculo de outros impostos ou contribuições.

E por fim, a competência extraordinária que consiste no poder da União, por meio de lei ordinária federal, criar o imposto extraordinário de guerra, conforme dispostos nos art. 154, II, da CF c/c ART. 76 do CTN. Ressalte-se que a União poderá criar o empréstimo compulsório ou o imposto extraordinário de guerra ou ambos ao mesmo tempo, se detentora de competência tributária para tal.

2.4. Os Titulares da Competência Tributária

A competência tributária, no Brasil, é exercida pelas pessoas políticas, quais sejam, União, Estados, Municípios e o Distrito Federal. E o exercício do poder de legislar sobre a criação de tributos apenas é possível tendo em vista as limitações instituídas pela Constituição Federal.

O Diploma Máximo estabeleceu competência em caráter privativo para a União, Estados, Municípios e Distrito Federal de instituírem todas as formas de tributos, quais sejam, impostos, taxas e contribuições.

A Constituição estabeleceu ainda, as limitações para instituição dos tributos, ou seja, delineou o campo tributário e o deu em caráter privativo para cada ente político. Assim, cada ente federativo recebeu um campo tributário próprio.

Quanto aos Territórios tem-se que não possuem Poder Legislativo, portanto, não detêm legitimidade para criar impostos. Entretanto, possui capacidade tributária ativo, o que lhes permite efetuar a cobrança dos impostos instituídos pela União.

Dessa forma, verifica-se que a Constituição Federal descreveu a extensão da matéria quanto a instituição de tributos, bem como, a competência para os entes federados criá-los.

2.4.1. O Exercício da Competência Tributária e seus Limites

As competências tributárias foram delineadas pela Constituição Federal de 1988, e com isso, tais normas estabelecem os limites que devem ser repetidos

pelo legislador ordinário, seja na esfera federal, estadual, municipal ou distrital, para a instituição dos tributos.

Nesse sentido ensina o professor Carraza²⁷:

O Código Magno, ao conferir, às pessoas políticas, competências tributárias, teve o cuidado de gizar-lhes todos os contornos. Em razão disto, o legislador ordinário federal, ao escrever os vários aspectos da norma jurídica instituidora (ou majoradora) de cada tributo, deve observar os parâmetros constitucionais que disciplinam o exercício de sua competência tributária.

Assim, verifica-se que o legislador ordinário ao instituir em abstrato o tributo, deverá atender ao modelo normativo ou regra-matriz estabelecido pela Constituição Federal. Isso quer dizer que o Código Magno além de estabelecer as competências tributárias, indicou os padrões das normas tributárias a serem respeitados pelo legislador ordinário.

Além dos limites instituídos pela Constituição Federal, existem outros limites jurídicos tais como os princípios constitucionais da igualdade, da anterioridade, da segurança jurídica, da vedação ao confisco dentre outros. Esse último, por exemplo, está instituído na Constituição em seu art. 150, IV, no qual está consagrado que o Estado não poderá tributar o contribuinte de forma exacerbada, impedindo o livre-arbítrio do legislador na instituição de tributos.

2.4.2. A competência para criação de Tributos

A Magna Carta não criou tributo, apenas distribuiu a competência para os entes políticos de forma que possam usufruir por meio de lei descrevendo seus elementos essenciais.

No tocante aos impostos, o Diploma Supremo delineou a norma padrão de incidência dos entes federados competentes para criação de impostos de caráter exclusivo. Com isso, os Estados possuem competência para instituir os impostos descritos no art. 155, I a III, da Constituição Federal.

Já os Municípios terão sua competência para criar impostos disposta no art. 156, I a III, da Constituição Federal. Nesse caso, competência para legislar

²⁷ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9 ed. Malheiros Editores, 2003, p. 30.

sobre o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, sobre transmissão *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis, sobre serviços de qualquer natureza e imposto sobre venda a varejo de combustíveis líquidos e gasosos.

A competência para instituir impostos para o Distrito Federal está disposta nos art. 155, caput, da CF, que trata dos impostos estaduais e no art. 147, *in fine*, da CF, que versa sobre os impostos municipais.

A União poderá instituir quaisquer impostos dispostos nos art. 153, I a VII, da Lei Fundamental, por meio de lei complementar e não poderá invadir a competência estabelecida para entes políticos. Cabe assim, legislar sobre o imposto de importação, exportação, sobre renda e proventos de qualquer natureza e produtos industrializados, e ainda, instituir impostos de competência residual definido no art. 154, I, da CF.

2.4.3. A Função Social do Tributo

Para atender o interesse coletivo e o bem comum, a sociedade criou o Estado. Com isso, tem-se que a função social do Estado é a busca da justiça social e da igualdade.

O tributo deve ser utilizado como uma maneira de buscar esse bem comum. Carraza ensina que “(...) um tributo não pode ter outro escopo que o de instrumentalizar o Estado a alcançar o bem comum. A nosso ver, qualquer exação que não persiga esta finalidade é inconstitucional”²⁸.

O tributo é um meio eficaz na arrecadação de divisas que o Estado utiliza para atingir os seus fins. E é isso a doutrina denomina de função social do tributo e de modo paralelo a essa se tem a função extrafiscal que consiste em uma imposição tributária buscando um feito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros²⁹.

²⁸ CARRAZA, Roque Antonio, op. cit., p. 77.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 96.

Assim, o Estado na busca de atingir seus objetivos, vem legislando instituindo tributos para diversos fins, denominados por finalidades fiscais, extrafiscais e parafiscais.

Segundo Paulo de Barros Carvalho³⁰ são raras as referências que a eles faz o direito positivo, verificando ser construções doutrinárias, mas não existe entidade tributária pura no sentido de realizar apenas a fiscalidade, ou exclusivamente a extrafiscalidade. Tais objetivos convivem, harmonicamente, na mesma figura impositiva.

Até o final do século XIX a finalidade do tributo era apenas fiscal, entretanto com o decorrer dos anos, a função social e econômica veio se sobrepondo como uma forma de buscar a justiça social e o equilíbrio econômico³¹.

De forma sintética tem-se que a finalidade fiscal são os impostos que visam abastecer os cofres públicos, são arrecadatórios. A finalidade extrafiscal visa prestigiar certas instituições sociais, políticas ou econômicas, não sendo meramente arrecadatória. E por último a finalidade parafiscal busca disponibilizar os recursos arrecadados para a pessoa jurídica de direito público ou entidade paraestatal os apliquem no desempenho de suas atividades de interesse público específicas.

Diante de tais definições fica claro a compreensão da função social do tributo no Brasil, pois esse, atualmente, não é visto como mero instrumento arrecadatório do Estado e, sim, como instrumento que deve observar os demais objetivos constitucionais.

Daí poder se afirmar que as finalidades tributárias buscam atingir uma função social, conforme ensina Sérgio Ricardo Ferreira Mota³²:

(...) Por decorrência dessa constatação, também se afirma que essa referida função social do Estado transcendeu inequivocadamente para os tributos gravados por aqueles valores finalísticos adotados pelo legislador infraconstitucional, na lei instituidora do tributo, de forma que é decorrência lógica necessária possuir o tributo função social no Estado brasileiro.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 239.

³¹ HUGON, Paul. **O imposto: teoria moderna e principais sistemas, o sistema tributário brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1946, p. 117.

³² MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Função social do tributo no Brasil. **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, vol. 97, p. 53, mar./abr. 2011.

