

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

**FACULDADE DE DIREITO**

**RODRIGO BUDÓ DAMASCENO**

**GUERRA FISCAL INTERESTADUAL DO ICMS: UMA ANÁLISE DO IMPACTO  
DOS PROGRAMAS DE INCENTIVO FISCAL SOB A ÓTICA DO PACTO FEDERATIVO**

São Paulo

2018

RODRIGO BUDÓ DAMASCENO

**GUERRA FISCAL INTERESTADUAL DO ICMS:**

Uma análise do impacto dos programas de incentivo fiscal sob a ótica do pacto federativo.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

ORIENTADOR: Prof. Dr. João Bosco Coelho Pasin

São Paulo

2018

RODRIGO BUDÓ DAMASCENO

**GUERRA FISCAL INTERESTADUAL DO ICMS: UMA ANÁLISE DO IMPACTO  
DOS PROGRAMAS DE INCENTIVO FISCAL SOB A ÓTICA DO PACTO FEDERATIVO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da  
Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial à  
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. João Bosco Coelho Pasin  
Universidade Presbiteriana Mackenzie

---

Prof. Dr.  
Universidade Presbiteriana Mackenzie

---

Prof. Dr.  
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Aos meus pais, Marcelo e Thaís, por serem meu sustento maior na vida e por sempre terem me proporcionado conforto para eu chegar até aqui. Meu eterno amor e minha eterna gratidão.

## **AGRADECIMENTOS**

À minha família, por ser a base de tudo.

Aos meus amigos, os novos e os antigos, que estão comigo nos momentos bons e ruins.

Ao meu orientador, o Prof. Dr. João Bosco Coelho Pasin, por ter possibilitado com que eu trabalhasse com este tema.

A todos os professores da Universidade Presbiteriana Mackenzie, dos quais tive o privilégio de ser aluno.

À Universidade Presbiteriana Mackenzie, pela excelente formação acadêmica e pelos princípios que norteiam o Instituto.

À cidade de São Paulo – SP e aos paulistanos, por terem me recebido tão bem desde a minha mudança para cá.

A Deus, por tudo.

## RESUMO

O objetivo do presente trabalho é analisar a relação entre a concorrência deflagrada pelos Estados-membros da Federação brasileira – intitulada de guerra fiscal – e o impacto negativo dos programas de incentivo fiscal, concedidos à revelia da Constituição Federal e da lei, sob a ótica do pacto federativo. Para contextualizar esse encadeamento, é necessário que se aborde o histórico da evolução dos impostos sobre consumo no Brasil, a “estadualização” do ICMS, o papel do sistema constitucional tributário em reprimir as inconstitucionalidades e o entendimento, por parte do leitor, em visualizar o escopo das políticas de benefício fiscal para atração de investimentos particulares de outros estados: o aumento da arrecadação tributária. O caso do “REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO DO ICMS (REA/ICMS)”, concedido pelo Governo do Distrito Federal às empresas atacadistas originárias de outros estados, será analisado em detalhes, em razão de ser um dos mais emblemáticos.

PALAVRAS-CHAVE: 1. Guerra Fiscal. 2. ICMS. 3. Federalismo fiscal. 4. Benefício fiscal. 5. CONFAZ. 6. REA/ICMS - DF. 7. Inconstitucionalidade.

## **ABSTRACT**

This paper objective is to analyze the relation between the competition initiated by the states of the Brazilian Federation – known as tax war – and the negative impact of tax benefit programs, without regarding the Brazilian Federal Constitution and the law, from the perspective of federative pact. In order to contextualize this chain, it is necessary to address the history of the evolution of consumption taxes in Brazil, the state jurisdiction of the ICMS tax, the role of the constitutional tax system in repressing unconstitutionality and the main point of the tax benefit programs to attract private investments from other states: increase in tax base collections. The case of the “Special Regime Agreement” (REA/ICMS - DF) granted by the government to wholesale companies in the Federal District will be analyzed in detail, because it is one of the most emblematic.

**KEYWORDS:** 1. Tax War. 2. ICMS. 3. Fiscal Federalism. 4. Tax benefit programs. 5. CONFAZ. 6. REA/ICMS - DF. 7. Unconstitutionality.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
AI-5	Ato Institucional n° 5
BNB	Banco do Nordeste do Brasil
BNDE	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
CF	Constituição Federal de 1988
CMN	Conselho Monetário Nacional
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho de Política Fazendária
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
DRU	Desvinculação das Receitas da União
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FMI	Fundo Monetário Internacional
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
ICM	Imposto relativo à Circulação de Mercadorias
II	Imposto de Importação
INPS	Instituto Nacional de Previdência Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS	Imposto sobre Serviços de qualquer natureza
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa <i>Mortis</i> e Doação
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
IVM	Imposto sobre Vendas Mercantis
LODF	Lei Orgânica do Distrito Federal
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
PAEG	Plano de Ação Econômica do Governo
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PETROBRAS	Petróleo Brasileiro S.A.
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIN	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
REA	Regime Especial de Apuração
MP	Ministério Público
SRF	Secretaria da Receita Federal



STF  
STJ  
STN  
TJDFT

Supremo Tribunal Federal  
Superior Tribunal de Justiça  
Secretaria do Tesouro Nacional  
Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>CAPÍTULO 1. O HISTÓRICO DA EVOLUÇÃO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NO BRASIL</b> .....	14
1.1. Breve resumo da trajetória histórica dos impostos sobre consumo até o regime militar.....	14
1.2. Conjuntura política e econômica anterior à criação do ICMS e a Constituição Federal de 1988 .....	17
1.2.1. A estrutura tributária nacional no período militar e a reforma tributária de 1966 .....	17
1.2.2. A Constituição Federal de 1988 e a criação do ICMS .....	19
1.3. O sistema tributário pós-1988 .....	22
<b>CAPÍTULO 2. O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, O PACTO FEDERATIVO E O ICMS</b> .....	24
2.1. O Estado Federal e a soberania .....	24
2.2. O pacto federativo no Brasil .....	26
2.3. Noções de tributação .....	27
2.4. Competência tributária para a criação de tributos .....	29
2.5. Aspectos gerais do ICMS .....	30
2.5.1. Sujeito ativo e sujeito passivo .....	30
2.5.2. Fato gerador .....	31
2.5.3. Base de cálculo .....	33
2.5.4. Alíquota .....	33
2.5.4.1. Operações internas .....	34
2.5.4.2. Operações interestaduais .....	35
<b>CAPÍTULO 3 – O PAPEL DO CONFAZ, OS BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS EXISTENTES</b> .....	37
3.1. O Papel do CONFAZ .....	37
3.2. Os benefícios tributários de ICMS existentes no ordenamento jurídico .....	39
3.2.1. Classificação dos benefícios tributários .....	39
3.2.2. Incentivo fiscal como política de desenvolvimento regional .....	40
3.2.3. Os incentivos fiscais concedidos pelos Estados-membros e Distrito Federal .....	41
3.2.3.1. Imunidade e não-incidência .....	42

3.2.3.2. Isenções tributárias .....	43
3.2.3.3. Redução da base de cálculo .....	43
3.2.3.4. Redução de alíquotas .....	44
3.2.3.5. Crédito presumido .....	45
<b>CAPÍTULO 4. A GUERRA FISCAL DO ICMS .....</b>	<b>46</b>
4.1. Um conceito de guerra fiscal .....	46
4.2. Aspectos jurídicos da guerra fiscal .....	47
4.2.1. Os mecanismos de tributação na origem e de redução de desigualdades regionais nas operações interestaduais .....	47
4.2.2. A não-cumulatividade e as glosas de crédito .....	48
4.2.3. O posicionamento do STF e do STJ .....	49
4.3. Impactos negativos da guerra fiscal .....	53
4.4. Reforma tributária é a solução? .....	55
<b>CAPÍTULO 5. ESTUDO DE CASO: REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO DO ICMS, INSTITUÍDO PELA LEI DISTRITAL 4.160/2008 DO DISTRITO FEDERAL .....</b>	<b>57</b>
5.1. O que é o REA/ICMS - DF? .....	57
5.2. Ilegalidades do REA/ICMS - DF .....	58
5.3. Impacto negativo da extinção do REA/ICMS - DF na economia do Distrito Federal ..	61
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>62</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>64</b>

## INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) representa, na atualidade, segundo levantamento feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)<sup>1</sup>, em 2016, 18,3% do total arrecadado pelos cofres públicos no Brasil e aproximadamente 7% do PIB nacional.

Em virtude deste expressivo percentual na arrecadação tributária nacional, sendo o ICMS a principal fonte de receita dos Estados-membros, por ser este um imposto de competência estadual, as unidades federativas, utilizando-se desta atribuição constitucional, podem estipular suas próprias alíquotas. No entanto, como será abordado ao longo deste trabalho, o diferencial de alíquota de um estado para o outro, bem como a concessão de benefícios fiscais, estimulam disputas no campo legal entre os governos estaduais, muitas vezes extrapolando seus limites constitucionais, para atrair investimentos de capital privado originários de outros estados. Essa competição é popularmente conhecida como “Guerra Fiscal”.

No primeiro capítulo, é imprescindível que se realize uma exposição objetiva da evolução dos impostos sobre consumo no Brasil desde a criação do ICM no governo militar até o processo de redemocratização em 1988 para que possamos entender as características e os determinantes da guerra fiscal. Fruto dessa retomada democrática e da reforma tributária respaldada pela Constituição Federal de 1988, ao ICMS foi incorporado um fato gerador mais abrangente e aos governos estaduais foi conferida a competência para instituí-lo - o que inclui a autonomia para definir as alíquotas internas e a concessão de incentivos e benefícios fiscais.

No capítulo seguinte, serão expostas as características relevantes do sistema federalista, o pacto federativo no Brasil e os aspectos gerais do ICMS. Além disso, esse capítulo tratará de conceitos e princípios jurídicos acerca do imposto em questão, extraídos de relevantes manuais de direito tributário, em prol de uma sólida construção argumentativa.

No terceiro capítulo, esmiuçarei as características do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), órgão deliberativo de extrema valia que cria políticas e harmoniza procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos estados e do Distrito Federal, e dos programas de benefício fiscal.

---

<sup>1</sup> Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2498/icms-e-tributo-que-mais-contribui-paracofres-publicos>>

No quarto capítulo, abordarei as generalidades da guerra fiscal - de que forma corroboram para a perpetuação da disputa - e como seus impactos afetam o federalismo nacional. Para isso, tendo em vista os pontos positivos e negativos trazidos até esta seção, as políticas públicas de benefícios fiscais adotadas pelos governos estaduais aqui terão repercussão, uma vez que foram elaboradas em desrespeito ao protocolo do CONFAZ.

O posicionamento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, mencionados nesse capítulo, são muito importantes para reprimir as inconstitucionalidades dos programas de benefício tributário do ICMS. Haverá, ainda nesta seção, uma indagação quanto à possível pertinência de uma reforma tributária atual: “é a solução para o fim da guerra fiscal?”.

No último capítulo, os programas de benefícios fiscais, que na seção anterior detiveram repercussão, aqui alavancam ao *status* de protagonistas, com atenção especial ao “Regime Especial de Apuração do ICMS” (REA/ICMS - DF), concedido pelo Governo do Distrito Federal às empresas atacadistas, em razão de ter sido um dos mais emblemáticos.

Por fim, a conclusão levará em consideração todo o exposto, com ênfase ao caso tratado no último capítulo, na medida em que os governos estaduais, por muitas vezes, desobedecem a legislação tributária vigente - Lei Complementar nº 24/75 e Lei Complementar nº 160/17 - e alimentam a tão criticada guerra fiscal.

## **CAPÍTULO 1. O HISTÓRICO DA EVOLUÇÃO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NO BRASIL**

### **1.1. Breve resumo da trajetória histórica dos impostos sobre consumo até o regime militar**

O progresso da ordem tributária brasileira aliou-se às transformações políticas e econômicas no Brasil, buscando adaptar seus instrumentos arrecadatários aos novos modelos político-econômicos que foram surgindo. Para Ricardo Varsano<sup>2</sup> (1996), a República brasileira herdou do Império grande parte do formato tributário que era presente até a década de 30, quando o país era reconhecidamente dependente das atividades primário-exportadoras e a principal fonte de receitas públicas até 1934 era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação, até iniciar uma nova fase no cenário do sistema tributário nacional.

O marco inaugural da fase de transição foi a Primeira Guerra Mundial, sendo sucedido pela demanda internacional por bens industrializados em decorrência da Crise de 1929. Até este momento, o imposto de importação representava aproximadamente metade da receita total da União, enquanto o imposto sobre consumo equivalia a 10% do total. No que concerne à atividade industrial do país, esta ainda era subsidiária às necessidades da produção cafeeira, complementando-a e atendendo as pequenas demandas do mercado consumidor. De resto, todos os outros bens de consumo do mercado brasileiro eram importados de outros países.

A redução do fluxo do comércio exterior, devido à guerra em que o mundo se encontrava, observada no Brasil com a notória queda da importação, fez com que o governo estimulasse o desenvolvimento da indústria brasileira, com o objetivo de buscar receitas mediante a tributação de bases domésticas.

O fomento da industrialização resultou no aumento do volume de operações domésticas, abrindo espaço para a tributação sobre o consumo interno, e, segundo Varsano (1996)<sup>3</sup>, iniciando uma nova fase: a predominância dos impostos sobre a produção interna em relação aos impostos de importação e exportação, caracterizando, desta forma, uma menor dependência da economia brasileira ao mercado externo.

---

<sup>2</sup> aponta como um aspecto importante para a evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século. VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão nº 405, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 1996, p.3.

<sup>3</sup> VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão nº 405, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 1996, p.3-4.

O primeiro esboço do que é hoje o ICMS foi implementado em 1922 e denominava-se Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM). Sua abrangência era bastante reduzida e seu mecanismo igualmente simples, adequando-se ao período preambular da indústria nacional. Foi criado única e exclusivamente para compensar a baixa das receitas oriundas do comércio exterior. Em 1934, com a Constituição do Governo Vargas, o IVM foi substituído pelo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC).

A Constituição de 1934 promoveu importantes alterações na estrutura tributária do país, promulgada em um contexto de transição para a industrialização. As principais modificações ocorreram nos âmbitos estadual e municipal, na medida em que possuía um viés descentralizador para dar maior autonomia às unidades federativas. Aos estados foi atribuída a competência privativa para decretar o imposto de vendas e consignações e aos municípios coube a competência privativa para decretar impostos residuais. No entanto, o Governo Federal não atribuiu aos estados a competência para definir as alíquotas do IVC, mantendo-se como o único legitimado para tal.