Dessa forma, tem-se hoje que o tributo é um meio de alcançar a citada função social do Estado, pois da mesma forma que o Estado é um instrumento criado pela sociedade para atingir o bem comum, o tributo é o meio financeiro necessário para sua realização.

Como visto as razões sociais para a criação de tributos devem prevalecer sobre as econômicas. A busca da erradicação da pobreza e o fim das desigualdades sociais devem ser objetivos da instituição do tributo. A própria Constituição Federal tem como fundamentos a erradicação da pobreza e o fim da desigualdade social e regional.

A doutrina moderna tem defendido que a instituição do tributo deve ser vista não apenas sob o ponto de vista econômico ou financeiro, mas como uma instituição social. E nesse sentido, defende Maria Elena Rodrigues³³ que a pobreza é cada vez mais condicionada às variáveis jurídicas e institucionais, especialmente aos princípios humanos, pois eles podem estabelecer marcos de ampla referência para a economia.

Portanto, a função social apenas será cumprida quando existir uma política fiscal que busque a redistribuição de renda, riqueza entre pessoas e regiões. Essa função social do tributo está alicerçada em texto constitucional, e conseqüentemente, é dever do Estado atender as finalidades impostas, sob o risco de incorrer em afronta aos preceitos constitucionais.

³³ ORTIZ, Maria Elena Rodrigues. A pobreza desde uma perspectiva de direitos humanos. In: _____ (org.). **Justiça social uma questão de direito**. Rio de Janeiro: DP&A/Fase, 2004, p. 148.

3. O ICMS

3.1. Breve histórico

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ICMS, é o tributo de maior arrecadação no Brasil. E devido a sua importância e para melhor compreensão será apresentado um breve histórico desse imposto.

O ICMS teve origem no Imposto sobre Vendas e Consignações, IVC, tinha natureza mercantil. Era um imposto multifásico, sendo que cada venda efetuada era considerada um fato gerador diferente, incidindo em todas as fases da circulação. Foi instituído no Brasil com a Constituição Federal de 1934³⁴.

Ressalte-se que o IVC era cobrado em todas as etapas de venda de uma mesma mercadoria, ou seja, incidia sobre a base de cálculo integral, qual seja, o preço da mercadoria.

Por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 01/12/1965, o Imposto sobre Circulação, ICM, substituiu o IVC. Também se tratava de um imposto multifásico, entretanto, sem ser cumulativo, pois era efetuado sobre o valor agregado. E esse, consiste na diferença maior entre o valor da operação tributada e o da operação anterior³⁵.

Com a Constituição de 1988, foram acrescentados ao campo da incidência dois serviços, quais sejam o transporte interestadual e intermunicipal e o de comunicação. É um imposto iminentemente fiscal, com previsão constitucional de seletividade em virtude da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

O ICMS foi o imposto com mais regras instituídas pela Constituição Federal de 1988. Isso, com o objetivo de uniformizar o referido imposto entre os estados federados e evitando, assim, a guerra fiscal entre os estados.

³⁴ SHIDÃO, Ricardo Luiz Takeshi. **Incentivos fiscais para o ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados**. 2009. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, São Paulo, 2009, p.13.

³⁵ Ibid., p.13.

Hoje, o ICMS representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. é uma exação plurifásico, real e proporcional. Recebeu tratamento constitucional e reforço da Lei complementar nº 87/96, que substituiu o Decreto-lei nº 406/68 e o Convênio ICMS nº 66/88.

3.2. O ICMS na Constituição Federal de 1988.

O ICMS é um imposto previsto de forma geral na Constituição Federal de 1988, conforme pode ser constatado no art. 155, II que institui:

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

(...)

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

Logo, verifica-se que o referido imposto é de competência estadual e distrital, que por meio de lei ordinária poderão instituí-lo ou sobre ele dispor.

Para o ilustre professor Roque Antônio Carraza³⁶ a sigla ICMS agrega ao menos cinco impostos diferentes, a saber:

a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos tem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.

Ainda, para o professor Carraza³⁷, a forma usada pela Constituição de 1988, agrupar impostos diversos sob o mesmo emblema, rótulo, qual seja, a sigla ICMS, não é algo bom para o país, o que pode ser constatado pelas grandes confusões ligadas a esse imposto.

Trata-se de imposto estadual ficando estabelecida a responsabilidade de o Senado Federal fixar as alíquotas aplicáveis às prestações

³⁶ CARRAZA, Roque Antonio, op. cit., p. 35.

³⁷ CARRAZA, Roque Antonio. op. cit., p. 35.

interestaduais e de exportação. Cabe ainda, estabelecer as alíquotas mínimas e máximas nas operações intra-estaduais visando combater conflitos específicos.

Ainda, com o intuito de evitar a disputa do ICMS pelos entes federados, o Diploma Maior prevê, em seu art. 155, § 2º, XII, g, que caberá a lei complementar regular a forma como os Estados e o Distrito Federal deliberarão acerca das isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos e revogados, veja-se:

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

(...)

§ 2.º 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.

Dessa forma, a norma constitucional limitou a possibilidade de isenções e benefícios para o ICMS, cabendo à hipótese de previsão em convênios interestaduais e distritais, acordados dentro do âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária, Confaz. O convênio necessitará de aprovação da Assembleia Legislativa do Estado membro para produzir eficácia nesse.

É importante frisar que a União poderá instituir o ICMS em duas hipóteses excepcionais, quais sejam nos territórios conforme preceitua o art. 147, e, em caso de iminência ou caso de guerra, de acordo com o art. 154, II, ambos os artigos da Constituição Federal de 1988.

E por fim, a Magna Carta estabeleceu em seu art. 155, § 2º, IX, que o ICMS incidiria nas operações de importações de mercadorias, instituindo o ICMS importação:

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

(...)

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

(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço

Diante dos esclarecimentos contidos nesse tópico, tem-se que as normas constitucionais buscam evitar que o imposto ICMS seja utilizado como meio de propagar a guerra fiscal entre os entes políticos.

3.3. Hipóteses de incidência do ICMS.

Conforme já mencionado, o ICMS incide sobre operações com mercadorias e não com a mera circulação de mercadorias. Trata-se de negócio jurídico celebrado entre pessoas com a transferência da mercadoria.

Nesse sentido ensina Geraldo Ataliba³⁸:

A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a ele referentes evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo 'operação' mais do que no termo 'circulação'. A incidência é sobre operações e não sobre o fenômeno da circulação.

O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta.

Verifica-se na citação acima que a base é a noção de transferência de titularidade jurídica do bem, e não a mera movimentação física do bem. Ou seja, o bem sai da titularidade do indivíduo e vai para a titularidade de outro de forma definitiva. Assim, a troca, a doação, a dação em pagamento são operações que oferecem a circulação jurídica da mercadoria e com isso são passíveis de incidência do ICMS.

³⁸ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. 1 ed. São Paulo, ed. RT, 1966. p.246.

A hipótese de incidência tributária, nada mais é que, que um fato descrito na norma que quando praticado pelo sujeito passivo se subsume ao descrito, sujeitando o contribuinte às sanções legais previstas. Ensina o professor Paulo de Barros Carvalho³⁹ que:

Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência.

Com isso a hipótese de incidência do ICMS é a operação jurídica que o comerciante, industrial ou produtor pratica que gere a transmissão de titularidade do bem.

Assim, conforme ensina o professor Carraza⁴⁰ o ICMS deve ter por hipótese de incidência a operação jurídica que praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete a transmissão de sua titularidade.

No ICMS o constituinte fez coincidir, via de regra, o aspecto espacial da hipótese de incidência com as delimitações geográficas, ou seja, o ICMS será devido ao ente federativo onde a operação mercantil foi realizada.

3.3.1. Conceito de mercadoria para incidência do ICMS.

A noção da definição de mercadoria é fundamental para compreensão do imposto em estudo. Tem-se que mercadorias são coisas móveis. São coisas pelo que valem por si e não pelo que representam⁴¹.

Para o estudo em tela deve-se utilizar o conceito restrito de coisa, ou seja, não estão inclusos, nessa definição, os bens como os créditos, as ações. São móveis, pois bens imóveis são regidos por legislação diversa e, ainda, a própria Magna Carta estabelece que na distribuição de competências impositivas, que os

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 276.

⁴⁰ CARRAZA, Roque Antonio, op. cit., p. 40.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22 ed. Revista e ampliada de acordo com a EC 39/2002. São Paulo: Malheiros Editores, p. 331.

imóveis não podem receber, pelo legislador, o mesmo disciplinamento jurídico-tributário apresentado para as mercadorias⁴².

Mercadorias são coisas móveis sujeitas ao comércio. É o bem sujeito as regras estabelecidas no regime jurídico comercial. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, na forma em que a adquiriu, ou no caso de transformá-la, vendê-la a terceiro.

Saliente-se que nem todo bem é mercadoria, mas somente aquele que for destinado ao comércio, a mercancia, pois deve estar integrado ao estoque da empresa e destinado a revenda. Logo, o bem móvel é o gênero na qual a mercadoria é a espécie e, com isso, o ICMS não incide sobre transmissões de bens imóveis, pois esses são alcançados pelo ITBI, imposto previsto no art. 156, II, da Constituição Federal sendo de competência municipal. Também não atinge a transmissão de bens móveis em geral, pois esses estão disciplinados de forma reservada para a doação, conforme estabelecido no art. 155, I, da CF/88.

Ensina o professor Souto Maior Borges⁴³, conceituando mercadoria que:

Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde esta característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria.

Atualmente, pode se afirmar que o conceito de mercadoria também atinge os bens incorpóreos, uma vez que o Supremo Tribunal Federal entendeu que incide ICMS sobre a comercialização de software, mesmo quando a aquisição ocorrer mediante transferência de dados, como por exemplo, download pela internet, sem que venha a existir uma base física que caracterize o *corpus mechanicum* da criação intelectual⁴⁴.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 332.

⁴³ BORGES, José Souto Maior. **Questões tributárias**. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 85.

⁴⁴ ADIMC 1.945/MT, red. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, 26.05.2010.

Dessa forma, mesmo sendo o software um bem incorpóreo, incidirá o ICMS, pois se verifica a comercialização em grande escala, o que caracteriza-o como mercadoria, seja a entrega efetuada em CD, DVD, conhecida como base física, ou mediante a realização de transferência pela internet.

Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho define que a natureza mercantil não deflui de suas propriedades intrínsecas, mas de sua destinação específica⁴⁵.

O art. 4º da Lei Complementar 87/1996 estabelece que contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações e serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Assim, se o indivíduo resolver vender um som usado para adquirir um mais moderno, o normal é a não incidência do ICMS, pois nesse caso, não se vê caracterizado a habitualidade ou o volume que denotaria o interesse comercial.

Dessa forma, em tese, o ICMS não deveria incidir sobre a importação de bens de uso próprio do importado. Entretanto, a Emenda Constitucional n. 23/83, com nítido intuito de aumentar a arrecadação estadual, determinou a incidência do imposto mesmo para os bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento.

E a Emenda Constitucional n. 33/2001 modificou a matéria e ampliou a sujeição passiva do imposto sobre as importações, pois passou a incidir sobre bens importados por pessoa física ou jurídica, mesmo que essas não venham a ser contribuintes habituais do ICMS. Com isso, a Magna Carta estabeleceu em seu art. 155, § 2º, que o ICMS incidiria nas operações de importações de mercadorias, instituindo o ICMS importação.

Por tanto, de acordo com o atual entendimento de mercadoria e conforme ensina o professor Eduardo Sabbag o ICMS não incidirá sobre bens de

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM**. Cadernos de pesquisas tributárias n.3. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 331.

particulares, na alienação de ativo fixo ou imobilizado, na transferência de mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, nas remessas para demonstração, na integralização de bens pela pessoa jurídica para a constituição ou ampliação de uma outra empresa e na mudança integral do estabelecimento da pessoa jurídica, com o deslocamento do seu patrimônio para outro local⁴⁶.

3.4. ICMS: sujeito ativo, sujeito passivo e responsáveis, fato gerador, alíquotas e base de cálculo.

3.4.1. Sujeito ativo

Os Estados e o Distrito Federal são pessoas políticas competentes para a criação de impostos.

O art. 155, da CF/88 estabelece a competência dos entes federados e do Distrito Federal para a instituição do ICMS, veja-se:

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

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

Assim, tem-se que o artigo transcrito acima, apresenta quais serão os sujeitos ativos responsáveis pela instituição do ICMS, ou seja, quais serão os entes federados responsáveis para criar a legislação pertinente ao imposto de estadual.

3.4.2. Sujeito passivo e responsáveis

É denominado contribuinte qualquer pessoa, física ou jurídica, que efetue com volume que configure intenção de prática comercial ou habitualidade, operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O Diploma Maior, de forma expressa, art. 155, § 2º, XII, a, estabelece que os contribuintes serão definidos em lei complementar. Com isso, foi instituída a Lei Complementar n. 87/96, que em seu art. 4º estabelece quais serão os

⁴⁶ SABBAG, Eduardo, op. cit., p. 1063.

sujeitos passivos do ICMS. Sendo eles, as pessoas que praticarem operações relativas à circulação de mercadorias, os importadores de bens, prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e prestadores de serviços de comunicação.

Verifica-se que o imposto incidirá sobre o produtor, o industrial ou o comerciante e não sobre o particular que efetua a venda de um bem móvel qualquer. Entretanto, deve-se salientar que não apenas entes dotados de personalidade jurídica poderão ser tributados, pessoas físicas que fizerem às vezes de produtor, industrial ou comerciante, também serão tributados.

Portanto, para fins de tributação de ICMS a noção de produtor, industrial e comerciante são mais amplos do que aquelas dadas pelo Direito Civil ou pelo comercial, sendo que deverá ser a habitualidade o critério para diferenciar a intenção do indivíduo, diferenciando assim, a simples circulação jurídica de bens da circulação de jurídica de mercadorias.

Pode a lei atribuir a terceiro a responsabilidade no pagamento do tributo quando da omissão do pagamento pelo contribuinte, e assim, a responsabilidade poderá ser atribuída para imposto incidente nas prestações antecedentes, concomitantes ou posteriores.

Para Leandro Paulsen⁴⁷, na substituição tributária o legislador afasta o verdadeiro contribuinte, que pratica o fato imponible, prevendo a lei o encargo da obrigação a outra pessoa, substituta, que fica compelida a pagar a dívida própria.

A Constituição Federal em seu art. 150, § 7º admite o fenômeno da substituição tributária para frente ou progressiva que consiste na escolha de terceiro indivíduo para recolher o imposto antes que o fato gerador tenha ocorrido.

Existe ainda, a substituição tributária para trás ou regressiva, também conhecida como diferimento. Esse consiste na postergação do recolhimento do imposto para um momento posterior ao da ocorrência do fato gerador.