Em razão da menor dependência das receitas ao mercado internacional, o IVC logo se tornou a principal fonte de arrecadação dos Estados-membros, correspondendo, no início da década de 40, segundo Varsano (1996, p.4)<sup>4</sup>, “a cerca de 45% da receita tributária dos estados, enquanto a participação do imposto de exportação caía para pouco mais que 10%, inferior às dos impostos de transmissão *inter vivos* e de indústrias e profissões. Em 1946, o imposto de vendas e consignações já era responsável por cerca de 60% da receita tributária estadual. Nos municípios, os impostos sobre indústrias e profissões e predial permaneceram como os mais importantes, correspondendo a pouco menos que 40 e 30% da receita tributária, respectivamente.”

Por mais que o IVC tenha representado um importante avanço para as finanças públicas, este também foi alvo de críticas: em virtude de seu aspecto cumulativo, sua alíquota incidia em todas as etapas intermediárias dos processos produtivos e de comercialização dos produtos, somando-se ao valor do próprio imposto recolhido nas fases precedentes. Conhecida como

---

<sup>4</sup> Associada ao estágio de desenvolvimento da industrialização, essa foi a principal razão para que o imposto de importação não tivesse mais tanta importância nas receitas públicas. (VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão nº 405, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 1996. P.4)

“efeito cascata”, essa bitributação, conforme o entendimento de Oliveira (2010)<sup>5</sup>, acarretava oscilações nos preços relativos, repassando ao consumidor final o custo total da tributação.

O regime tributário arquitetado em 1934 manifestou-se de extrema importância para romper com a antiga estrutura de atividade essencialmente primário-exportadora, contudo, mostrou-se ultrapassado para continuar em atividade após a Constituição de 1946. Ainda que a estratégia elaborada durante o segundo governo de Getúlio Vargas tenha criado circunstâncias satisfatórias ao crescimento da indústria brasileira, o sistema tributário não seguiu a dinâmica dos gastos públicos, causando, à época, um preocupante obstáculo de financiamento para a Administração Pública. Nos anos 50, as receitas do estado já não suportavam integralmente os gastos originários de políticas de desenvolvimento econômico e social.

Esse foi o período em que surgiram novos órgãos públicos, como por exemplo o Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico (BNDE), o Banco do Nordeste do Brasil (BNB) e a Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras), criados com o propósito de encorajar a industrialização e resolver o déficit econômico do país. Após, já no governo de Juscelino Kubitschek (1956-61), em um viés nacional modernizador, implementou-se o Plano de Metas, alterando a relação do Brasil com o capital internacional, transferindo a capital federal para Brasília e expandindo o arranjo governamental.

Todas essas providências, em contrapartida, resultaram em crescimento das dívidas públicas internas, externas e em descontrole inflacionário, o que levou o país ao colapso econômico. Conclui-se que o sistema tributário nacional estava obsoleto e inoperante.

Em 1964, João Goulart enfim sugere a reformulação do sistema tributário nacional, mas não consegue concretizá-la em virtude de sua destituição – é o ponto inicial do governo militar. No próximo item, analisarei os principais efeitos do período militar na política, na economia e na ordem tributária.

---

<sup>5</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. Texto para Discussão nº 1469, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2010, p. 20



## **1.2. Conjuntura Política e Econômica Anterior à Criação do ICMS e a Constituição Federal de 1988**

### **1.2.1. A estrutura tributária nacional no período militar e a reforma tributária de 1966**

Em 1964, após a destituição de João Goulart, Castelo Branco assume a presidência do país, desencadeando o primeiro ano do regime militar, que duraria mais de 20 anos. De acordo com Octávio Ianni (2009)<sup>6</sup>, a gestão de Castelo tinha dois objetivos bem delimitados: o de retificar as “deformações que se revelavam em todas as manifestações do processo de desenvolvimento brasileiro”, e também o de incentivar o desenvolvimento da nação mediante a execução de planos econômicos, a exemplo do Plano de Ação Econômica do Governo (PAEG).

O êxito dessas políticas, obviamente, sujeitava-se à máxima efetividade da operacionalização das ferramentas de arrecadação fiscal. Para tal, exigia-se uma maior modernização da estrutura pública federal e dos mecanismos de financiamento. Com o objetivo de dar um salto qualitativo no processo de industrialização, o Governo Federal passou a articular duas relevantes reformas estruturais. A reforma bancária se deu através da criação do Banco Central e do Conselho Monetário Nacional (CMN). Por sua vez, a reforma previdenciária foi marcada, com a criação do Instituto Nacional de Previdência Social (INPS) e das contribuições sociais compulsórias, - como é o caso do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP).

Segundo Ianni (2009)<sup>7</sup>, o evidente avanço social criado pela política previdenciária não resultou em avanço econômico, uma vez que a maioria dos trabalhadores brasileiros era de baixa qualificação devido ao alto nível de informalidade no mercado de trabalho, e, por esse motivo, havia muita rotatividade nos empregos. Assim, tendo em vista o caráter regressivo dessas contribuições, houve perda significativa na qualidade de arrecadação do sistema tributário.

A urgência de reestruturação do sistema tributário brasileiro fez daquela reforma um dos primordiais progressos impulsionados pelo regime militar. Contudo, a estrutura fiscal foi desenhada para que o Governo Federal fosse responsável pela definição das alíquotas dos

---

<sup>6</sup> IANNI, Octávio. Estado e planejamento econômico no Brasil. Editora UFRJ, v.3, 2009, p.18.

<sup>7</sup> IANNI, Octávio. Estado e planejamento econômico no Brasil. Editora UFRJ, v.3, 2009, p. 19.

impostos estaduais e municipais, podendo igualmente intervir na utilização de suas receitas, o que aflorou a estratégia centralizadora no âmbito da União e restringiu a autonomia fiscal dos demais entes políticos.

Dentre as mudanças, o Imposto sobre Exportações foi transferido da esfera estadual para a federal e houve a criação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), igualmente de competência federal. Também foram criados os Fundos de Participação dos Estados e Municípios (FPE e FPM), com o intuito de coordenar a transferência de recursos da União para os demais entes políticos. Já na esfera municipal, foi instituído o Imposto sobre Serviços (ISS) e, enfim, com a edição da Emenda Constitucional nº 18/65, o novo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM), de competência estadual, em substituição ao IVC.

Para que a tributação incidisse sobre o consumo, e não somente sobre a produção de bens, o ICM passou a ser aplicado somente sobre o valor adicionado de cada operação, descontando-se o valor já recolhido nas fases precedentes. Assim, conforme Oliveira (2006)<sup>8</sup>, não haveria uma carga tributária inapropriada que pudesse prejudicar o desenvolvimento econômico brasileiro.

Não obstante à moderna estrutura desenvolvida pelo governo militar, a regressividade ainda consistia em um grave problema intrínseco ao sistema tributário brasileiro, resultando no desbalanceamento entre a renda dos contribuintes e o quanto recolhiam para os cofres públicos. O motivo claro dessa ausência de harmonização era de que não havia proporcionalidade fiscal entre um indivíduo de baixa renda e outro de alta renda, na medida em que o primeiro destinava uma fatia maior de sua renda com consumo e, por conseguinte, com recolhimento de impostos, quando comparado ao segundo.

A nova estrutura tributária emergente da reforma de 1966, simultânea à retomada do crescimento econômico do final da década de 60, propiciou uma expressiva evolução da carga tributária, expandindo a capacidade de custeamento não inflacionário do governo. Para Oliveira (2010)<sup>9</sup>, a expansão do “bolo tributário” serviu de fonte de recurso para que o Governo Federal investisse na concessão de incentivos fiscais, com o objetivo de fomentar o crescimento de setores estratégicos da economia, a exemplo do financeiro e exportador.

---

<sup>8</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Reforma Tributária: Abrindo Caminhos para o Crescimento e o Fortalecimento da Federação. Democracia, descentralização e desenvolvimento: Brasil & Espanha, p. 305, 2006.

<sup>9</sup> Ainda que o “bolo tributário” tenha aumentado significativamente, o Governo Federal não fez uma distribuição justa para os demais setores da sociedade, mantendo-se a tão nociva regressividade do sistema tributário (OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. Texto para Discussão nº 1469, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2010, p.35.)

O efeito dessa dinâmica não se manteria por muito tempo. Com um avanço médio anual de aproximadamente 10% do PIB, o período de 1968 a 1973 ficou conhecido como o “milagre econômico brasileiro”. Para estabilizar esse compasso nos anos subsequentes, sem afetar as contas públicas, a solução encontrada pelo Governo Federal foi a de envolver a política tributária nacional em um mecanismo de financiamento interno autossustentável. Para isso, os métodos julgados mais adequados foram a dilatação das receitas da União com a alteração das alíquotas de diversos impostos e o enxugamento da parcela do “bolo” destinada aos Estados e Municípios, que se deu mediante cortes no FPE e FPM.

Assim como ocorreu nos sistemas anteriores, a estrutura tributária pós-66 também padeceu de prestígio, esgotando-se em si mesma por falta de qualidade e excessos de interesses federais, o que denotou um retrocesso no processo de descentralização do poder que vinha sendo discutido desde 1974. No final da década de 1970, como demonstrado por Oliveira (2010)<sup>10</sup>, o modelo econômico adotado pelo regime militar estava por um fio, caracterizado por uma década infrutífera de incentivos fiscais e programas de desenvolvimento, e com alto grau de endividamento externo.

No tópico seguinte, será abordada a crise estrutural do governo militar, a qual ensejou o processo de redemocratização do Brasil, cenário este que se insere a criação do ICMS, e a formação da Assembleia Nacional Constituinte de 1987 – a qual deu origem à Constituição Federal de 1988.

### **1.2.2. A Constituição Federal de 1988 e a criação do ICMS**

No governo militar, o país vivenciou duas fases antagônicas: o Ato Institucional nº 5 (AI-5) de 1968, marcado pelo autoritarismo, que cerceava direitos individuais e políticos, enfraquecia o poder legislativo e censurava os meios de comunicação; e, por outro lado, havia uma esperança popular de progresso na economia que se deu mediante os avanços no período do “milagre econômico”.

Em 1973, devido à crise do petróleo, o Brasil amargou com o reflexo das consequências no passivo externo mal gerido que se acumulou durante o período econômico do “milagre”. Conforme Maria D’Alva Kinzo (2001)<sup>11</sup>, a transição política fez-se necessária em razão dos

---

<sup>10</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Reforma Tributária: Abrindo Caminhos para o Crescimento e o Fortalecimento da Federação. Democracia, descentralização e desenvolvimento: Brasil & Espanha, p. 306, 2006.

<sup>11</sup> KINZO, Maria D’Alva G. A democratização brasileira: um balanço do processo político desde a transição. São Paulo em perspectiva, v. 15, n. 4, p. 5, 2001.

problemas econômicos pelo qual o país passava. Assim, o então presidente Ernesto Geisel inaugurou o processo de redemocratização brasileira, que só teve seu marco inicial em 1978, com a revogação do AI-5.

A partir desse evento, transformações no cenário político começaram a se acentuar. O bipartidarismo foi interrompido, o que resultou na formação de novos partidos políticos. Em 1982, em um grande avanço da democracia, a população teve a oportunidade de eleger diretamente governadores, senadores e deputados. No entanto, em 1985, a eleição presidencial ainda se manteve de forma indireta, mas ficou conhecida como o encerramento do regime militar, quando após mais de 20 anos um presidente civil, Tancredo Neves, assumiria o cargo mais importante do país. Em razão de sua repentina morte, José Sarney assumiu o posto vago e iniciou a fase final do processo de redemocratização.

A carência de mecanismos que se amoldassem ao novo cenário político brasileiro era manifesta, sendo a mais importante delas a composição de uma nova Constituição Federal. Para tal, convocou-se a Assembleia Nacional Constituinte de 1987. A elaboração do novo texto constitucional foi o ápice do processo de redemocratização brasileiro, que passou a assegurar os direitos e garantias fundamentais, os princípios constitucionais, bem com os direitos civis e políticos – passando a ser o lema do Estado Democrático de Direito, como aduz o doutrinador Manoel Gonçalves Ferreira Filho: “na visão ocidental de democracia, governo pelo povo e limitação de poder estão indissoluvelmente combinados”.<sup>12</sup>

A nova “Constituição Cidadã”, como ficou conhecida, rompeu com a antiga política nacional após implementar no novo texto algumas espécies de limitação ao Poder Constituinte derivado. Segundo Erival de Oliveira (2008)<sup>13</sup>, são elas: as limitações procedimentais, previstas no art. 60, incisos I, II e III, da CF/88<sup>14</sup>, que tratam da iniciativa, ou seja, de quem pode apresentar uma proposta de emenda constitucional; as limitações circunstanciais, previstas no art. 60, §1º, da CF/88<sup>15</sup>, que estabelecem que a Constituição não pode ser emendada em caso de vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio; e as limitações materiais, compostas pelas cláusulas pétreas explícitas e implícitas. As explícitas, previstas no

---

<sup>12</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Estado de direito e constituição. São Paulo: Saraiva, 1988. p.16 apud MORAES, Alexandre. Direito constitucional. 23. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

<sup>13</sup> OLIVEIRA, Erival da Silva. Prática Constitucional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 34 - 35;

<sup>14</sup> Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I – de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II – do Presidente da República;

III – de mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

<sup>15</sup> Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...]

§1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§4º do art. 60 da CF/88<sup>16</sup>, determinam que não se pode propor emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos poderes e os direitos e garantias individuais. Já as cláusulas pétreas implícitas, apesar de não estarem previstas no §4º do art. 60, não podem ser retiradas da Constituição, como é o caso da manutenção do Ministério Público e das Forças Armadas, por exemplo.

Previsto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988<sup>17</sup>, a criação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência estadual, deu-se mediante a ampliação literal da hipótese de incidência do antigo ICM e da inclusão dos denominados impostos únicos, que até então eram de competência da União. Quanto à reforma tributária, respaldada pelos vetores políticos da nova Carta Magna, promovido pelo novo arranjo constitucional, tal criação, a do ICMS, é o fato mais relevante para este trabalho.

Sendo assim, o ICMS passou a recair também sobre a prestação de serviços de transporte, comunicação, energia elétrica, recursos minerais e produção de petróleo e seus derivados. O novo imposto resguardou o princípio da não cumulatividade, mas teve como principal característica a autonomia que cada unidade federativa tem em poder fixar sua própria alíquota do imposto.

A nova composição do ICMS trouxe consideráveis mudanças para o sistema tributário a nível estadual. A ampliação de sua base de incidência assegurou aos cofres públicos maior arrecadação, tornando-se, assim, o imposto mais importante para os estados. Em virtude de as unidades federativas poderem estipular a própria alíquota do ICMS, desencadeou-se uma competição entre elas objetivando alocar investimentos de outros estados para os seus respectivos territórios.

Conclui-se, portanto, que o novo texto constitucional foi bem-sucedido em seu viés político descentralizador, mas revelou que o sistema tributário não estava preparado para conter os avanços da “guerra fiscal”.

---

<sup>16</sup> Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...]

§4º Não poderá ser objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I – a forma federativa do Estado;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

III – a separação dos Poderes;

IV – os direitos e garantias individuais.

<sup>17</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto 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.

### 1.3. O sistema tributário pós-1988

Os conflitos interestaduais por alocação de investimentos de capital privado se acentuaram com a estabilização do Plano Real, instituído na gestão presidencial de Itamar Franco, quando, com a abertura econômica, o país voltou a ser destino do capital externo, graças às taxas de juros altíssimas.

A euforia despertada pelo sucesso do plano [Real] no seu início parece ter conduzido a uma despreocupação geral com a questão fiscal, com os gastos passando a correr soltos nos vários níveis de governo. Depois do otimismo que marcou o primeiro ano de vida do plano, o ano de 1995 revelaria todo o potencial de desequilíbrios provocados por sua arquitetura. (...) Se havia a perspectiva de realização de uma reforma tributária para corrigir as mazelas do sistema e recuperá-lo enquanto instrumento efetivo de política econômica voltado para a promoção do desenvolvimento e para a redução de desigualdades, esta se desfez diante desta realidade. (OLIVEIRA, 2010, p. 44, 45 e 46)

Oliveira (2010)<sup>18</sup> comenta que, em 1998, em um momento de grave crise econômica, o país se viu comprometido às exigências do FMI, a quem pediu socorro. Dentre as determinações, a entidade internacional obrigou que o Brasil redirecionasse sua política fiscal para a estabilidade econômica, desobrigando-a de vinculações redistributivas e de impulsos desenvolvimentistas.

Algumas medidas, no entanto, agravaram a perda de qualidade da estrutura já existente, a exemplos da prorrogação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), que é um imposto cobrado por todas as movimentações financeiras realizadas por pessoas físicas e jurídicas, da criação da Desvinculação de Receitas da União (DRU), que permite ao Governo Federal desvincular 30% da arrecadação das receitas das contribuições previdenciárias para o orçamento fiscal. Ambas as medidas, CPMF e DRU, têm cunho de ajuste fiscal.

Apenas em 2007 a CPMF teve sua vigência expirada, enquanto a DRU foi prorrogada até 31 de dezembro de 2023 pela Emenda Constitucional n° 93/16.<sup>19</sup>

Em contrabalanço à falta de mecanismos que representassem aumento de qualidade do sistema tributário, foi promulgada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), para o controle

---

<sup>18</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. Texto para Discussão n° 1469, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2010, p. 46.

<sup>19</sup> Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc93.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc93.htm) >

sobre as finanças públicas dos níveis subnacionais, e implementou a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) - mecanismo eficiente na administração de arrecadação e combate à sonegação fiscal.

No entanto, Oliveira (2010)<sup>20</sup> aponta que o sistema tributário ainda é “invadido por impostos de má qualidade; sua legislação complexa, composta de mecanismos cumulativos e de incidência indireta, agrava o problema da inequidade e prejudica o equilíbrio federativo.”

Veremos ainda em tópico oportuno como uma eventual reforma tributária pode interferir positivamente na guerra fiscal.

---

<sup>20</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. Texto para Discussão nº 1469, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2010, p.50.

## CAPÍTULO 2. O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, O PACTO FEDERATIVO E O ICMS

### 2.1. O Estado Federal e a soberania

Inicialmente, é imprescindível trazer ao presente trabalho o que dispõe o art. 1º, incisos e parágrafo subsequentes da nossa Constituição Federal:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; e

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Vemos, da leitura do presente dispositivo constitucional, que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, consagrando que seus principais fundamentos são: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político.

Com relação ao *caput* do artigo em questão, nota-se que adotamos como forma de Estado a Federação e como forma de governo a República. O Brasil é, desta forma, um Estado Federal, cuja primordial característica é a sua indissolubilidade e que está intrinsecamente ligado ao pacto federativo.

Diversos autores, como Duguit, Hauriou, Jellinek e Kelsen divergem acerca do conceito de Estado Federal. Cada um traz novos conceitos e citações a respeito de suas principais características.

Carrazza comenta:

Não entram em acordo os autores no apontar os traços característicos do Estado Federal. Assim, v.g., Duguit nele vislumbra a existência de dois governos no mesmo território e a impossibilidade de alterarem as competências de cada um deles, sem a anuência de ambos. Já Hauriou sustenta que, no federalismo, há diversidade de leis e várias soberanias secundárias, sob uma soberania comum. Jellinek, sempre rigoroso, aponta como da essência do Estado Federal a autonomia, salvaguardada pela Constituição, das unidades federadas. Le fur, de sua parte, considera existente uma Federação quando as unidades federativas entram na formação da vontade do Estado. Kelsen, com sua visão formalista do Direito, distingue o Estado Federal dos demais pela existência, nele, de três ordens jurídicos: duas *parciais* (a União e as unidades



federadas) e uma *global* (a da Constituição, que as domina, delimitando-lhes a competência e encarregando um órgão de fazê-la cumprir).<sup>21</sup>

O mestre aponta como é difícil a tarefa de conceituá-lo:

Logo, os que buscam um conceito definitivo, universal e inalterável de Federação supõem, erroneamente, que ela, aqui e alhures, tem forma única, geométrica, recortada de acordo com um molde inflexível. Para estes, os Estados são só federados quando se ajustam, como verdadeiras luvas, aos “arquétipos eternos”, cujas origens e contornos lutam por precisar. (CARRAZZA, 2015, p. 154)

Para tanto, é importante compreender o que é a Federação, em que consiste a sua forma de governo, e, assim, entender o Estado Federal.

Carrazza (2015)<sup>22</sup> afirma que a Federação nada mais é que uma associação de Estados-membros, que, quando unidos, dão lugar a um novo ente soberano – o Estado Federal. Ainda que as unidades federativas permaneçam com suas próprias personalidades jurídicas, elas perdem suas soberanias, uma vez que passa a ser unicamente da União, que é o novo Estado criado.

Nesse sentido, vale dizer que soberania é o poder supremo, sem limitações. Carrazza cita que, de acordo com Laferrière, uma das principais características do Estado Federal justifica o seguinte trecho: “impor-se a todos sem compensação. Logo, quem detém este poder, detém a Soberania.” (CARRAZZA, 2015, p. 155)

Assim, no federalismo, apenas o Estado Federal detém soberania - como leciona Carrazza:

(...) dentre as várias pessoas que convivem no território estatal, apenas ele detém a faculdade de reconhecer, outros ordenamentos jurídicos e disciplinar as relações com eles, seja em posição de igualdade (na comunidade internacional), seja em posição de ascendência (por exemplo, em relação às entidades financeiras), seja até em posição de franco antagonismo (v.g., com as associações subversivas). (CARRAZZA, 2015, p. 156)

Incumbe ressaltar que a soberania está associada à própria natureza do Estado, na medida em que se este deixasse de deter um poder imperativo sobre os demais entes que o

---

<sup>21</sup> CARRAZZA, Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 153.

<sup>22</sup> CARRAZZA, Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 155.

compõem, não haveria Estado. Portanto, ao Estado cabe o poder supremo, regulando os conscritos que a ele estão federados.

O mestre Roque aponta que a soberania é una, originária, indivisível e alienável:

Una, porque exclusiva, já que, num mesmo Estado, não podem habitar duas ou mais soberanias. Originária, porque ela tem sua própria fonte e, destarte, não se apoia, direta ou indiretamente, em ordenamento superiores ou anteriores, que a estabelecem ou podem modificá-la ou ab-rojá-la. Indivisível, porque fracionada, desaparece. E inalienável, porque o Estado não a pode renunciar; não, pelo menos, em circunstâncias totalmente desvantajosas. (CARRAZZA, 2015, p.157-158)

Compreende-se, desta forma, que a principal característica de um Estado Federal é a soberania, que encontra fundamento na participação dos Estados-membros na formação da federação e sua anuência ao poder imperativo do Governo Federal.

No que tange à autonomia das unidades federativas no federalismo, elas podem criar suas próprias Constituições Estaduais, desde que observados os princípios constitucionais fixados na Constituição Federal.

Conclui-se, portanto, que o federalismo é um sistema organizacional compreendido pela união de todas as unidades federativas, com seus respectivos municípios, com o objetivo de criar uma federação soberana.

## 2.2. O pacto federativo no Brasil

Como dito no tópico anterior, o Brasil adota como forma de Estado a Federação. É um Estado Federal composto pela União, Estado-membros, Municípios e o Distrito Federal. É dotado de soberania perante os seus entes federativos.

Tamanho é sua importância para a ordem constitucional que possui *status* de cláusula pétrea pelo art. 60º, §4º, I, da Constituição Federal:

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 de Estado.

Carrazza (2015, p. 173) interpreta que os estados federados que se uniram numa Federação com a finalidade de preservarem suas personalidades jurídicas não podem, à sua revelia, ser divididos, desmembrados ou incorporados a outros.

Ainda que o Brasil tenha optado pela adoção do sistema federalista, há de se mencionar que União e Estados-membros ocupam o mesmo plano hierárquico, mesmo que o Estado Federal seja soberano aos demais entes. Isso significa que os Estados-membros são entes autônomos, regidos por suas próprias Constituições Estaduais, mas que devem respeito às restrições delimitadas pela Constituição Federal. Vejamos:

Portanto, as Constituições dos Estados-membros devem observar incontestavelmente, os princípios sensíveis, previstos no art. 34, VII, da Lei Maior, que, se desconsiderados, rendem ensejo à sanção política da intervenção federal. Mas o constituinte estadual há de obedecer, também, a outros princípios não enumerados mas estabelecidos no Texto Magno, que limitam a autonomia organizatória dos Estados-membros e cujo desrespeito acarreta a inconstitucionalidade da norma contida na Constituição do Estado. (CARRAZZA, 2015, p. 184)

Há de se mencionar, outrossim, que os Estados-membros são autônomos entre si. Desse modo, todos devem ser tratados de modo isonômico na consecução da soberania nacional.

Assim, é sob a batuta da Carta Magna que o Estado Federal exerce sua soberania sobre os entes federados. A Lei Maior distribui a competência tributária dos entes federados e traça as normas gerais.

De fato, inexistente hierarquia jurídica entre os entes federativos. Todos são pessoas jurídicas dotadas de plena capacidade política, enquanto atuam dentro de suas esferas de competência, constitucionalmente traçadas. Portanto, a harmonia deve presidir a convivência dos entes federativos (pessoas políticas). Há, aliás, implícita na Constituição Federal a ideia de que desta convivência harmoniosa resultará o bem de toda a Nação. (CARRAZZA, 2015, p. 173).

Infere-se, em matéria tributária, que, por força do pacto federativo, a União não pode invadir a competência tributária dos Estados-membros, e estes desta, nem os Estados-membros entre si.

Em razão de sua autonomia, cada ente federativo deve instituir e arrecadar o tributo que a ele foi atribuído pela Constituição Federal, sem que os demais entes tributantes interfiram em sua competência tributária.

### **2.3. Noções de tributação**

Como é sabido, o Brasil se estruturou em uma Federação, em que a Constituição Federal delimita aos entes federativos suas competências legislativas, campo este em que se insere a competência tributária.

Nessa lógica, os competentes para exercer a atribuição tributária deverão respeitar os limites constitucionais a eles impostos, atuando sempre à luz do texto constitucional:

É sempre oportuno encarecer que a competência tributária é conferida às pessoas políticas, em última análise, pelo povo, que é o detentor por excelência de todas as competências e de todas as formas de poder. De fato, se as pessoas políticas receberem a competência tributária da Constituição e se esta brotou da vontade soberana do povo, é evidente que a tributação não pode operar-se exclusiva e precipuamente em benefício do Poder Público ou de uma determinada categoria de pessoas. (CARRAZZA, 2015, p. 99)

Nesta toada, o Estado Fiscal se caracteriza como aquele que recebe constitucionalmente poderes do povo para a arrecadação de receitas tributárias que subsidiarão a atuação estatal na busca do interesse público.

O poder de tributar encontra-se disciplinado no texto constitucional, que, como já abordado acima, limita o exercício de tributação dos entes federativos.

Ensina o mestre Aliomar Baleeiro:

O Sistema Tributário Nacional se movimenta sob a complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais. (BALEIRO, 2005, p.2)

Sendo assim, tal poder fiscal não é nem absoluto, nem limitado. A tributação só pode ocorrer nos limites estabelecidos pelo texto constitucional. O Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 3º, traz a definição legal de tributo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Em tal dispositivo constata-se a preocupação do legislador em definir que o tributo é uma prestação “instituída em lei”. Assim, depreende-se que o princípio da legalidade assume papel de protagonista na seara tributária, tornando-se, deste feito, uma relevante garantia para o contribuinte.

Portanto, a criação de tributos pelos entes federativos só se dará por meio de lei, a qual deve conter todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, quais sejam: hipóteses de incidência, sujeito ativo, passivo, base de cálculo e alíquotas.

A competência tributária não pode ser renunciada, modificada ou delegada pelo ente competente. Assim, somente o ente tributante competente pode instituir e arrecadar os impostos atribuídos a ele pela Constituição Federal.

#### **2.4. Competência tributária para a criação de tributos**

Primeiramente, “poder de tributar” e “competência tributária” são institutos distintos. O primeiro está atrelado à aptidão para realizar a vontade, enquanto o segundo está relacionado à uma atribuição outorgada pelo Direito. Machado (2010) afirma:

No contexto da Teoria do Direito Tributário a expressão “poder de tributar” não se confunde com a expressão “competência tributária”. A palavra “poder” tem significado que transcende a ideia de Direito, que está presente na palavra “competência”. “Poder” é a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for. Com, sem ou contra a lei. É do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativo. Já a palavra “competência” alberga a ideia de Direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo. (MACHADO, 2010, p. 33)

Com efeito, no Brasil, é o texto constitucional que atribui às pessoas políticas a competência para criação de tributos e que delimita aqueles que cada ente político poderá criar, de modo que os entes federativos não podem usurpar a competência um do outro.