⁴⁷ PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 240.

3.4.3. Fato gerador

No que concerne o fato gerador tem-se que é descrito na lei estadual ou distrital que o institui. A Constituição Federal e a Lei Complementar apenas apresentam os limites que não podem ser ultrapassados pelo legislador ordinário.

O núcleo do fato gerador é a circulação de mercadoria ou a prestação de serviços interestaduais ou intermunicipal de transporte e de comunicação, mesmo que iniciados no exterior. E conforme já demonstrado, as operações relativas à circulação de mercadoria são atos que implicam a circulação de mercadorias com a mudança de propriedade das referidas mercadorias.

O imposto incidirá sobre operações referentes a circulação de mercadorias, na qual está compreendido negócio jurídico mercantil, e não a mera circulação de mercadoria. Como por exemplo, não incidirá ICMS na doação no comodato, na ativação de bens de fabricação própria ou na integralização de bens de capital de uma empresa, pois nesses atos, não está caracterizada a operação mercantil.

Deverá ainda, ser caracterizado para o pagamento do ICMS, a circulação de mercadoria de uma pessoa para outra, sendo irrelevante a circulação física ou econômica.

Ocorrerá a tributação do ICMS sobre a prestação de serviços exclusivamente na prestação de serviços interestaduais ou intermunicipal de transporte e de comunicação. De uma forma geral a tributação de serviços é competência municipal.

Na prestação de serviços interestaduais ou intermunicipal, o imposto incide sobre serviços prestados em regime de direito privado, não se confundindo assim, com os serviços públicos regidos por regime diferente. Ou seja, incidirá nos serviços rodoviários de carga por conta de terceiros, transporte de passageiros, transporte ferroviário e o multimodal de cargas.

E, por fim, nas prestações de serviços de comunicação incidirá sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, estando incluso a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza⁴⁸.

Na comunicação para caracterizar o fato gerador será necessário a participação de elementos específicos como o emissor, a mensagem, o canal e o receptor sendo independente a compreensão do receptor.

Os serviços de telecomunicações são explorados pela União ou mediante concessão ou permissão, destinados ao público geral.

3.4.4. Alíquota

A alíquota é o critério legal, usualmente expresso em forma percentual (%), que em conjunto com a base de cálculo permite a verificação do valor de tributo devido. Essa poderá sofrer variações, mesmo com os mesmos produtos, é o caso das alíquotas progressivas, porém, não poderá ter características confiscatórias.

O art. 155, § 2º, IV e V descreve que os entes federados deverão observar a disposição sobre a fixação de alíquotas mínimas e máximas apresentadas pelo Senado Federal por meio de resolução, veja-se:

Art. 155. (...)

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

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

V - é facultado ao Senado Federal:

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

⁴⁸ PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 227.

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

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001](#))

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

Com o intuito de evitar a Guerra Fiscal o constituinte inseriu o inciso VI e a alínea b, do inciso V, na Magna Carta. E os incisos VII e VIII estabelecem que nas operações interestaduais o imposto será devido ao Estado onde foi realizada a operação e nas importações será devido o ICMS ao Estado do estabelecimento destinatário da mercadoria ou serviço.

Saliente-se que poderá ocorrer a estipulação de alíquotas diferenciadas para alguns produtos ou serviços em função de sua essencialidade, em respeito ao princípio da seletividade.

3.4.5. Base de cálculo

Por fim, a base de cálculo do ICMS, via de regra, é verificada pelo valor da operação referente a operação de circulação de mercadoria, ou o preço do serviço de transporte interestadual e interurbano ou o valor da mercadoria

importada. Logo, o imposto demanda onerosidade, não incidindo sobre serviços gratuitos.

Poderá ser incluído na base de cálculo as despesas recebidas do adquirente, ou dele debitadas e os descontos condicionais concedidos. E caso, não ocorra a indicação do valor da operação, ou mesmo a não determinação do preço do serviço a base de cálculo será o preço usual da mercadoria ou seu similar no mercado atacadista no local da operação, região e o valor usual do serviço no local da prestação⁴⁹.

Portanto, integram a base de cálculo valores peculiares às mercadorias e prestações de serviços de transporte e comunicação, bem como reajustes e acréscimos vinculados a tais valores⁵⁰.

3.5. ICMS: não cumulatividade

A Carta Magna é o texto na qual estão dispostas as regras de organização do Estado. Estão as normas jurídicas dispostas em uma estrutura hierarquizada, que funciona nos aspectos material, formal ou processual, o que lhe torna dinâmico.

Segundo Paulo de Barros Carvalho⁵¹, dentre as várias formas empregadas pelo constituinte para determinar as competências para a instituição de tributos, os princípios constitucionais assumem especial relevância, pois são ensinamentos a serem observados pelo legislador infraconstitucional, no momento da criação das normas tributárias. Assim, a Constituição estabeleceu o campo e os limites da tributação, protegendo os cidadãos dos abusos do Estado na criação e exigência de tributos.

O princípio da não-cumulatividade busca uma tributação justa, o respeito a capacidade contributiva do contribuinte e a uniformidade na distribuição

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 337-338.

⁵⁰ PAULSEN, Leandro, op. cit., p. 249.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. Disponível em <http://www.parasaber.com.br/textos/%E2%80%9Cguerra-fiscal%E2%80%9D-e-o-principio-da-nao-cumulatividade-no-icms/>. Acesso em: fevereiro de 2013.

dos encargos tributários. É dirigido aos impostos plurifásicos, que registram as várias etapas de uma cadeia produtiva ou de circulação de bens e serviços.

O referido princípio busca atuar sobre o conjunto de operações econômicas entre as várias etapas das operações mercantis ou de prestação de serviços visando evitar que o impacto da percussão tributária provoque certas distorções, como a tributação em cascata.

A Constituição Federal de 1988, buscando estabelecer os limites da competência tributária para a instituição do imposto estadual ICMS, determinou em seu art. 155, § 2º, I, da CF/88 que, este imposto seria não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo serviço ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Sendo assim, a não cumulatividade é princípio constitucional e a Carta Magna determinará as situações de isenção ou não incidência do ICMS sobre a operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços, não sendo gerado assim o direito a crédito⁵².

Configura como mandamento estrutural básico do sistema tributário orientando o legislador ordinário ao instituir a regra-matriz de incidência de tributos sujeitos a esse princípio. Logo, os Estados e o Distrito Federal, para efetuarem a concessão de regime especial que gere benefícios fiscais ao contribuinte deverão agir com cautela buscando não ofender o princípio da não cumulatividade.

Entende-se por imposto não cumulativo, como sendo aquele que é compensado com o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e comunicação com o montante incidente nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado⁵³.

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. Disponível em <http://www.parasaber.com.br/textos/%E2%80%9Cguerra-fiscal%E2%80%9D-e-o-princípio-da-nao-cumulatividade-no-icms/>. Acesso em: fevereiro de 2013.

⁵³ PAULSEN, Leandro, op. cit., p. 267.

Os créditos são oriundos das operações de aquisição de bens necessários para o empresário, como por exemplo, os insumos, ativo permanente, uso e consumo e prestações anteriores. Já os débitos tem origem na ocorrência do negócio jurídico cujo o objeto são as mercadorias negociadas pelo contribuinte, bem como os serviços de transporte e de comunicação quantificados.