Em linhas gerais, cabe demonstrar que a Constituição Federal atribuiu aos municípios a competência para instituir e arrecadar os impostos contidos no artigo 156, inciso I a III, quais sejam: os Impostos sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), os Impostos sobre Serviços (ISS) e os Impostos sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

Peculiarmente, o Distrito Federal tem competência para criar os mesmos impostos atribuídos aos Estados-membros e aos municípios, como rezam os artigos 155, “*caput*”, e artigo 147, “*in fine*”, ambos da Lei Maior.

À União coube a competência tributária para criar os tributos inseridos nos artigos 153 e 154 da Constituição Federal, desde que o faça por mediante lei complementar, não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados no texto constitucional.

Por fim, os mais importantes para o presente trabalho são os impostos de competência dos Estados-membros, cuja previsão constitucional se encontra no artigo 155, incisos I a III, quais sejam: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e, finalmente, o Imposto sobre a Circulação de

Mercadorias e Prestações de Serviços Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação (ICMS). Vejamos:

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

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;

III - propriedade de veículos automotores.

Ante o exposto, o ICMS é um imposto de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal, cabendo a estes a instituição e a sua arrecadação-

## 2.5. Aspectos gerais do ICMS

### 2.5.1. Sujeito ativo e sujeito passivo

Como já dito, o ICMS está previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, que estabelece que os Estados e o Distrito Federal são competentes para instituí-lo:

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.

Nesse sentido, Roque Carrazza (2015) define que as pessoas políticas têm competência tributária:

(...) cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária é determinada pelas normas constitucionais, que, como é pacífico, são de graus superiores às nível legal, que – estas, sim – preveem as concretas obrigações tributárias. Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, poder tributário. Poder tributário tinha a Assembleia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o poder tributário retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as competências tributárias, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal. (CARRAZZA, 2015, p. 591-592)

Assim sendo, o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.<sup>23</sup> Para o ICMS, portanto, os Estados e o Distrito Federal são os sujeitos ativos da obrigação.

No que tange ao sujeito passivo do ICMS, o art. 155 da Constituição Federal determina expressamente que competirá à lei complementar a definição de seus contribuintes e, consoante a dicção do art. 4º da Lei Complementar n. 87/96<sup>24</sup>, assim entende-se como:

Art. 4º. (...)

- a) pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) importadores de bens de qualquer natureza;
- c) prestadores de serviços de transportes interestadual e intermunicipal;
- d) prestadores de serviços de comunicação.

Há ainda, não previsto no art. 4º da Lei Complementar n. 87/96, mas compreendido pela doutrina, outras possibilidades de sujeito passivo, como assimila Sabbag (2012):

a possibilidade de figurar no polo passivo da relação jurídica o responsável tributário, quando escolhido por lei para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador, como se extrai do art. 121, parágrafo único, II, do CTN. O fenômeno da responsabilidade atinente ao ICMS tem duas variantes: a substituição tributária progressiva e a substituição tributária regressiva. (SABBAG, 2012, p. 1060)

A primeira tem a ver com a escolha de uma terceira pessoa para recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador, em uma nítida antecipação de recolhimento perante um fato gerador presumido. Já na substituição tributária regressiva, a ocorrência do fato gerador ocorre em um momento anterior ao pagamento do tributo, cuja efetivação fica postergada ou diferida.

### 2.5.2. Fato gerador

A estrutura nuclear do fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria ou a prestação de serviço interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior, como se observa no art. 155, II, da CF.

Segundo Sabbag (2012)<sup>25</sup>, diz-se que existem, na verdade, quatro impostos definidos na outorga de competência do inciso II do art. 155 do texto constitucional vigentes, quais sejam: (i) imposto sobre circulação de mercadorias; (ii) imposto sobre serviços de transportes interurbanos e interestaduais de comunicação; (iii) imposto sobre a produção, importação,

<sup>23</sup> Código Tributário Nacional, art. 119.

<sup>24</sup> Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm)>

<sup>25</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1061.

circulação, distribuição e consumo de combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica e (iv) imposto sobre extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais.

No entanto, resumindo, entende-se que o ICMS é um imposto estadual, cujo fato gerador consiste na circulação de mercadorias, na prestação de serviço de transporte (interestadual e intermunicipal) e na prestação de serviço de comunicação.

No que tange ao conceito, constata-se que a circulação é a mudança de titularidade jurídica do bem, é a sua circulação jurídica e não a mera movimentação “física”. Ou seja, o bem sai da titularidade de um sujeito e passa à titularidade definitiva do outro”.<sup>26</sup> No mesmo sentido é a súmula 166 do STJ, que dispõe:

Súmula 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Quanto ao conceito de mercadoria, Sabbag (2012) define:

Saliente-se que mercadoria são bens móveis que podem ser comercializados, devendo haver intuito de obtenção de lucro com a movimentação jurídica do bem. Além disso, essa atividade deve ser habitual. Por essa razão, a saída eventual de bens do ativo fixo ou imobilizado de uma empresa não configura circulação de mercadorias, mas mera circulação de bens desgastados pelo uso. O conceito de mercadoria deve passar pelo bem adquirido com a finalidade de ser vendido. (SABBAG, 2012, p. 1063)

A mercadoria, portanto, é bem ou coisa móvel que pode ser comercializada, devendo haver intuito de obtenção de lucro com a movimentação jurídica do bem. Além disso, a atividade deve ser habitual.

A prestação de serviços de transporte entre municípios da mesma unidade federada (intermunicipal) ou entre Estados diferentes (interestadual) consiste em fato gerador do ICMS. Portanto, como demonstrou Sabbag (2012), é necessário que a prestação seja onerosa, pois o serviço gratuito não pode gerar incidência.

A prestação de serviço de comunicação também integra fato gerador do ICMS. A Lei Complementar n. 87/96, em seu art. 2º, estabelece que o ICMS incide sobre:

Art. 2º, III. (...) prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

---

<sup>26</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1062.



Sendo assim, todo serviço de comunicação, definido na referida Lei, poderá estar submetido à incidência do ICMS, desde que, segundo Sabbag (2012)<sup>27</sup>, tal definição tenha sido adotada, parcial ou integralmente, pela lei estadual ou distrital, em observância aos Princípios da Legalidade e da Tipicidade Fechada.

### 2.5.3. Base de cálculo

De acordo com Sabbag (2012)<sup>28</sup>, a base de cálculo do ICMS pode ser: (i) o valor da operação, em se tratando de circulação de mercadoria; (ii) o preço do serviço, em se tratando, de transporte (interurbano e interestadual) e de comunicação e (iii) o valor da mercadoria ou bem importado, constante em documento de importação, convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada para cálculo do imposto de importação, e acrescido do IPI, do IOF, do próprio II e das despesas aduaneiras.

Deste modo, a base de cálculo será sempre o preço do serviço prestado, o valor da operação ou o valor da mercadoria ou do bem importado.

### 2.5.4. Alíquota

Para entender o estudo das alíquotas do ICMS, incumbe ressaltar o art. 155 da Constituição Federal:

Art. 155. (...)

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.”

§2º 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 dos 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;
- 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.

---

<sup>27</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1061.

<sup>28</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1065.

De acordo com Sabbag (2012)<sup>29</sup>, antes da Constituição Federal, o então “ICM” possuía as mesmas alíquotas distintas para os produtos, adotando-se, facultativamente ao ICMS, a própria seletividade, em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 155, §2º, III, da CF). O Constituinte de 1988 admitiu que o ICMS passasse a ter o caráter seletivo em razão da função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. No entanto, para Hugo de Brito Machado (1999)<sup>30</sup>, a Constituição não determina que as alíquotas sejam seletivas. Apenas admite, e com restrições<sup>31</sup>.

O estabelecimento de alíquotas seletivas obedece ao critério político do legislador estadual, no que concerne às operações internas e na importação do exterior, e do Senado Federal, relativo a operações interestaduais.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado pondera:

O legislador estadual não poderá, entretanto, a propósito de estabelecer a seletividade, fixar alíquotas para as operações internas menor do que a alíquota mínima determinada pelo Senado Federal. Nem menor do que a estabelecida para operações interestaduais, salvo deliberação dos Estados. (MACHADO, 1999, p. 98)

Quanto às alíquotas, de acordo com a Resolução do Senado Federal n. 22/89<sup>32</sup>, há as internas – livremente estipuladas pelos Estados (usualmente 17% ou 18%) – e as interestaduais, para as quais há o seguinte critério: alíquota pra todas as mercadorias”.<sup>33</sup>

#### **2.5.4.1. Operações internas**

Como já reproduzido por Machado (1999), as alíquotas aplicáveis nas operações internas são fixadas pelo legislador estadual. As alíquotas poderão ter os seus limites mínimo e máximo fixado pelo Senado Federal.

A fixação do limite mínimo pode ser feita mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros, e independe de situação concreta que a justifique.<sup>34</sup>

---

<sup>29</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1066.

<sup>30</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos Fundamentais do ICMS. 2.ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 97.

<sup>31</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos Fundamentais do ICMS. 2.ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 97.

<sup>32</sup> Essa Resolução determinou, a partir de 1990, as operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, a alíquota de 7%. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm)>

<sup>33</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1066.

<sup>34</sup> CF/88, art. 155, § 2º, inciso V, alínea “a”.

Já a fixação do limite máximo pode ser feita mediante “resolução da iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços dos senadores, só sendo admitida quando necessária para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados.”<sup>35</sup>

Segundo Machado (1999)<sup>36</sup>, quando há o envolvimento de mesma mercadoria, as alíquotas internas não podem ser inferiores às interestaduais, salvo quando a isto estiver o legislador estadual autorizado pelo Senado Federal, que tenha fixado alíquota mínima para operações internas inferior a alíquota interestadual; e por convênio interestadual celebrado nos termos estabelecidos na Lei Complementar. Essa limitação existe com o fim de restringir o poder de isentar. Caso contrário, se o legislador estadual pudesse fixar livremente as alíquotas internas, as colocaria em zero para determinados produtos, burlando, assim, o dispositivo que limita o poder de isentar.

Para Sabbag (2012), o inciso VI<sup>37</sup>, do art. 155, da CF/88, tal como a alínea “b” do inciso V têm por finalidade evitar a “guerra fiscal” entre os estados.

#### **2.5.4.2. Operações interestaduais**

As alíquotas interestaduais entre contribuintes de ICMS foram definidas pela Resolução n°. 22/89 do Senado Federal, em seu art. 1°:

Art. 1° A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.  
Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:  
I – em 1989, oito por cento;  
II – a partir de 1990, sete por cento.

Sendo assim, da leitura expressa do dispositivo acima, conclui-se que a alíquota será de 12% quando a operação tiver como destino contribuintes das regiões Sul e Sudeste, exceto para o Estado do Espírito Santo; e de 7% quando destinadas para as demais regiões do Brasil, incluindo o Estado do Espírito Santo.

<sup>35</sup> CF/88, art. 155, § 2°, inciso V, alínea “b”.

<sup>36</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos Fundamentais do ICMS. 2.ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 98

<sup>37</sup> 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.

Quando as operações ocorrerem entre diferentes estados e forem destinadas a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, será adotada a alíquota interestadual e caberá ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual, como se observa do art. 155, §2º, VII da CF:

Art. 155. (...)

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

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao estado de localização do destinatário a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual.

O inciso VII, do 2º, do art. 155, da CF regula a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. A responsabilidade será do destinatário, caso seja o contribuinte do imposto. A responsabilidade será do remetente, caso o destinatário não seja o contribuinte do imposto.

Vale destacar que essa prática é conhecida como “Diferencial de Alíquota” e foi instituída no ordenamento jurídico brasileiro com o advento da Emenda Constitucional nº. 87/2015, que alterou o conteúdo inserto no parágrafo 2.º, do artigo 155, da Constituição Federal, dispondo acerca da incidência do referido diferencial nas hipóteses em que se observar o ICMS.

## **CAPÍTULO 3. O PAPEL DO CONFAZ, OS BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS EXISTENTES**

### **3.1. O papel do CONFAZ**

O CONFAZ é um órgão deliberativo vinculado ao Ministério da Fazenda, instituído em 1975 pela Lei Complementar nº 24<sup>38</sup>, que tem como objetivo criar políticas e conformar procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal.

Compete a ele “promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto” de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, conforme o previsto no §2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Vejamos:

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.

Conforme Carrazza (2002, p.365), participam deste órgão os representantes de cada Estado-membro e do Distrito Federal e um do Governo Federal, os quais são nomeados pelo Chefe do Poder Executivo. O nomeado pelo Governo Federal é o Secretário da Fazenda.

Há de lembrar que nas reuniões do órgão deliberativo, também estão presentes os representantes legais da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), da Secretaria da Receita Federal (SRF) e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

A Lei Complementar nº 24 instituiu os termos para as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais. Já a Lei Complementar nº 160/17 regulamenta os convênios de concessão. Merece destaque o art. 2º da Lei Complementar nº 160/17<sup>39</sup>:

Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:

I – 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e

II – 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

---

<sup>38</sup> Disponível em: < <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/competencias> >

<sup>39</sup> Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp160.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp160.htm) >

O Conselho Nacional de Política Fazendária se reúne a cada três meses, sendo suas reuniões presididas pelo Ministério da Fazenda ou por algum representante legal por ele indicado.

Roque Carraza (2002) leciona:

Este Conselho fora criado justamente com o objeto de deliberarem sobre elaboração de políticas de harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional (CMN). Fazem parte deste órgão os representantes de cada Estado-membro e do Distrito Federal e um do Governo Federal, os quais são nomeados pelo Chefe do Poder Executivo. (CARRAZZA, 2002, p.365)

Para que os benefícios sejam deliberados, todos os entes federativos competentes para instituir e arrecadar o ICMS devem ratificar o convênio, como doutrina Carraza:

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

Carraza (2002) entende que essa obrigatoriedade entre os entes ocorre com a finalidade de evitar a guerra fiscal entre os entes federativos do Brasil, a qual tem um impacto negativo ao sistema tributário brasileiro<sup>40</sup>.

Ives Gandra (2013, p.22 – 29)<sup>41</sup>, também doutrina acerca do tema:

[...] o texto constitucional, quando se refere à deliberação dos Estados e Distrito Federal, no tocante aos estímulos fiscais outorgados, necessariamente impõe a deliberação de todos os Estados e Distrito Federal, visto que não estabeleceu quórum mínimo.

Por esta linha de raciocínio, entendo que a unanimidade exigida pelo CONFAZ não decorre da legislação infraconstitucional, mas decorre, à luz da Constituição de 1988, do próprio texto supremo, tese, aliás, fortalecida com minha interpretação do art. 146-A da Lei Suprema.