A não cumulatividade consiste na compensação dos valores creditados com os debitados em determinado momento temporal, não integrando assim, a estrutura do ICMS. Também não se confunde com a base de cálculo, pois a ocorre em circunstancia posterior a configuração da operação mercantil ou prestação de serviços realizada⁵⁴.

Constata-se que a não-cumulatividade possibilita a compensação do que foi devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. E a única exceção efetuada pelo Diploma Maior e com relação a isenção ou não incidência do tributo, que afasta a possibilidade de utilização do crédito para a compensação e a anulação dos créditos relativos às operações anteriores⁵⁵.

Portanto, diante da utilização de medidas que reduzem alíquotas sem deliberação de outros Estados, contrariando o dispositivo constitucional, alguns entes federados têm imposto óbice à utilização de créditos obtidos em operações de circulação de mercadoria nos Estados que descumprem a norma constitucional. A adoção dessas medidas está consubstanciada no art. 8º da Lei Complementar nº 24, que alguns aclamam de inconstitucional por estabelecer óbice ao princípio da não-cumulatividade⁵⁶.

⁵⁴ PAULSEN, Leandro, op. cit., p. 267.

⁵⁵ CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil**. Trabalho de inscrito no XI Prêmio Tesouro Nacional/ 2006, p. 20.

⁵⁶ Ibid., p. 20.

4. A GUERRA FISCAL DO ICMS

Após esclarecer alguns conceitos fundamentais sobre federalismo e federalismo fiscal, passando por algumas definições sobre o ICMS, não cumulatividade do ICMS, bem como um breve relato acerca das mudanças sofridas pelo ICMS, será pontuado algumas matérias importantes para a melhor compreensão do tema, como o histórico e definição da guerra fiscal, a concessão unilateral de benefícios a revelia do CONFAZ e, por fim, os problemas gerados pela guerra fiscal sob o ponto de vista das distorções ao comércio. Daí a importância das páginas anteriores do presente trabalho acadêmico.

4.1. Histórico da Guerra Fiscal do ICMS

Pode-se afirmar que a diferença entre as diversas políticas de desenvolvimento utilizadas pelos entes federados reside no grau de como cada um deles utiliza os instrumentos de intervenção disponíveis. De forma acadêmica, tais políticas podem ser divididas em sistêmicas e seletivas.

A política sistêmica busca criar um ambiente atrativo para novos investimentos, assim, verifica-se a investimentos na infraestrutura, educação e instituições voltadas para o desenvolvimento estadual. Já as políticas seletivas busca em curto prazo estimular o desenvolvimento com vantagens locais, terrenos e infraestrutura, redução ou diferimento dos encargos tributários para as empresas, concessão de créditos subsidiados entre outros⁵⁷.

É justamente no contexto da política seletiva, que pode ser evidenciado a Guerra Fiscal, no qual os Estados na busca de resultados rápidos e unicamente preocupados com o próprio desenvolvimento, e não com demais entes federados, oferecem diversos incentivos e benefícios fiscais para as empresas.

Na década de 60, o governo federal atuava com forte intervenção com políticas de desenvolvimento regional, entretanto, já existiam incentivos fiscais,

⁵⁷ GUERRA, Lúcio Flávio Araújo. **A efetividade da reforma tributária no combate a guerra fiscal entre os Estados Brasileiros**. 2007. 61 f. Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), do Senado Federal, Curso de Especialização em Orçamento Público, 2008. Brasília: 2008. p. 09-10.

tais como, isenções, reduções e diferimentos tributários, por parte dos entes federados⁵⁸. Afirma Paulo Roberto Lyrio Pimenta⁵⁹ que o fenômeno da guerra fiscal apareceu no Brasil nesse período, pois em períodos anteriores, os entes federados não dispunham de autonomia para realizar esse tipo de política pública.

Foi nos anos 80 que a Guerra Fiscal acirrou. Nesse período Brasil passou por um período de recessão que foi marcado pela ausência de investimentos da iniciativa privada no mercado interno e também, pelos baixos investimentos oriundos do exterior.

Entretanto, conforme apresenta o ilustre professor Dulci⁶⁰, a década seguinte foi marcada pelo retorno dos investimentos no país devido à política de privatização aplicada, ao sucesso da estabilização da moeda e a criação do MERCOSUL.

Diante do quadro acima delineado é muito natural que com o retorno dos investimentos ao país, os entes federados buscassem atrair os investidores se utilizando de políticas de benefícios fiscais, principalmente os estados menos desenvolvidos, com intuito de concorrer com os grandes centros do eixo Sul-Sudeste.

Com esse cenário, as empresas percorrem todo o país em busca do Estado que lhe ofereça as maiores vantagens caso ocorra à instalação de seu empreendimento naquele ente federado. E a causa central dessa disputa tributária tem sido o ICMS, pois é uma das principais fontes de renda dos Estados.

4.2. Conceito de Guerra Fiscal

A expressão guerra fiscal vem sendo muito utilizado com o intuito de apresentar as práticas dos entes federados para atrair investimento privado em seus territórios. Tais condutas são as mais diversas possíveis, como um simples isenção

⁵⁸ Ibid., p. 09/10.

⁵⁹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Guerra fiscal: problemas decorrentes dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 15 volume, São Paulo: Dialética, 2011, p. 329.

⁶⁰ DULCI, Otávio Soares. **Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil**. *Revista de Sociologia e Política*. Curitiba, nº 18, jun. 2002 a. p. 95-107. Disponível em: <<https://www.scielo.br>>. Acesso em: fevereiro 2013.

de ICMS por um determinado período, ou mesmo a concessão de empréstimos no valor do imposto em questão, com resgate a longo prazo e com bons descontos.

Assim, a guerra fiscal pode ser definida como a disputa entre os Estados, em busca de investimentos privados, por meio de benefícios fiscais variados, como a isenção, redução de alíquotas entre outros⁶¹.

E nessa circunstância, o imposto é usado com finalidade extrafiscal, buscando atuar para estimular a captação de investimentos do setor privado.

O tributarista, Ricardo Varsano⁶², define guerra fiscal “como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha – quando, de fato, existe algum ganho – impõe na maioria dos casos, uma perda a algum ou alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva”.

Afirma ainda, o renomado tributarista, que se trata de guerra fiscal a disputa dos entes federados pela recepção de novos empreendimentos, à revelia do disposto na LC 24/1975.

Sérgio Prado⁶³ entende que guerra fiscal é um processo de alteração de alocação da capacidade contributiva, emprego e receita fiscal entre os Estados, na qual de forma conjunta o país perde, porém pode haver o ganho de algum ente de forma individual.

Inicialmente, pode-se acreditar que a busca de investimentos por meio de benefícios seja benéfica para o Estado, pois mesmo com a diminuição da arrecadação de tributos, houve a aparição de empresas dispostas a investir no Estado que lhe pareceu mais vantajoso. Entretanto, com a redução da tributação por parte do Estado, haverá um ente federado perdedor que reagirá a esse sistema, podendo, por exemplo, reduzir a alíquota visando impedir que o ente vitorioso logre êxito. Isso gera uma reação em cadeia.

⁶¹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio, op. cit., p. 329.

⁶² VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>>. Acesso em: fevereiro 2013.

⁶³ PRADO, Sérgio. **Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil**. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/site/semin_poltrib/materestudo/P5_GuerraFiscal_SergioPrado.pdf>. Acesso em: fevereiro 2013.