Dessa forma, nota-se a grande importância do CONFAZ no que se refere aos benefícios fiscais e às isenções tributárias concedidas aos contribuintes do ICMS no Brasil, tendo em vista que é com a iniciativa do órgão, representado por seus membros, que os convênios são firmados e, quando aprovados pelas respectivas Assembleias Legislativas de cada Estado-membro e do

---

<sup>40</sup> CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 367.

<sup>41</sup> MARTINS, Ives Gandra. Estímulos Fiscais do ICMS e a Unanimidade do CONFAZ. In. Revista CEJ, Brasília, Ano XVII, n. 59, jan-abr, 2013.

Distrito Federal, tornam-se leis. Essa política de aprovação pela maioria das unidades federativas visa evitar a guerra fiscal. Coelho (1996) ensina:

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

Interpreta-se que, se os Estados e o Distrito Federal concedessem incentivos, benefícios fiscais e isenções tributárias à revelia do crivo do CONFAZ, mediante convênios, a guerra fiscal seria ainda mais prejudicial à Federação.

No entanto, como veremos neste trabalho, ainda que os convênios devam ser firmados com a aprovação do quórum previsto no art. 2º da Lei Complementar nº 260/17, os mesmos entes federativos buscam alternativas para não observar a exigência legal. Tal prática consiste no ponto chave para o início da guerra fiscal do ICMS no Brasil.

## **3.2. Os benefícios tributários de ICMS Existentes do ordenamento jurídico**

### **3.2.1. Classificação dos benefícios tributários**

Ao falarmos dos incentivos ou benefícios de natureza tributária, é importante notar que nem todo benefício fiscal é um benefício tributário.

Conforme Almeida (2000), benefício fiscal é um termo abrangente:

Em economia a palavra fiscal envolve tanto questões ligadas à receita como à despesa, podendo, assim, designar não apenas os benefícios tributários como também os gastos diretos na forma de subsídios, subvenções, etc. (ALMEIDA, 2000, p.28)

Já os benefícios tributários são aqueles previstos em legislação tributária específica que “dizem respeito aos dispositivos legais que permitem a isenção ou redução dos impostos que constituem a receita que é obtida através da arrecadação tributária, com objetivos específicos de beneficiar grupos relativamente restritos.” (SAYD, 2003)<sup>42</sup>.

---

<sup>42</sup> SAYD, P. D. Renúncia Fiscal e equidade na distribuição de recursos para a saúde. Dissertação (Mestrado em Saúde Coletiva) – Escola Nacional de Saúde Pública, Fundação Oswaldo Cruz, 2003, p. 12

Desta forma, a diferença entre os benefícios tributários e os de outra natureza, como os financeiros e os creditícios, é que o primeiro está relacionado às receitas, e os demais relacionadas às despesas.

Portanto, benefício fiscal é gênero e benefício tributário é espécie. E da espécie “benefício tributário” há o incentivo fiscal, que é subclasse da espécie.

Almeida (2000) conceitua incentivo fiscal:

É o benefício tributário que estimula os agentes a agir de determinada forma, objetivando a atingir um alvo econômico ou social previamente definido. (ALMEIDA, 2000, p.28)

Os incentivos fiscais são comumente concedidos como política de desenvolvimento regional.

### **3.2.2. Incentivo fiscal como política de desenvolvimento regional**

A utilização de incentivos fiscais como política de desenvolvimento regional, conforme Dulci (2002, p.97), surge como “estratégias de recuperação econômica adotadas por unidades importantes da federação para enfrentar seu atraso relativo.

Prado (1999, p.1) afirma que a disputa pelos investimentos de capital privado de outras localidades faz com que os estados, motivados pela ineficiência do Governo Federal em estimular o crescimento econômico descentralizado, adotem “comportamento não-cooperativo cujos resultados práticos convergem em favor de alianças locais, ou seja, visam atender ao bem-estar dos cidadãos da territorialidade envolvida”.

Os estados veem nos incentivos fiscais a melhor maneira de atrair os investimentos privados de empresas de outros entes federativos, ainda que para esta finalidade sejam desrespeitados os protocolos de convênio no âmbito do CONFAZ. Dulci (2002) aponta a importância dos incentivos fiscais:

Tudo isso em conta, pode ser oportuno para cada estado, considerado isoladamente, entrar neste jogo, sobretudo se suas chances de atrair investimentos sem incentivos são diminutas. Criam-se novos empregos, diversifica-se a produção local, as indústrias incentivadas atraem outras que são suas fornecedoras, que por sua vez expande o nível de emprego e a renda da região. (DULCI, 2002, p.97)

Assim, a disputa por esses investimentos deflagra um processo de “leilão” de incentivos fiscais para atraí-los, com o principal objetivo de desenvolver regionalmente o estado



concedente dessas benesses, fortalecendo a industrialização local, o aumento de empregos e de renda.

### **3.2.3. Os incentivos fiscais concedidos pelos Estados-membros e Distrito Federal**

Ante o exposto, passemos a compreender quais os tipos de incentivos e benefícios fiscais concedidos pelos Estados e Distrito Federal e como contribuem para o nascimento da guerra fiscal do ICMS no Brasil.

Como pode-se deduzir, os convênios celebrados pelos Estados-membros e Distrito Federal no âmbito do CONFAZ trazem consigo uma busca clara para prestigiar o princípio da isonomia dos entes políticos, tendo em vista que todas as unidades federativas devem participar das deliberações - o que denota uma busca para tentar diminuir a incidência da guerra fiscal no Brasil.

Contudo, os mesmos Estados-membros que participam das votações também concedem incentivos tributários a empresas originárias de outros estados com o intuito de alocar capitais e investimentos privados para o seu respectivo território. E essa política, muitas vezes, ignora o protocolo de deliberação do CONFAZ.

No que tange às espécies, Melo (2004, p. 274/275) divide os incentivos em 04 (quatro) grupos. Vejamos:

- a) fiscais: isenção de imposto para novas empresas, sem produção similar no estado, válida por determinado período de tempo; isenção ou redução do imposto para as micro e pequenas empresas, redução da alíquota do imposto para situações e produções especiais; postergação dos prazos de pagamento, adiamento do pagamento do imposto por longo prazo; isenção ou redução do imposto sobre produtos específicos destinados ao exterior
- b) financeiros: aquisição de ativos fixos; formação ou recomposição de capital de trabalho; financiamento do pagamento do imposto; participação acionária; financiamento para o desenvolvimento tecnológico; financiamento para empresas de turismo;
- c) estímulo para infraestrutura: venda de lotes e galpões por preços reduzidos; permuta de terrenos para a localização de empresas; doação de áreas e lotes industriais; implantação de áreas e distritos industriais;
- d) outros estímulos: simplificação do processo de registro de empresas; simplificação do processo de licitação para pequenas empresas; assistência técnica na elaboração do projeto; apoio à formação de capacitação de pessoal.

Quanto aos incentivos fiscais, nota-se que são concedidos por meio de diversos mecanismos, quais sejam: isenções, reduções da base de cálculo, redução de alíquotas, diferimentos, suspensão, regimes especiais, etc.

Na prática, a guerra fiscal ocorre direta e indiretamente. A primeira tem a ver com o próprio ICMS e suas reduções, de modo que a segunda não possui qualquer ligação com o imposto em si, mas com os programas de benefícios.

Passemos a abordar acerca dos incentivos fiscais de ICMS conferidos às empresas.

### **3.2.3.1. Imunidade e não-incidência**

Tanto a imunidade quanto a não incidência possuem características semelhantes. Isso se dá em razão de ambas não estarem no campo de incidência do ICMS.

A imunidade é benefício fiscal previsto pela própria Constituição Federal, nas alíneas do inciso VI do art. 150:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

V – instituir imposto sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Carvalho (2010) leciona:

[...] classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contida no texto da Constituição, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. (CARVALHO, 2010, p. 135)

Assim, imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar; é a proibição de cobrança de tributo estabelecida constitucionalmente sobre pessoas que gozam de tal benefício. A imunidade somente pode ser revogada por uma nova Constituição Federal, sendo proibido que os estados legislem a respeito.

Embora imunidade e não-incidência tenham peculiaridades em comum, elas são diferentes.

Ruy Barbosa (1999, p.167) nos ensina que a “não-incidência é a ausência do surgimento da relação jurídico-tributária em face da não ocorrência do fato gerador.”

### 3.2.3.2. Isenções tributárias

A isenção tributária deriva-se de lei ordinária, lei complementar, tratado internacional e decreto legislativo, que, decretando o tributo, exclui expressamente certos casos, pessoas ou bens, por razões de política fiscal. Esse benefício fiscal surge com o instituto da competência tributária, e ambas estão intimamente ligadas ao princípio da legalidade.<sup>43</sup>

Carrazza (2002, p. 361) afirma que “a isenção nada mais é que uma limitação legal, atrelada ao princípio da legalidade, que impede o nascimento do tributo ou que o diminua quando este não possuir isenção total e sim parcial.”

Sendo assim, a isenção tributária é um benefício concedido ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, desonerando-o do cumprimento obrigacional de recolher o imposto. Como se observa da análise do art. 175, inciso I, do CTN, este instituto jurídico configura uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário. Vejamos:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:  
I – a isenção.

Como dito acima, a isenção tributária pode ser concedida mediante lei ordinária, lei complementar, tratados internacionais e decreto legislativo, sendo esta última concedida só depois de ratificados os convênios firmados no âmbito do CONFAZ. Assim, os Estados-membros e o Distrito Federal não podem gerar ou remover isenções já concedidas sem observarem o protocolo do CONFAZ.

As isenções, portanto, devem ser precedidas de deliberação dos Estados-membros, representados pelo CONFAZ. No entanto, os entes federativos, justamente com o objetivo de atraírem investimentos de capitais privados de outros estados, desrespeitam o protocolo do órgão deliberativo e acirram a disputa fiscal.

### 3.2.3.3. Redução da base de cálculo

Inicialmente, é importante definir que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação ou prestação que será tributada, como já foi abordado em tópico oportuno.

---

<sup>43</sup> “A Constituição Federal não deixa dúvidas no sentido de que ninguém deve prestar o tributo ou deixar de fazê-lo (isenção), total ou parcialmente, senão em virtude de lei.” (CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p.361)

Gasperin (2006, p.20) define:

Na prática, é uma isenção ou diferimento parcial, ou seja, o imposto é calculado sobre um valor menor do que seria normalmente utilizado. Reduz-se a base que serve para o cálculo do imposto.

Nesse sentido, a redução da base de cálculo se verifica quando o tributo incide apenas sobre parte do valor da operação ou da prestação. Em outras palavras, ocorre quando o valor da operação ou da prestação não está sendo completamente utilizado como base para o cálculo do ICMS.

Assim, quando incidir a alíquota do ICMS sobre alguma prestação ou operação, a incidência recairá apenas sobre parte desta, de forma que o valor tributado será abreviado.

Essa política também serve para que o Estado-membro concedente se torne um local atrativo para receber investimentos de capital privado.

#### **3.2.3.4. Redução de alíquotas**

No período anterior à Constituição Federal de 1988, o Senado Federal estipulava o teto das alíquotas do ICMS nas operações interestaduais, de maneira que os Estados-membros não podiam ultrapassar o limite determinado pela Casa Legislativa no ato da fixação de suas próprias alíquotas.

Todavia, com o advento da Constituição Federal, o Senado Federal passou a determinar também a fixação das alíquotas nas operações interestaduais.

Tal competência passou a ter previsão constitucional no art. 155, § 2º, IV, que assim dispõe:

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;

[...]

§2º 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;

Baleeiro comenta a alteração proposta pela Carta Magna:

A partir da promulgação da Lei Maior, apenas a resolução senatorial dispõe sobre o tema, não podendo qualquer outro tipo de lei o fazer, seja complementar, federal ou estadual. (BALEEIRO, 2010, p. 439)

Sendo assim, em virtude do mandamento constitucional de que só o Senado Federal pode determinar as alíquotas nas operações interestaduais, os Estados-membros e o Distrito Federal deveriam acatá-lo.

No entanto, como veremos no capítulo seguinte, essa é uma das causas que agrava a guerra fiscal do ICMS, na medida em que as unidades federativas fixam alíquotas menores do que as permitidas legalmente.

### **3.2.3.5. Crédito presumido**

A concessão de crédito presumido é uma forma de estimular os contribuintes na continuidade de suas atividades econômicas. Para isso, o governo estadual concede uma redução no valor a ser tributado do sujeito passivo - é como um “bônus”.

O crédito presumido surge quando se apura o valor a ser recolhido de ICMS na saída da operação ou prestação consumada. Nesse valor incide um percentual, sendo este crédito concebido para reduzir o valor do tributo.

Marques leciona:

Nessa modalidade, verifica-se que os Estados, com intuito de seduzirem as empresas, concedem o crédito presumido aos contribuintes, os quais, quando somados com aqueles obtidos por meio de entradas de mercadorias, irão diminuir a carga tributária do ICMS. (MARQUES, 2010, p. 125)

Assim como as demais espécies de incentivos fiscais, o crédito presumido corrobora para a ocorrência da guerra fiscal do ICMS.

## CAPÍTULO 4. A GUERRA FISCAL DO ICMS

### 4.1. Um conceito de guerra fiscal

A abordagem histórica e analítica trazida até aqui nos possibilita desenvolver um conceito elementar de guerra fiscal, reconhecendo-a como meio pelo qual os Estados-membros interferem no processo privado de alocação de investimentos.

Calciolari (2006) assim conceitua:

A chamada guerra fiscal é conceituada como a exarcebação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados. Benesses fiscais atrativas incentivariam a migração de determinados agentes privados, os quais, segundo postulados econômicos clássicos, tendem sempre a buscar o menor custo produtivo e, conseqüentemente, maior lucro. De fato, o uso de benefícios e incentivos fiscais de forma acirradamente competitiva gerará, certamente, efeitos perversos sob os ângulos macroeconômicos e sociais. (CALCIOLARI, 2006, p. 01-02)

Destaca-se que os governos estaduais têm utilizado os programas estaduais de incentivo fiscal não somente com o objetivo de influenciar a alocação de investimentos de capital privado, como também para interferir no processo de concorrência das empresas já instaladas em suas respectivas porções territoriais.

A guerra fiscal nasce na medida em que os estados entre si competem utilizando como principal arma os tributos, dispensando-os ou reduzindo-os para atrair os investimentos privados.

Com vistas ao mencionado no tópico anterior, a guerra fiscal do ICMS consiste na concessão de incentivos fiscais às empresas privadas por meio de isenção, redução da base de cálculo, redução de alíquotas, crédito presumido, dentre outros. A partir da concessão dessas benesses fiscais, constata-se uma considerável redução, à título de ICMS, que possibilitará mais lucros às empresas alvos dos programas de benefícios fiscais.

Assim, ambas as partes saem satisfeitas nessa relação jurídica: governos estaduais e empresas privadas. Nessa linha, Alves (2001) define guerra fiscal como:

[...] todo tipo de disputa/conflito que decorra da intervenção estatal de entes federativos na decisão locacional de atividades produtivas e na concorrência setorial, sendo que, o instrumento tributário é o principal mecanismo de subsidiamento. (ALVES, 2001, p.30)

## 4.2. Aspectos jurídicos da guerra fiscal

### 4.2.1. Os mecanismos de tributação na origem e de redução de desigualdades regionais nas operações interestaduais

A Constituição, ainda que não prescreva literalmente a tributação na origem de maneira clara, adota tal padrão ao apresentar as bases da sistemática do tributo em questão no artigo 155, §2º. O referido mecanismo de tributação está legalmente previsto no artigo 1º, inciso I, do Decreto-Lei nº 406:

Art. 1º O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

I – a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor.

Calciolari (2006, p.18) aponta que o ICMS é um “tributo plurifásico, incidente nas diversas transmissões de titularidade de mercadoria. A própria fabricação de determinada mercadoria, haja vista a especialidade e a segmentação da cadeia produtiva atual, já enseja diversas transmissões e, quando analisado o caminho dessa mercadoria até seu consumidor final, passados todos os entrepostos comerciais (venda a atacado e varejo), o número de transmissões aumenta espantosamente.”

Deste modo, levando em conta a impossibilidade de se tributar cumulativamente o ICMS, observa-se que o mecanismo de compensação dos créditos pagos nas operações anteriores evita a tributação sucessiva do imposto. Em outras palavras, em um primeiro momento, recolhe-se o ICMS relativo ao valor integral da operação de transmissão da mercadoria, mas, numa segunda fase, dada a consumação da transmissão, o recolhimento será apenas relativo ao valor acrescido da mercadoria. Assim, o *quantum* devido será proporcional ao acréscimo do valor. Para Calciolari (2006), a problemática se concentra nas etapas do processo produtivo:

Sabemos que o acréscimo de valor de mercado das mercadorias se dá principalmente nas etapas do processo produtivo; as demais transmissões de titularidade que se seguem agregam valores menores. Assim, os estados em que se situam os empreendimentos industriais responsáveis pelas etapas produtivas seriam favorecidos por essa sistemática de tributação na origem. Dessa forma, os estados mais desenvolvidos, que apresentam maior índice de concentração industrial, são também os maiores arrecadadores desse tributo. (CALCIOLARI, 2006, p.19)

A solução encontrada para diminuir essa problemática pela Constituição de 1988 foi a de o Senado Federal estabelecer alíquotas aplicáveis às operações interestaduais. Calciolari (2006) comenta:

Mister salientar que, salvo deliberação em contrário dos estados, a alíquota mínima será a das operações interestaduais, o que já mitiga a guerra fiscal entre os estados. Outrossim, quando o destinatário da operação estiver situado em outro estado e não for contribuinte do ICMS, haverá a incidência da alíquota interna, o que comprova a adoção constitucional da tributação na origem. (CALCIOLARI, 2006, p.19)

A Resolução nº 22/89 do Senado Federal estabelece a alíquota de 12% para as operações interestaduais e de 7% para as operações interestaduais realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo.

Conclui-se, portanto, que tal mecanismo é uma forma de reduzir as desigualdades regionais e ampliar a arrecadação tributária dos estados de regiões menos desenvolvidas.

#### **4.2.2. A não-cumulatividade e as glosas de crédito**

A não-cumulatividade é prevista constitucionalmente no artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
I – Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal.

Interpreta-se, portanto, que há a possibilidade de compensação do que foi devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro estado. Calciolari (2006, p.20)<sup>44</sup> aponta que a única exceção constitucional feita ao princípio da não-cumulatividade é a isenção ou não-incidência do tributo, as quais afasta a possibilidade de utilização do crédito para compensação ou anulação.

Tendo em vista que algumas medidas que reduzem alíquotas são tomadas sem a devida deliberação pelo CONFAZ, Calciolari (2006) afirma que alguns Estados-membros têm imposto óbice à utilização de créditos obtidos em operações de circulação de mercadoria de unidades federativas que desrespeitem a norma constitucional acima exposta.

---

<sup>44</sup> Disponível em: < [www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/33493-43238-1-PB.pdf](http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/33493-43238-1-PB.pdf) >



Desta maneira, a adoção de medidas abusivas por alguns estados perpetua a reciprocidade de medidas abusivas por outros, gerando, desta feita, prejuízos aos contribuintes.

Tal prática denomina-se glosa de crédito, em que os Estados-membros editam atos normativos em desfavor de seus próprios contribuintes, impossibilitando que estes, nas operações interestaduais, possam ter direito ao creditamento do valor recolhido a título de ICMS, quando os contribuintes das fases antecessoras se utilizaram de benefícios fiscais concedidos de forma irregular.

Calciolari (2006) conclui:

Punir os contribuintes com a impossibilidade de compensação de créditos quando os atos que embasam essa atitude gozam de relativa presunção de legalidade e constitucionalidade é repassar o ônus de fiscalizar o cumprimento dos acordos sobre benefícios fiscais entre estados aos contribuintes. Além disso, tais medidas agregam ainda mais complexidade ao sistema, afastando investimentos e dificultando a correta aplicação da não-cumulatividade. (CALCIOLARI, 2006, p.21)

Portanto, a dinâmica da guerra fiscal mostra-se presente a partir da adoção de medidas abusivas, sendo estas muitas vezes constituídas de benefícios fiscais deliberados à revelia do acordo entre os estados.

#### **4.2.3. O posicionamento do STF e do STJ**

Como já falado exaustivamente, os Estados-membros vêm concedendo incentivos fiscais sem o aval do CONFAZ, em manifesta contrariedade ao artigo 155, §2º, inciso XII, alínea 'g' da Constituição Federal e ao artigo 2º, §2º, da Lei Complementar nº 24/75.

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  
 § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
 XII - cabe à lei complementar:  
 g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal  
 § 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

Ou seja, os incentivos são ilegais e, mais do que isso, inconstitucionais. Por esse motivo, o Supremo Tribunal Federal, visando abolir ou reduzir os efeitos da Guerra Fiscal, vem declarando constantemente a inconstitucionalidades desses incentivos. Vejamos:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO CEARÁ. IMPUGNAÇÃO AOS ARTIGOS 192, §§ 1º E 2º; 193 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 201 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 273, PARÁGRAFO ÚNICO; E 283, III, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO E ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS ÀS PEQUENAS E MICROEMPRESAS; PEQUENOS E MICRO PRODUTORES RURAIS; BEM COMO PARA AS EMPRESAS QUE ABSORVAM CONTINGENTES DE DEFICIENTES NO SEU QUADRO FUNCIONAL OU CONFECCIONE E COMERCIALIZE APARELHOS DE FABRICAÇÃO ALTERNATIVA PARA PORTADORES DE DEFICIÊNCIA. DISPOSIÇÕES PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA C, DA CRFB/88. COMPETÊNCIA CONCORRENTE DA UNIÃO, ESTADOS E DISTRITO FEDERAL PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 24, INCISO I, DA CRFB/88. AUSÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DEMAIS DISPOSITIVOS OBJURGADOS. CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS. ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL. AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, §2º, INCISO XII, G, DA CRFB/88. CAPUT DO ART. 193 DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO SEM DECLARAÇÃO DE NULIDADE. EXCLUSÃO DO ICMS DO SEU CAMPO DE INCIDÊNCIA. 1. O Federalismo brasileiro exterioriza-se, dentre outros campos, no segmento tributário pela previsão de competências legislativo-fiscais privativas dos entes políticos, reservada à Lei Complementar estabelecer normas gerais. 2. A concessão de benefícios fiscais não é matéria relativa à iniciativa legislativa privativa do Chefe do Poder Executivo, nos termos do estabelecido no artigo 61, §1º, inciso II, alínea b, da CRFB/88. 3. O poder de exonerar corresponde a uma derivação do poder de tributar, assim, presente este, não há impedimentos para que as entidades investidas de competência tributária, como o são os Estados-membros, definam hipóteses de isenção ou de não-incidência das espécies tributárias em geral, à luz das regras de competência tributária, o que não interdita a Constituição Estadual de dispor sobre o tema. 4. O art. 146, III, c, da CRFB/88 determina que lei complementar estabeleça normas gerais sobre matéria tributária e, em especial, quanto ao adequado tratamento tributário a ser conferido ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. 5. Não há a alegada inconstitucionalidade da Constituição estadual, porquanto a competência para legislar sobre direito tributário é concorrente, cabendo à União estabelecer normas gerais, aos Estados-membros e o Distrito Federal suplementar as lacunas da lei federal sobre normas gerais, afim de afeiçoá-las às particularidades locais, por isso que inexistindo lei federal de normas gerais, acerca das matérias enunciadas no citado artigo constitucional, os estados podem exercer a competência legislativa plena (§3º, do art. 24 da CRFB/88). 6. Consectariamente, o § 1º do artigo 192 da Constituição cearense que estabelece o ato cooperativo, praticado entre o associado e sua cooperativa, não implica em operação de mercado, não é inconstitucional. 7. É que a Suprema Corte, ao apreciar situação análoga, assentou que, enquanto não promulgada a lei complementar a que se refere o art. 146, III, c, da CRFB/88, não se pode pretender que, com base na legislação local, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e §3º, da Carta Magna), dê às cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado, *verbis*: Inexiste, no caso, ofensa ao artigo 146, III, c, da Constituição, porquanto esse dispositivo constitucional não concedeu às cooperativas imunidade tributária, razão por que, enquanto não for promulgada a lei complementar a que ele

alude, não se pode pretender que, com base na legislação local mencionada no aresto recorrido, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e §3º, da Carta Magna), dar às Cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado. (RE 141.800, Rel. Min. MOREIRA ALVES, DJ de 30.10.97). 8. A concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC nº 24/75, recepcionada inequivocamente consoante jurisprudência da Corte, afronta ao disposto no artigo 155, §2º, XII, g, da CRFB/88. 9. O comando constitucional contido no art. 155, §2º, inciso g, que reserva à lei complementar federal regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados aplicado, *in casu*, revela manifesta a inconstitucionalidade material dos dispositivos da Constituição cearense que outorga incentivo fiscal incompatível com a CRFB/88. Precedentes: ADI 84, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 15/02/1996, DJ 19-04-1996). 10. **A outorga de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia e necessária celebração do convênio entre os Estados e o Distrito Federal é manifestamente inconstitucional.** Precedentes: ADI 2906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; DI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3674/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3413/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 4457/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3794/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 2688/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 1247/PA, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 3702/ES, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011, 1º.6.2011; ADI 4152/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3664/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3803/PR, rel. Min. Cezar Peluzo, 1º.6.2011; ADI 2549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1º.6.2011. 11. Calcado nessas premissas, forçoso concluir que: a) O §2º do art. 192. da Constituição cearense concede isenção tributária de ICMS aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional com até 90 HP de potência adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência, o que acarreta a declaração de sua inconstitucionalidade, sem a pronúncia nulidade, por um prazo de doze meses. B) O caput do artigo 193 da Constituição cearense isenta as microempresas de tributos estaduais, ao passo que seu parágrafo único estende a isenção, de forma expressa, ao ICMS, o que acarreta a declaração de inconstitucionalidade, do parágrafo único e do caput, este por interpretação conforme para excluir de seu âmbito de incidência do ICMS. c) A Inconstitucionalidade do artigo 201 e seu parágrafo único, da Constituição cearense é manifesta, porquanto pela simples leitura dos dispositivos verifica-se que o imposto estadual com tal campo de incidência é o ICMS, verbis: Art. 201. Não incidirá o imposto, conforme a lei dispuser, sobre todo e qualquer produto agrícola pertencente à cesta básica, produzido por pequenos e microprodutores rurais que utilizam apenas a mão-de-obra familiar, vendido diretamente aos consumidores finais. Parágrafo púnico. A não-incidência abrange produtos oriundos de associações e cooperativas de produção e de produtores, cujos quadros sociais sejam compostos exclusivamente por pequenos e microprodutores e trabalhadores rurais sem terra. d) O parágrafo único do art. 273 e o inciso III do art. 283, da Constituição cearense incidem na mesma inconstitucionalidade, verbis: Art. 273. Toda entidade pública ou privada que inclua o atendimento à criança e ao adolescente, inclusive os órgãos de segurança, tem por finalidade prioritária assegurar-lhes os direitos fundamentais. Parágrafo púnico. As empresas privadas que absorvam contingentes de até cinco por cento de deficientes no seu quadro funcional gozarão de incentivos fiscais de redução de um por cento no ICMS. () Art. 283. Para estimular a confecção e comercialização de aparelhos de fabricação alternativa para as pessoas portadores de deficiência, o estado concederá: () III – isenção de cem por cento do ICMS. 12. Pedido de inconstitucionalidade julgado parcialmente procedente para declarar: (i) inconstitucional o parágrafo 2º do art. 192, sem a pronúncia de nulidade, por um prazo de doze meses (ii) parcialmente inconstitucional o caput do art. 193, dando-lhe interpretação conforme para excluir de seu âmbito de incidência o ICMS; (iii) inconstitucional o parágrafo único do artigo 193; (iv) inconstitucional o artigo 201, caput, e seu parágrafo único; (iv)

inconstitucional o parágrafo único do artigo 273; (vi) inconstitucional o inciso III do artigo 283; julgar improcedente o pedido quanto ao § 1º do artigo 192, todos os artigos da Constituição cearense. (STF – ADI: 429 CE, Relator: Min, LUIZ FUX, Data de Julgamento: 20/08/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014)

O julgado acima nos mostra o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto à outorga, da Constituição Estadual do Ceará, de benefícios fiscais relativos ao ICMS sem a prévia e necessária celebração do convênio entre os Estados e o Distrito Federal.

O STF, observando que a referida Constituição Estadual afrontava materialmente ao disposto no artigo 155, §2º, inciso XII, ‘g’, da CF/88, declarou inconstitucional os artigos que tratavam de isenções fiscais para pequenas e microempresas, pequenos e micro produtores rurais, empresas que absorvem contingentes de deficientes no seu quadro funcional ou confeccione e comercialize aparelhos de fabricação alternativa para portadores de deficiência, tendo em vista que a concessão do benefício fiscal não foi deliberado em convênio entre os Estados e o Distrito Federal.