Diante das definições apresentadas pode-se inferir que a guerra fiscal é um problema decorrente das políticas públicas que são incapazes de conter as desigualdades regionais exorbitantes ante a ausência de estímulos ao desenvolvimento regional e, ainda, as condutas de entes federados com preocupações unilaterais e desagregadoras.

Portanto, a guerra fiscal é a utilização de forma desordenada da concessão de benefícios fiscais pelos entes federados, tendo como objetivo uma tentativa de inclusão econômica no país, por meio de políticas desenvolvimentistas e concorrências unilaterais. Entretanto, tais políticas se apresentam de forma conflituosa, em flagrante desrespeito as normas constitucionais.

4.3.A Guerra Fiscal nos Estados e o ICMS: Concessão unilateral de benefícios fiscais a revelia do Confaz

Inicialmente, é importante para melhor compreensão do tema abordado no presente trabalho, apresentar algumas noções acerca de benefícios fiscais e o Confaz, para depois dissertar sobre a concessão unilateral de benefícios à revelia do Confaz.

O poder público pode instituir situações desonerações das exações tributárias por meio da concessão de benefícios fiscais, visando estimular um determinado comportamento do contribuinte e, por conseguinte, atingir a realização do interesse público.

O professor Geraldo Ataliba⁶⁴, observa que existem várias formas de manifestação dos incentivos fiscais cuja a finalidade é atrair o particular para a prática de atividade tidas como essenciais pelo Estado, veja:

(...) Os incentivos fiscais manifestam-se, assim, sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais – dentre eles os chamados créditos-prêmio – e outros tantos mecanismos, cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair, os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim, dizer, os particulares participantes e colaboradores da concretização das metas postas como

⁶⁴ ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima. Crédito-prêmio de IPI – direito adquirido – recebimento em dinheiro. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, vol. 55, p. 167.

desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados.

Os incentivos fiscais possuem caráter extrafiscal, com a utilização de meios tributários para fins não fiscais, e sim para condicionar o comportamento de possíveis contribuintes, e não propriamente para abastecer os cofres públicos⁶⁵.

Logo, o caráter extrafiscal apresentado pelos benefícios, intervém na economia e regulam o mercado. Porém, sua concessão deverá obedecer às regras constitucionais sob pena de sua invalidação.

Em matéria de ICMS, a forma de concessão de benefícios está regulada no art. 155, § 2º, XII da Constituição Federal. A referida forma de concessão será a Lei Complementar 24/1975 recepcionada pela Magna Carta.

A referida Lei Complementar nº 24/1975 é a ferramenta que possibilita aos Estados e ao Distrito Federal a concessão ou revogação de benefícios, isenções e incentivos fiscais por meio de convênios.

Os convênios são celebrados em órgão deliberativo colegiado, o Conselho Nacional de Política Fazendária, Confaz, formado por prepostos dos Estados e do Distrito Federal, e sob a presidência de representantes do Governo Federal, conforme o disposto no art. 2º, da LC nº 24/75.

O Confaz tem como um de seus objetivos deliberar sobre a concessão de benefícios tributários acerca do ICMS, conforme disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g.

Para que tenha validade o convênio será necessário que na reunião estejam presentes a maioria dos representantes dos entes federados. Para a revogação, total ou parcial, dos benefícios estabelecidos será preciso a aprovação de 4/5 (quatro quintos) dos presentes a reunião. Já para aprovação de benefício deverá ocorrer aprovação unânime.

Após a publicação será necessário, dentro do prazo de 15 dias, que o Poder Executivo confirme ou não o convenio. A referida confirmação se dará por

⁶⁵ MELO, José Soares de. **Direito tributário empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 369.

meio de decreto. Com isso, após a ratificação as unidades federadas estarão obrigadas a cumprir o que está determinado no convênio.

Ressalte-se que a LC 24/75, em seu art. 8º, estabelece algumas sanções ao ente federado que descumprir a determinação legal. Logo, poderá ocorrer a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído à empresa recebedora da mercadoria dentre outras consequências.

Atualmente, alguns Estados têm concedido algumas vantagens fiscais, financeiras e operacionais a revelia do Confaz o que caracteriza uma inadmissível agressão ao pacto federativo. Pode-se afirmar que parte disso ocorre, pois as sanções previstas no parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar nº 24 são incompatíveis com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Vale salientar que a ocorrência de concorrência destrutiva entre os entes federados não atende aos objetivos do legislador constituinte de redução das desigualdades regionais e promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do País, afinal, quando um Estado utiliza medidas unilaterais para atrair investimentos do particular, desrespeitando os dispositivos legais, pode haver eminente interferência econômica nos demais entes federados, o que geraria um custo muito elevado⁶⁶.

Ora, ao se buscar investimentos com a concessão unilateral de vantagens fiscais, para determinado Estado, em desrespeito a norma legal e constitucional, está se induzindo de forma direta a economia dos entes “perdedores”, pois estes sofrerão prejuízos com a saída de contribuintes de sua localidade.

No presente trabalho, o que está sendo defendido é que para a concessão de benefícios, deverá ser observado e respeitado as delimitações impostas pelas normas constitucionais. A concessão de benefícios é prevista na Magna Carta, para o busca do desenvolvimento econômico e redução das desigualdades sociais, porém, o que não pode ocorrer é o agravamento de desigualdades com o desrespeito ao ordenamento jurídico e ao federalismo.

⁶⁶ FREIRE, Evaristo Ferreira. **ICMS: Guerra fiscal e proteção da concorrência**. 2011. 185 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) - Faculdade de Direito Nova Lima, Minas Gerais. 2011, p. 126.

Saliente-se que tais desonerações vêm sendo questionadas de forma reiterada pelo Supremo Tribunal Federal, STF, sendo os efeitos de suas decisões relevantes dadas às circunstâncias de que a empresas se valeram dos benefícios concedidos. A Suprema Corte, para condenar a guerra fiscal utilizou como fundamentação o fato de o ICMS ter um caráter nacional, que torna legítima a instituição, pelo legislador central, de norma nacional disciplinadora da forma de instituição e revogação de benefícios fiscais; a existência de um órgão colegiado e deliberativo, o Confaz para exercer tal papel e o respeito ao pacto federativo.

4.4. Efeitos da Guerra Fiscal: Dos problemas gerados pela guerra fiscal sob o ponto de vista das distorções ao comércio.

As vantagens fiscais apresentadas de forma unilateral na prática implicam em uma redução de impostos a serem pagos, o que resulta em um aumento de lucro para aquelas empresas que são beneficiadas com as vantagens fiscais.

Isso pode acarretar uma concorrência desleal dentro do próprio ente federativo que concedeu o benefício fiscal, pois, se for efetuada uma comparação, entre as empresas, com e sem acesso ao benefício, será verificado o aumento do lucro das empresas detentoras da vantagem de forma considerável.

Apesar do Estado, ao conceder determinada vantagem fiscal, visar atrair para si novos investimentos de particulares, com essa conduta acaba gerando uma disputa comercial interna, na qual, somente obterão lucro aqueles comerciantes detentores de incentivos fiscais.

Segundo José Soares de Melo⁶⁷ os incentivos concedidos no âmbito da guerra fiscal podem, portanto, alterar a dinâmica econômica e o nível de bem-estar da coletividade econômica e o nível de bem-estar da coletividade, ao gerar como efeitos a retirada do estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo o uso menos eficiente de recursos e afetando de forma negativa a capacidade de geração de riquezas do país. Protege ainda, as empresas incentivadas da concorrência, mascarando o seu desempenho, permitindo

⁶⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 7ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 277-279.

que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação.