Esse posicionamento do STF é pacificado, como podemos observar em diversos precedentes: ADI 2906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3674/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3413/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 4457/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3794/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 2688/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 1247/PA, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 3702/ES, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011, 1º.6.2011; ADI 4152/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3664/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3803/PR, rel. Min. Cezar Peluzo, 1º.6.2011; ADI 2549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1º.6.2011.

No que tange ao perdão de dívidas tributárias resultantes de programas de benefícios fiscais declarados inconstitucionais, o STF reconheceu a existência de repercussão geral do tema, o qual está pendente de análise pela Corte. Vejamos a ementa:

IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – GUERRA FISCAL – BENEFÍCIOS FISCAIS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS – CONVALIDAÇÃO SUPERVENIENTE MEDIANTE NOVA DESONERAÇÃO – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade da prática mediante a qual os estados e o Distrito Federal, respaldados em consenso alcançado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, perdoam dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais assentados inconstitucionais pelo Supremo, porque implementados em meio à chamada guerra fiscal do ICMS. (STF – REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 851.421 DISTRITO FEDERAL, Relator: Min,

MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 17/04/2015, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe 21/05/2015)

O Superior Tribunal de Justiça segue o mesmo entendimento do STF em reconhecer a ilegalidade de benefícios fiscais concedidos sem o devido convênio interestadual:

TRIBUTÁRIO. ICMS. GUERRA FISCAL. BENEFÍCIO CONCEDIDO SEM CONVÊNIO INTERESTADUAL. NULIDADE. ART. 8º, I, DA LC 24/1975. INEXISTÊNCIA DE ADIN. RECONHECIMENTO DO CRÉDITO. 1. É conhecida a jurisprudência do egrégio STF pela inconstitucionalidade de normas estaduais que admitem benefícios sem convênio autorizativo. Os créditos presumidos ou fictícios assim concedidos são nulos, nos termos do art. 8º, I, da LC 24/1975. 2. A Segunda Turma reconheceu a impossibilidade de aproveitamento desses créditos, ao julgar o AgRg no Ag 1.243.662/MG (Rel. Min. Eliana Calmon, j. 1º.3.2011). 3. Entretanto, o colegiado reviu esse entendimento para impor a observância do crédito fictício pelo Estado de destino, acolhendo a tese de que a inconstitucionalidade deve ser previamente declarada em ADIn específica, relativa à lei do estado de origem (RMS 31.714/MT, j. 3.5.2011, rel. Min. Castro Meira). 4. Recurso Ordinário provido. (STF – MS: 32.453 MT; RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2010/0118311-2, Relator: Min. HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 07/06/2011, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/06/2011).

Contudo, mesmo com a devida declaração de inconstitucionalidade pela Suprema Corte brasileira, os entes federados continuam editando sucessivas leis e concedendo programas de benefícios fiscais em desconformidade com o texto constitucional.

Essa prática, flagrantemente inconstitucional, perpetua a guerra fiscal pelos investimentos de capital privado e enfraquece o sistema federativo adotado pelo Brasil. Quem perde, sem dúvida alguma, é o federalismo fiscal.

#### **4.3. Impactos negativos da guerra fiscal**

Para muitas empresas, deslocar-se de um estado a outro pode ser atrativo, já que que os governos estaduais dos estados concedentes dos benefícios fiscais prometem menos custos produtivos com a adoção dessas benesses. O que muitas empresas não percebem é que, se declarada ilegal a prática econômica e fiscalmente abusiva dos entes concedentes, elas podem ser condenadas ao recolhimento da fração de ICMS que fora reduzido em virtude dos benefícios fiscais, bem como ao pagamento de juros, multa e correção monetária.

Já no que tange à redução das desigualdades regionais, Calciolari (2006) aponta:

(...) a guerra fiscal é política inócua. Tal objetivo constitucional deve ser perseguido por todos os entes políticos da Federação, de forma cooperativa, através de um planejamento previamente esboçado pela União. Sem a atuação concreta da União

nesse espaço, seja para regular a competência tributária dos estados e municípios, seja para implantar políticas que procurem reduzir a desigualdade regional, haverá apenas disputas internas dentro da Federação pela alocação do investimento privado. (CALCIOLARI, 2006, p. 24)

Desta forma, Calciolari (2006) comenta que os efeitos da guerra fiscal na arrecadação até podem ser positivos a curto prazo para o ente vitorioso, contudo, a longo prazo, são negativamente impactantes para a Federação. Isso se dá porque os entes com alíquotas mais altas serão obrigados a reduzir suas alíquotas à faixa dos entes “concorrentes”, sob pena de que não consigam atrair investimentos privados, e, pouco a pouco, as alíquotas dos entes em disputa estarão niveladas por baixo, resultando em menor receita para os estados e maior dependência das transferências da União.

Há outro impacto significativo segundo Calciolari (2006):

Também sob o prisma macroeconômico verificamos distorção nos ganhos obtidos pela guerra fiscal. As benesses tributárias fornecidas podem ser de tal monta que implicariam gasto inviável não compensado pela arrecadação posterior. Ademais, os empreendimentos mais facilmente atraídos por tais políticas são de capital intensivo ou de tecnologia, gerando menos mão-de-obra e postos de trabalho no território do ente federativo vencedor. (Calciolari, 2006, p.24)

Assim, além da diminuição de mão-de-obra e postos de trabalho, deflagra-se que as empresas passam a investir mais na contratação de burocracia especializada em negociar as concessões de benefícios fiscais com o respectivo ente político local, ao invés de destinar esses investimentos em tecnologia ou na melhoria de sua atividade econômica.

Calciolari (2006) afirma que essa prática interfere gravemente na livre-concorrência:

Ademais, ainda que inexistente a adoção dessas manifestações pela empresa que se beneficia dessas benesses tributárias, haverá, com a política de guerra fiscal, graves riscos à livre-concorrência. De fato, uma empresa beneficiada por tais políticas tem um diferencial no que tange à concorrência, o que invariavelmente alterará os preços relativos da economia ao alvedrio dessas políticas não cooperativistas. (CALCIOLARI, 2006, p. 24)

No tópico seguinte, será abordada a agenda de reforma tributária proposta pelo Governo Federal nos últimos anos, com ênfase na sua suposta pertinência para redução dos efeitos da guerra fiscal do ICMS.

#### 4.4. Reforma tributária é a solução?

O sistema tributário brasileiro, nos últimos anos, vem sendo alvo de críticas e propostas de emenda à constituição a fim de torná-lo menos complexo e com melhor distribuição da carga tributária entre os entes federativos.

Giambiagi (2008) destaca o principal desafio de uma eventual reforma tributária brasileiro:

O principal desafio que se coloca é a necessidade de garantir uma arrecadação compatível com as necessidades de financiamento do setor público e, ao mesmo tempo, aumentar a competitividade da economia - para o que se torna essencial a harmonização das regras domésticas de tributação com os princípios dominantes na economia internacional. (Giambiagi, 2008, p. 270)

Para o autor, o processo de harmonização do imposto sobre consumo se dá com a ampliação da base de tributação do imposto, aplicando-a de forma uniforme, sob uma legislação comum à União, Estados-membros e municípios.

Rezende e Afonso (2003) expõem como o projeto de harmonização poderia resgatar a qualidade do sistema tributário brasileiro:

Com um imposto sobre consumo harmonizado e aplicado segundo o princípio do destino, a competição para atrair atividades econômicas mediante benefícios fiscais terá impacto somente sobre as receitas daqueles que fazem essas concessões, removendo o principal motivo da guerra fiscal. O desenvolvimento econômico terá de se basear mais nos meios de melhorar a infraestrutura, os serviços urbanos e os programas sociais, com ênfase na educação básica e na saúde. A cooperação intergovernamental nos gastos públicos, para implementar essas políticas, é a contraparte da partilha do imposto. Ao compartilhar uma ampla base de imposto sobre consumo, a distribuição de receita na federação mantém uma associação estreita com o nível de renda e consumo em cada membro da federação. Desse modo, as transferências compensatórias podem ser reduzidas a níveis exigidos para manter um padrão mínimo de serviços em todo o país, possibilitando um papel maior dos governos locais na provisão de serviços urbanos e sociais. (Rezende e Afonso, 2003, p.55)

Conforme Oliveira (2010)<sup>45</sup>, durante as duas gestões presidenciais Lula (2002 – 2010) foram realizadas duas tentativas de reforma fiscal, com o intuito de desonerar o produto nacional e de qualificar as transferências intergovernamentais de receitas tributárias obtidas. Ambas as propostas não obtiveram sucesso.

---

<sup>45</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. Texto para Discussão nº 1469, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2010, p. 49

Contudo, a segunda tentativa, a Proposta de Emenda à Constituição n° 233/08, tinha objetivos claros e delimitados, que agrupavam os três pilares da reforma tributária brasileira destacados por Giambiagi (2008): (i) a unificação do ICMS e de sua competência legislativa; (ii) a adoção do princípio do destino do tributo e (iii) a substituição dos mecanismos cumulativos por meios de arrecadação aperfeiçoados.

Atualmente, tramita na comissão especial da Câmara dos Deputados a Proposta de Emenda Constitucional ° 293/04, a qual é, hoje, a proposta de reforma tributária mais repercutida.

A referida proposta tem como principal diretriz a criação do Imposto de Valor Adicionado (IVA), que propõe englobar cinco outros tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Serviços (ISS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o salário-educação.

O IVA passaria a destinar integralmente as receitas advindas dos tributos sobre o consumo aos estados de forma isonômica, ainda que a distribuição da receita fosse privativa da União. Desta forma, haveria a consecução de um desenvolvimento regional justo e igualitário.

O Relator da PEC n° 293/04<sup>46</sup>, o deputado Luiz Carlos Hauly (PSDB - PR), acredita que a unificação dos impostos no IVA poderá aumentar a eficiência de arrecadação, gerando mais recursos para os entes federativos, além de diminuir litígios judiciais e burocracias.

Apoiando a reforma, Giambiagi (2008) conclui:

A reforma tributária não deve ser considerada uma questão isolada e sim como uma componente fundamental de um processo maior de ajuste estrutural do Estado Brasileiro. (GIAMBIAGI, 2008, p.271)

Ante o exposto, levando em conta o mecanismo eficiente e equitativo que norteia o IVA Nacional, defendido pelos autores acima citados e tantos outros não mencionados, a Proposta de Emenda à Constituição n° 293/04 poderia, sim, por fim à guerra fiscal. Fica a indagação.

---

<sup>46</sup> Íntegra disponível em: <

[www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=690F80C6FD1382140F0474883ACF327A.proposicoesWebExterno1?codteor+1668324&filename=PEC+293/2004](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=690F80C6FD1382140F0474883ACF327A.proposicoesWebExterno1?codteor+1668324&filename=PEC+293/2004) >



## **CAPÍTULO 5. ESTUDO DE CASO: REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO DO ICMS, INTITUIDO PELA LEI DISTRITAL 4.160/2008 DO DISTRITO FEDERAL**

### **5.1. O que é o REA/ICMS - DF?**

A Lei Distrital 4.160<sup>47</sup>, de 13/06/2008, do Distrito Federal, instituiu o Regime Especial de Apuração do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - REA/ICMS.

O Decreto Legislativo n° 29.179<sup>48</sup>, de 19/06/2018, do Distrito Federal, dispõe sobre o REA/ICMS.

O referido REA/ICMS oferece aos contribuintes do ICMS, cuja atividade principal classificada como industrial, comércio, atacadista ou distribuidor, a opção pela sistemática de apuração do montante do imposto devido por mercadoria ou serviços à vista de cada operação ou prestação, em substituição ao regime de apuração normal.

Vejam os que reza o artigo 1° do Decreto n° 29.179/08:

O GOVERNADOR DO DISTRITO FEDERAL, no uso das atribuições que lhe confere o artigo 100, inciso VII, da Lei Orgânica do Distrito Federal e tendo em vista o disposto na Lei n° 4.160 de 16 de junho de 2008, DECRETA:

Art. 1° - Os contribuintes inscritos no Cadastro Fiscal do Distrito Federal - CF/DF, com atividade principal classificada como industrial, comércio atacadista ou distribuidor, poderão optar pela sistemática de apuração mensal do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, com aplicação dos percentuais fixos sobre as saídas de mercadorias, relacionados no Anexo Único a este decreto, em substituição ao regime normal de apuração.

O dispositivo acima trata dos possíveis beneficiários do regime.

No que tange ao objeto do REA/ICMS, o artigo 1° da Lei n° 4.160/08 descreve que os contribuintes do ICMS poderão apurar um regime especial, que estabelece a sistemática de cálculo e o período de apuração do imposto devido, bem como a forma e os critérios de opção e permanência no regime.

---

<sup>47</sup> Disponível em:

<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=4160&txtAno=2008&txtTipo=5&txtParte>.

<sup>48</sup> Disponível em:

<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=29179&txtAno=2008&txtTipo=6&txtParte>

Art. 1º. Os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS poderão optar por apurar o montante do imposto devido por mercadoria ou serviços à vista de cada operação ou prestação, em substituição ao regime de apuração normal, na forma desta Lei. § 1º Para o regime de apuração de que trata o caput, ato do Poder Executivo, que entrará em vigor na data de sua publicação e após homologado pelo Poder Legislativo, estabelecerá:

I - As atividades econômicas, operações ou prestações, mercadorias e serviços passíveis de inclusão no regime;

II - a sistemática de cálculo e o período de apuração do ICMS devido;

III - a forma e os critérios de opção e permanência no regime.

§ 2º Na sistemática referida no § 1º, II, poderão ser estabelecidos percentuais fixos sobre o montante das operações ou prestações, de entrada ou de saída.

§ 3º A opção pelo regime de apuração de que trata este artigo implicará renúncia:

I - dos créditos referentes a mercadorias ou serviços objetos do regime, incluindo os referentes ao estoque existente no dia imediatamente anterior à data de opção;

II - de outros créditos, na proporção do valor das operações ou prestações efetuadas neste regime, sem prejuízo das disposições específicas constantes da legislação tributária.

O Decreto Legislativo nº 1.527, de 2008, do Distrito Federal, homologou o REA/ICMS, o que possibilitou que o Decreto nº 29.179/08 passasse a produzir seus efeitos.

Entusiasmadas com o incentivo fiscal promovido pelo Governo do Distrito Federal, muitas empresas do ramo atacadista, originárias de outros Estados-membros da federação, acabaram se transferindo para o DF após a publicação do Decreto Legislativo 1.527,08, que se deu em 10/07/2008, haja vista que haveria uma redução significativa na redução da carga tributária.

De acordo com o presidente do Sindicato do Comércio Atacadista do Distrito Federal (Sindiatacadista/DF) à época, com o benefício fiscal, as empresas passariam a comercializar produtos com ICMS de 1,3% a 5% sobre o preço de venda. Porém, sem o benefício, os tributos pagos chegariam a 17%.<sup>49</sup>

Portanto, o REA/ICMS - DF é um programa de benefício tributário concedido aos contribuintes que exercem as atividades econômicas acima mencionadas. No entanto, este programa foi extinto, como veremos no tópico a seguir.

## **5.2. Ilegalidades do REA/ICMS – DF**

O Procurador-Geral de Justiça do Distrito Federal e Territórios, ciente de que a Lei Distrital 4.160 de 13 de junho de 2008, ao estabelecer o REA – Regime Especial de Apuração do ICMS, desrespeitou a forma pela qual são estabelecidas as alíquotas pelo Senado Federal,

---

<sup>49</sup> Declaração disponibilizada em: < <http://www.anuariododf.com.br/acordao-responsavel-pela-cassacao-do-reaicms-e-publicado/> >

nas operações interestaduais, propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 0013383-98.2008.807.0000<sup>50</sup> no Tribunal de Justiça do Distrito Federal.

Alegou o representante legal da unidade federativa em questão que o referido programa de benefício fiscal não observou as regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 24/75 e nº 87/96 e violou o princípio constitucional da não-cumulatividade.

Dentre os argumentos apresentados, o Procurador-Geral destacou que o artigo 1º da Lei Distrital nº 4.160/80 autoriza o contribuinte a “apurar o montante do imposto devido por mercadorias ou serviços à vista de cada operação ou prestação em substituição ao regime de apuração normal”, bem como delegar, de maneira inconstitucional, ao Poder Executivo competência para estabelecer, por mero ato administrativo, “as atividades econômicas, operações ou prestações, mercadorias e serviços passíveis de inclusão no regime” (inc. I), a “sistemática de cálculo e o período de apuração” (inc. II) e a “forma e os critérios de opção e permanência no regime” (inc. III).

Ressalta na ação que tal dispositivo da Lei Distrital permitiu a apuração do ICMS desconsiderando o princípio da legalidade, recepcionado pelo art. 131, inciso I, da Lei Orgânica do Distrito Federal (LODF)<sup>51</sup>, e o princípio constitucional da não-cumulatividade, igualmente previsto na LODF no art. 134:

Art. 131. As isenções, anistias, remissões, benefícios e incentivos fiscais que envolvam matéria tributária e previdenciária, inclusive as que sejam objeto de convênios celebrados entre o Distrito Federal e a União, Estados e Municípios, observarão o seguinte:

I - só poderão ser concedidos ou revogados por meio de lei específica, aprovada por dois terços dos membros da Câmara Legislativa, obedecidos os limites de prazo e valor;

Art. 134. O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação atenderá ao seguinte:

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

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

<sup>50</sup> Disponível em: < <http://cache-internet.tjdft.jus.br/cgi-bin/tjcgil?MGWLPN=SERVIDOR1&NXTPGM=PLHTML11&ORIGEM=INTER&PR=20080020133831ADI> >

<sup>51</sup> Disponível em: < <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=0&txtAno=0&txtTipo=290&txtParte=>> >

Destaca, ainda, que o art. 1º da Lei Distrital em comento permitiu que o Governo do Distrito Federal concedesse desoneração fiscal de forma arbitrária, baseada em sistemática de cálculo, sendo tal prática flagrantemente inconstitucional e ilegal - arts. 126 e 135 da LODF:

Art. 126. O sistema tributário do Distrito Federal obedecerá ao disposto no art. 146 da Constituição Federal, em resolução do Senado Federal, nesta Lei Orgânica e em leis ordinárias, no tocante a:

- I - conflitos de competência em matéria tributária entre pessoas de direito político;
- II - limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos constitucionais discriminados, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- IV - obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- V - adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Art. 135. O Distrito Federal fixará as alíquotas do imposto de que trata o artigo anterior para as operações internas, observado o seguinte:

- I - limite mínimo não inferior ao estabelecido pelo Senado Federal para as operações interestaduais, salvo:
  - a) deliberação em contrário, estabelecida na forma da lei complementar federal, conforme previsto no art. 155, § 2º, VI da Constituição Federal;
  - b) resolução do Senado Federal, na forma do art. 155, § 2º, V, a da Constituição Federal;
- II - limite máximo, na hipótese de resolução do Senado Federal, para solução de conflito específico que envolva interesse do Distrito Federal e dos Estados;
- III - em relação a 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 do imposto.

Neste sentido, o Procurador-Geral da Justiça do Distrito Federal propugnou pela declaração da inconstitucionalidade material da Lei Distrital 4.160, de 13.06.2008, do Decreto 29.179, de 19.06.2008, e do Decreto Legislativo 1.527, de 10.07.2008.

Deferindo o pedido, o TJDFT determinou a suspensão da eficácia da Lei Distrital 4.160/2008:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI DISTRITAL 4.160/2008 EM FACE DA LODF – REA/ICMS – VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE – LIMINAR – PRESENÇA DOS REQUISITOS. 01. A Lei Distrital 4.160 de 13 de junho de 2008, ao estabelecer o REA – Regime Especial de Apuração do ICMS, desrespeitou a forma pela qual são estabelecidas as alíquotas pelo Senado Federal, nas operações interestaduais, não observando, pois, as regras estabelecidas pela Lei Complementar 24/75 e 87/96, violando, ademais, o princípio constitucional da não-cumulatividade. 02. É o quanto basta para deferir o pedido de liminar e determinar a suspensão da eficácia da Lei Distrital 4.160/2008. 03. Rejeitadas as preliminares, deferiu-se a medida cautelar. Maioria. (TJDFT – ADI 0013383-98.2008.807.0000 Distrito Federal, Conselho Especial Relator: Min. Desembargador ROMEU GONZAGA NEIVA, Data de Julgamento: 15/06/2010, Data de Publicação: DJe 13/09/2010)

Cumpridas todas as fases legais, o programa de benefício fiscal REA/ICMS foi extinto.

Após, o Ministério Público do Distrito Federal (MP-DF) “ajuizou mais de 600 ações judiciais contra empresas atacadistas e o governo do DF, pedindo a devolução de R\$ 8 bilhões em créditos de ICMS, dentro do programa de incentivos fiscais conhecido como Tare (Termo de Acordo de Regime Especial)”<sup>52</sup>, substituído após pelo REA/ICMS.

No entanto, a Lei Distrital n° 4.732/11<sup>53</sup> do Distrito Federal, embasada no Convênio n° 86<sup>54</sup> do CONFAZ, suspende a exigibilidade e concede remissão do ICMS às empresas em relação aos créditos usados no passado. Esta é a principal “barreira” para a devolução do montante aos cofres públicos.

Atualmente, a questão encontra-se pendente de julgamento no STF, com o Recurso Extraordinário n° 851.421, que reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.

### **5.3. Impacto negativo da extinção do REA/ICMS - DF na economia do Distrito Federal**

De acordo com o presidente do Sindiatacadista/DF à época da extinção do benefício, Fábio de Carvalho, com a extinção do incentivo, não só as empresas são prejudicadas, “mas principalmente a economia do DF. A suspensão faz com que os empresários sigam para outros estados para viabilizar alternativas de manutenção de seus negócios, o que gera a diminuição considerável de postos de trabalho e arrecadação para a cidade.”<sup>55</sup>

O desenvolvimento, segundo ele, fica comprometido. Inúmeras empresas de outros Estados instaladas na capital federal voltarão ao local de origem, o que indica que, durante a segunda década do atual milênio, mais de 25 mil postos de trabalho deixarão de existir.

Carvalho conclui que o setor atacadista precisa de apoio do Governo do Distrito Federal, com novas bases fiscais, já que o “segmento é um importante influenciador dos indicadores da economia local, por isso, não pode ser esquecido pelo governo”.

<sup>52</sup> Disponível em: < <https://www.asbra.com.br/noticia/ministerio-publico-do-df-cobra-icms-de-empresas> >

<sup>53</sup> Disponível em: < <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=4732&txtAno=2011&txtTipo=5&txtParte=.> >

<sup>54</sup> Disponível em: < <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/convenio-icms-86-18> >

<sup>55</sup> Disponível em: < <http://www.anuariododf.com.br/acordao-responsavel-pela-cassacao-do-reaicms-e-publicado/> >

## CONCLUSÃO

Resta claro, em conclusão, que o Brasil adota a forma federativa para se auto-organizar político-administrativamente. Essa sistemática fundamenta-se na repartição de competências, dentre elas a tributária, assegurada por nossa Constituição Federal, entre os entes federativos que compõem o Estado Federal.

Tamanha é a importância dessa forma de governo, que a ela deu-se o *status* de cláusula pétrea, impossibilitando que seja abolida ou modificada por emenda constitucional.

No que concerne à repartição de competência tributária acima mencionada, coube aos Estados-membros e Distrito Federal o importante papel de instituição e arrecadação do ICMS em seus respectivos territórios.

Com efeito, a Constituição Federal traçou as características e peculiaridades desse imposto, a exemplo da sua não-cumulatividade e a maneira como este seria recolhido nas operações interestaduais.

Deste modo, tendo em vista que o modelo de tributação escolhido foi a do estado de origem da mercadoria, iniciou-se uma enorme disputa entre os entes federados com o intuito de atraírem investimentos de capital privado originários de outros estados da Federação para seus territórios. À essa disputa foi intitulada a expressão “Guerra Fiscal”.

Nessa lógica, tem-se o conceito de guerra fiscal: a concorrência entre os entes federativos para que empresas privadas de outras regiões venham a se instalar em seu território. Para seduzir esses investimentos, os Estados-membros oferecem, às empresas, benefícios fiscais que reduzem a incidência do ICMS nas atividades econômicas desenvolvidas.

Com o objetivo de reduzir os efeitos da guerra fiscal no Brasil, o Senado Federal criou o Conselho de Política Fazendária (CONFAZ), que é o órgão responsável por reunir todos os Estados-membros e o Distrito Federal no exercício de suas competências tributárias, para, em convênio, deliberar a concessão dos benefícios fiscais às empresas.

No entanto, alguns desses programas de benefício tributário, como observamos com o REA/ICMS – DF, estão eivados de ilegalidades, na medida em que são oferecidos à margem do referido convênio. Agravando, desta forma, a guerra fiscal do ICMS e enfraquecendo o pacto federativo nacional.

Uma das soluções apresentadas para o fim da guerra fiscal nos estados é a criação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) federal. Calciolari nos mostra que “a competência tributária desse tributo, por apresentar grande possibilidade de indução de condutas, é mais bem

colocada nas mãos da União, visto que esta dispõe de competência reguladora ampla. Outrossim, os Estados dependerão da correta distribuição do *quantum* arrecadado, tornando-se cada vez mais dependentes do repasse de verbas.”<sup>56</sup>

Contudo, qualquer modificação na sistemática do ICMS sem o devido acompanhamento de um projeto desenvolvimentista, norteado pelo cooperativismo entre os entes políticos e com o intuito de confrontar as desigualdades regionais, seria notadamente paliativa.

No tocante às operações interestaduais, na medida em que os benefícios e incentivos fiscais são concedidos à revelia do protocolo do CONFAZ, estes ensejam a perpetuação da guerra fiscal no país. Logo, nota-se que essa disputa impacta negativamente na receita de todo o país e na dos contribuintes, vez que as glosas de crédito, por serem excessivamente onerosas, podem dar azo ao encerramento das atividades empresariais.

Conclui-se, portanto, que o presente trabalho é pertinente para demonstrar os determinantes da Guerra Fiscal do ICMS no Brasil e o impacto negativo que os programas irregulares de benefício fiscal causam ao federalismo fiscal.

---

<sup>56</sup> CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos Jurídicos da guerra fiscal no Brasil. São Paulo: FAPESP/USP. 2006, p. 25.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, F.C.R. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, v.31 n°84, p. 19-62, abr/jun. 2000.

ALVES, Maria Abadia da Silva. Guerra fiscal e finanças federativas no Brasil: o caso do setor automotivo. 2001. 211 f. Dissertação (Mestrado)-Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas.

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

BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. rev. e comp. à luz da Constituição de 1998 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos Jurídicos da guerra fiscal no Brasil. São Paulo: FAPESP/USP. 2006;

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

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

DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. Rev. Sociol. Polit., Curitiba, n. 18, June 2002.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Estado de direito e constituição. São Paulo: Saraiva, 1988. p.16 apud MORAES, Alexandre. Direito constitucional. 23. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GASPERIN, Ana Marlene. Emissão de notas fiscais modelo 1 e 1A ICMS – IPI: a caminhada da certeza. Caxial do Sul: Nordeste. 2006.



GIAMBIAGI, Fabio; DE ALÉM, Ana Cláudia Duarte. Finanças públicas: teoria e prática no Brasil. Elsevier Brasil, 2008.

IANNI, Octávio. Estado e planejamento econômico no Brasil. Editora UFRJ, v.3, 2009.

KINZO, Maria D.'Alva G. A democratização brasileira: um balanço do processo político desde a transição. São Paulo em perspectiva, v. 15, n. 4, p. 3-12, 2001.

NOGUEIRA, André Murilo Parente; ROSSO, Maria Izabel Souza. O Estado Fiscal e o poder de tributar. V. 9. Revista Jurídica (Brasília).

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos Fundamentais do ICMS. 2.ed., São Paulo: Dialética, 1999.

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

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

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

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. Editora Saraiva, São Paulo. 15ª edição, 1999.

OLIVEIRA, Erival da Silva. Prática Constitucional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. Texto para Discussão nº 1469, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2010.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Reforma Tributária: Abrindo Caminhos para o Crescimento e o Fortalecimento da Federação. Democracia, descentralização e desenvolvimento: Brasil & Espanha.

PRADO, S. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. Economia e Sociedade, Campinas, n. 13, dez. 1999.

REZENDE, F. AFONSO, JR. A Federação brasileira: fatos, desafios e perspectivas. Federalismo fiscal–estudos, 2003.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

VARSAÑO, Ricardo et al. Uma análise da carga tributária do Brasil. 1998.

VARSAÑO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão n<sup>o</sup> 405, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 1996.

VARSAÑO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. Planejamento e Políticas Públicas n<sup>o</sup> 15. IPEA, 1997.

SAYD, P. D. Renúncia Fiscal e equidade na distribuição de recursos para a saúde. Dissertação (Mestrado em Saúde Coletiva) – Escola Nacional de Saúde Pública, Fundação Oswaldo Cruz, 2003.