Isso faz com que as empresas incentivadas, mesmo obtendo lucro, eliminem do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que essas sejam mais eficientes e inovadoras.

Outro aspecto apresentado pelo doutrinador é a instabilidade comercial ocasionada, pois as empresas sem incentivos terão maiores dificuldades na busca de um mercado, o que, por conseguinte, gera o desincentivo ao investimento. Dessa forma, instaura-se a insegurança para o planejamento empresarial por parte das empresas não detentoras de incentivos fiscais.

Existem ainda, outros problemas gerados pela guerra fiscal, quanto à utilização dos créditos a serem utilizados. Segundo entendimento de José Eduardo Soares de Melo⁶⁸:

Os mencionados adquirentes de bens, e serviços, não podem sofrer a glosa de crédito fiscal, ou qualquer outra medida constritiva, por parte do fisco estadual (ou distrital) de sua jurisdição, sob a assertiva de que o Estado (ou o DF) da localidade do fornecedor da mercadoria, ou do serviço, concedera indevido incentivo fiscal.

Esse é o posicionamento do autor, porém, na prática, o que pode ser verificado é que há Estados que estão desconsiderando os créditos advindos de vantagens fiscais concedidos por outros entes federados. Como consequência é exigida a diferença do imposto no ato de entrada no território, tratando-se de clara represália à concessão de benefícios à revelia do Confaz.

Assim, entes federados destinatários de mercadorias oriundas de outros Estados passaram a efetuar a glosa de créditos oriundos de ICMS adquiridos pelos adquirentes das referidas mercadorias, podendo se aplicar sanções tributárias.

Recentemente, a Suprema Corte negou o seguimento do Mandado de Segurança 21.863-1, cassando a liminar que estava em vigor há mais de 18 anos. Com isso, foi suspensa a eficácia de dispositivos da legislação do Estado de

⁶⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 7ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 277-279.

São Paulo que vigoravam ao arripio do texto constitucional. Tais procedimentos, como a Resolução nº 52/93, invalidavam a concessão de benefícios e incentivos, coibindo os contribuintes de usufruírem de tais vantagens, foram suspensos.

No exemplo acima, a ação foi ajuizada pelo estado do Espírito Santo, no ano de 1993, com o objetivo de afastar as restrições ao crédito de ICMS impostas pela legislação paulista em razão dos benefícios fiscais concedidos no Estado capixaba.

Outra consequência da guerra fiscal é a distorção que causa na competição entre empresas, por estarem em locais fora do território onde é dado o benefício fiscal. Essa distorção é tanto maior quanto maior for à participação do custo fiscal no custo final do produto.

Como pode ser verificada, a guerra fiscal gera diversas distorções comerciais. Pois o contribuinte fica no fogo cruzado da disputa arrecadatória e tendo alguns direitos violados, como a possibilidade usufruir de créditos de ICMS.

As diretrizes fazendárias não podem interferir nos negócios jurídicos particulares, ou interferir nas aquisições das mercadorias, ou mesmo questionar a relação com os fornecedores.

Diante de tais distorções, fica o contribuinte destinatário de mercadorias originárias de outros Estados ou Distrito Federal com o dilema de ao adquirir mercadoria de outros Estados, e correr o risco de sofrer ação fiscal (glosa de créditos, cassação de regimes especiais entre outros) ou evitar de adquirir as mercadorias, ocasionando problemas relativos ao fornecimentos, acarretando a dificuldade nos suprimentos de bens de uso e consumo, e de primeira necessidade⁶⁹.

Para José Eduardo Soares de Melo os entes federados que são destinatários das mercadorias não tem legitimidade para a exigência de ICMS renunciado por outro Estado, caracterizando invasão de competência.

⁶⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Direito tributário empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 377-378.

Ainda para alguns doutrinadores, a introdução da não cumulatividade também aumentou, de forma significativa, a guerra fiscal. Isso porque para a aplicação desse princípio foi necessário o aumento do valor das alíquotas do ICMS, o que gerou uma reação dos entes federados que se sentiram prejudicados. Por exemplo, o contribuinte industrial beneficiário de incentivo fiscal do ICMS, mesmo sem pagar o imposto ao efetuar vendas para outros Estados, faria jus a utilização do crédito correspondente. Entretanto, devido à tensão originada entre os Estados, aqueles cujos estabelecimentos comerciais adquirissem mercadorias de estabelecimentos beneficiários de incentivos fiscais referentes ao ICMS, passaram a praticar retaliações a tais créditos⁷⁰.

⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 15 volume, São Paulo: Dialética, 2011, p.126.

CONCLUSÃO

A carga tributária, no Brasil, tem grande peso nos custos de uma empresa. Sabe-se que, boa parte do lucro obtido por uma empresa é destinado ao pagamento de tributos. E hoje, os entes federados na busca de investimentos particulares, concedem benefícios fiscais a revelia do Confaz. Tal conduta possui aspectos positivos e negativos. Assim, este trabalho teve por objetivo analisar os efeitos da guerra fiscal, apresentando, principalmente os problemas gerados sob o ponto de vista das distorções ao comércio.

É importante mencionar que não é apenas a busca por uma política fiscal de desenvolvimento que cresce como também a legislação afeta ao tema, o que eleva ainda mais o grau de complexidade, tornando mais trabalhosa a obediência a tantas normas criadas.

As considerações apresentadas nesse trabalho demonstram que a legislação constitucional disciplinou a competência legislativa tributária, fazendo-a de maneira rígida e pormenorizada. Apresentou os limites do campo tributável atribuído a cada ente federado, determinando os fatos que estão autorizados a tributar. Isso com o objetivo de criar um sistema harmônico, compatível com a nossa República Federativa.

Assim, a forma de organização presente em nosso sistema federativo impõe aos entes federados a competência tributária para legislar sobre o ICMS. Entretanto, a busca de receitas para serem aplicadas no desenvolvimento regional ocasionou uma concorrência forte entre os Estados, sobrepujando inclusive, as regras estabelecidas pelo Diploma Maior.

O federalismo fiscal consiste em alocar de forma adequada e rigorosa os recursos nacionais, seja para o poder central, seja para os entes federados. Porém, os entes federados deverão respeitar as restrições impostas pela Constituição Federal para obtenção de suas receitas garantindo assim, recursos para a execução dos projetos do Estado.

Portanto, o federalismo fiscal além da preocupação com a melhor alocação de recursos e oferta de seus bens, possui outros objetivos, tais como a distribuição de renda e o crescimento econômico.

Compreender os motivos do acirramento dessa guerra iniciada na década de 80 se faz importante, afinal, o ICMS é o problema central. E isso, conforme demonstrado, se deve ao fato de parte considerável do tributo arrecadado pertence ao Estado de origem no comércio interestadual. E visando atrair investimentos do contribuinte particular, os Estados oferecem vantagens fiscais atrativas.

O Governo Federal não esteve presente para induzir o crescimento regional e, ao não reduzir as disparidades regionais, estimulou guerra fiscal, uma disputa entre estados “ricos” face os estados “pobres”. E pode-se afirmar que em função da inércia do Governo Federal, quanto as concessões de incentivos fiscais sem a anuência do Confaz, ou seja, se forma unilateral, a guerra fiscal chegou a esse ponto.

Dessa forma, verifica-se a fragilidade do poder regulador do Governo Federal, pois houve pouco empenho desse em de fato diminuir as diferenças regionais após a redemocratização do país. Conseqüentemente, a União presidindo o Confaz, foi ineficiente em seu objetivo de regular as isenções e outras vantagens tributárias oferecidas pelos entes federados.

O Sistema Tributário Nacional condiciona a concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais, em matéria de ICMS, ao devido respeito à Lei Complementar nº 24/75. No entanto, alguns Estados e Distrito Federal, estão concedendo essas “vantagens fiscais” ao arrepio da referida Lei Complementar.

A primeira vista, essa atração de investimentos pode parecer benéfica para o Estado, pois mesmo com a redução da arrecadação do imposto, ocorrerá a atração do particular para o seu território e o aparecimento de outras empresas em busca dos mesmos benefícios.

Contudo, essa redução de tributação por determinado ente federado, enseja a reação do Estado perdedor, que poderá reduzir as suas alíquotas ou

mesmo adotar outras medidas, em busca de impedir a eficácia da política de redução aplicada pelo ente vitorioso.

Com isso, todos os Estados perdem, pois a diminuição da arrecadação do imposto objeto de política pública será reduzida, o que poderá prejudicar os Estados.

Vale salientar que a ocorrência dessa concorrência destrutiva entre os entes federados não atende aos objetivos do legislador constituinte de redução das desigualdades regionais e promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do País. Quando um Estado utiliza medidas unilaterais para atrair investimentos do particular, desrespeitando os dispositivos legais, pode haver eminente interferência econômica nos demais entes federados, o que geraria um custo muito elevado.

No presente trabalho, o que foi defendido é que para a concessão de benefícios, deverá ser observado e respeitado, as delimitações impostas pelas normas constitucionais. A concessão de benefícios é prevista na Magna Carta, para o busca do desenvolvimento econômico e redução das desigualdades sociais, porém, o que não pode ocorrer é o agravamento de desigualdades com o desrespeito ao ordenamento jurídico e ao federalismo.

Quanto aos problemas da concessão unilateral de vantagens fiscais a revelia do Confaz sob o ponto de vista das distorções ao comércio, verificou-se que, as vantagens fiscais apresentadas de forma unilateral na prática implicam em uma redução de impostos a serem pagos, o que resulta em um aumento de lucro para aquelas empresas que são beneficiadas com as vantagens fiscais. O que acarretará uma concorrência desleal dentro do próprio ente federativo que concedeu o benefício fiscal, pois, se for efetuada uma comparação, entre as empresas, com e sem acesso ao benefício, será verificado o aumento do lucro das empresas detentoras da vantagem de forma considerável.

Diante do exposto, constata-se que, a guerra fiscal gera diversas distorções comerciais. Pois o contribuinte fica no fogo cruzado da disputa arrecadatória e tendo alguns direitos violados, como a possibilidade usufruir de

créditos de ICMS e ainda, disputa interna, de caráter desleal, entre empresas detentoras de vantagens fiscais com aquelas que não possuem o referido benefício.

E por fim, sugere-se uma maior atuação do Governo Federal com o intuito de inibir a concessão de vantagens de forma unilateral a revelia do Confaz de forma a amenizar os prejuízos sofridos pelos Estados não atendidos pelos benefícios. E ainda, mais comprometimento do ente federado ao conceder incentivos fiscais de forma unilateral, afim de evitar a disputa do mercado interno entre as empresas com e sem acesso ao benefício.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo Método, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. 1 ed. São Paulo: Editora RT, 1966.

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima. Crédito-prêmio de IPI – direito adquirido – recebimento em dinheiro. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, vol. 55.

BORGES, José Souto Maior. **Questões tributárias**. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil**. Trabalho de inscrito no XI Prêmio Tesouro Nacional/ 2006.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9 ed. Malheiros Editores, 2003.

_____ **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Antônio Roberto Winter de. **Normas Tributárias Indutoras no Federalismo Fiscal**. 2011. 225 f. Trabalho de Conclusão de Curso de (Especialização) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM**. Cadernos de pesquisas tributárias n.3. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

_____ **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____ **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____ **Guerra Fiscal e o princípio da não-cumulatividade no ICMS**. Disponível em <http://www.parasaber.com.br/textos/%E2%80%9Cguerra-fiscal%E2%80%9D-e-o-principio-da-nao-cumulatividade-no-icms/>. Acesso em: fevereiro de 2013.

CARVALHO, Pedro Franco Campos de. **Federalismo fiscal brasileiro**. 2011. 59 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

DULCI, Otávio Soares. **Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil**. *Revista de Sociologia e Política*. Curitiba, nº 18, jun. 2002 a. p. 95-107. Disponível em: <<https://www.scielo.br>>. Acesso em: fevereiro 2013.

FREIRE, Evaristo Ferreira. **ICMS: Guerra fiscal e proteção da concorrência**. 2011. 185 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) - Faculdade de Direito Nova Lima, Minas Gerais. 2011.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A guerra fiscal: As decisões do STF e seus efeitos**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 15 volume, São Paulo: Dialética, 2011.

GUERRA, Lúcio Flávio Araújo. **A efetividade da reforma tributária no combate a guerra fiscal entre os Estados Brasileiros**. 2007. 61 f. Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), do Senado Federal, Curso de Especialização em Orçamento Público, 2008. Brasília: 2008.

HUGON, Paul. **O imposto: teoria moderna e principais sistemas, o sistema tributário brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1946.

MACHADO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária e Autonomia Municipal**. *Revista da Procuradoria Geral do Município de Porto Alegre*, número 13, novembro de 1999.

_____ **Curso de direito tributário**. 22 ed. Revista e ampliada de acordo com a EC 39/2002. São Paulo: Malheiros Editores.

_____ **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____ Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 15 volume, São Paulo: Dialética, 2011.

_____ **Competência tributária**. Disponível em: [http://arquivos.unama.br/professores/iuvb/AulasAnteriores/DireitoTributario/COMPETENCIA TRIBUTARIA E TRIBUTOS/DT Aula10 Obrigatoria.pdf](http://arquivos.unama.br/professores/iuvb/AulasAnteriores/DireitoTributario/COMPETENCIA%20TRIBUTARIA%20E%20TRIBUTOS/DT_Aula10_Obrigatoria.pdf). Acesso em: novembro 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 7ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____ **Direito tributário empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 369.

MESQUITA, Carlos José Wanderley de. Um novo enfoque sobre a Guerra Fiscal no Brasil. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo: editora Revista dos Tribunais, n. 104, p. 205, maio-junho, 2012.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: RT, 1972.

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Função social do tributo no Brasil. **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, vol. 97, p. 53, mar./abr. 2011.

ORTIZ, Maria Elena Rodrigues. A pobreza desde uma perspectiva de direitos humanos. In: ____ (org.). **Justiça social uma questão de direito**. Rio de Janeiro: DP&A/Fase, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Guerra fiscal: problemas decorrentes dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 15 volume, São Paulo: Dialética, 2011.

PRADO, Sérgio. **Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil**. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/site/semin_poltrib/materestudo/P5_GuerraFiscal_SergioPrado.pdf>. Acesso em: fevereiro 2013.

SABBAG, Eduardo. **Elementos do Direito Tributário**, v. 3, 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

_____ **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SHIDÃO, Ricardo Luiz Takeshi. **Incentivos fiscais para o ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados**. 2009. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, São Paulo, 2009.

TORRES, Sílvia Faber. **O Princípio da Subsidiariedade no Direito Público Contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>>. Acesso em: fevereiro 2013.