

**CENTRO UNIVERSITÁRIO “ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO” DE
PRESIDENTE PRUDENTE**

CURSO DE DIREITO

ASPECTOS GERAIS DA “GUERRA FISCAL” DO ICMS

Lívia Chaves Saito

Presidente Prudente/SP
2016

**CENTRO UNIVERSITÁRIO “ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO” DE
PRESIDENTE PRUDENTE - SP**

CURSO DE DIREITO

ASPECTOS GERAIS DA “GUERRA FISCAL” DO ICMS

Lívia Chaves Saito

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação da Prof. Ana Laura Teixeira Martelli Theodoro.

ASPECTOS GERAIS DA “GUERRA FISCAL” DO ICMS

Monografia aprovada como
requisito parcial para a obtenção
do Grau de Bacharel em Direito.

Ana Laura Teixeira Martelli Theodoro
Orientadora e Presidente da Banca Examinadora

Examinador

Examinador

Presidente Prudente,

de 2016.

As nossas crenças se transformam em pensamentos.

Nossos pensamentos se transformam em palavras.

Nossas palavras se tornam ações.

Nossas ações se tornam hábitos.

Nossos hábitos se tornam valores.

E os nossos valores revelam o nosso destino.

Mahatma Gandhi

Dedico esta, bem como todas as minhas demais conquistas,
aos meus pais, Cazuó e Lucileni.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço aos meus pais, Cazuo e Lucileni, por me proporcionarem as melhores condições para concluir mais esta etapa, pelo incentivo, apoio e amor incondicional.

Ao meu irmão, Lucas, meu grande amigo, que me guia pelos melhores caminhos desde os meus primeiros passos e que mesmo distante, mantém-se presente.

A minha avó Cida, por cuidar de mim com tanto zelo e estar presente em todas as fases da minha vida.

Ao Leandro, meu namorado, por todo o carinho, companheirismo e por nunca me deixar esmaecer diante das dificuldades.

Aos meus amigos, João e Fernanda, que gentilmente aceitaram colaborar com a conclusão deste trabalho.

A minha professora e orientadora, Ana Laura, pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pelas suas orientações, correções e disposição para sanar as minhas dúvidas.

Por fim, a esta Universidade e todo o seu corpo docente, além da direção e administração, que realizam seu trabalho com tanta dedicação, sempre oferecendo um ensino de qualidade.

RESUMO

O presente trabalho apresenta a chamada “guerra fiscal” como consequência do federalismo fiscal, em que os estados possuem liberdade para legislar sobre determinados tributos. A autonomia dos entes federativos em estabelecer suas próprias alíquotas culmina em falta de cooperação entre eles, despertando a divergência de interesses. Os Estados-Membros oferecem benefícios fiscais e até mesmo suportam a diminuição de receitas a fim de atrair investimentos privados para o seu território, o que ocasiona a desigualdade de concorrência com os demais estados. Aborda-se, ainda, um breve histórico e as características do ICMS, relacionando-o com a “guerra fiscal” entre os estados. Por fim, é feita uma consideração sobre a Lei Complementar nº 87/2015 que fez alterações em relação ao “e-commerce” e sobre a reforma tributária. Para desenvolver este trabalho foram utilizados os métodos de pesquisa: descritivo, dedutivo e histórico, tendo como finalidade apresentar as causas e as consequências da “guerra fiscal” travada entre os estados federativos do Brasil.

Palavras-chave: Federalismo fiscal. ICMS. Guerra fiscal. Substituição Tributária. Reforma tributária.

ABSTRACT

The present study shows the so-called "tax war" as consequence from the fiscal federalism, in which the states have the liberty to legislate on specific taxes. The autonomy from the federal entities to define your own taxes results to lack of cooperation between them, creating a conflict of interests. The member states gives tax benefits and they are able to accept the loss of revenue in order to obtain private investments in your territory. This action results on an unfair competition with the other states. In this study is also introduced a short review and the characteristics from the ICMS (VAT tax), relating to the "tax war" between the states. Finally, we provide a consideration about the Complementary Law nº 87/2015, which makes changes related to the e-commerce and the tax reform. To develop this work, we have used as research methods: descriptive, deductive and historical in order to provide the real causes and consequences from the "tax war" held between the federal states of Brazil.

Keywords: Fiscal Federalism. ICMS (VAT tax). Tax War. Tax Substitution. Tax Reform.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações

ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ART - Artigo

CF - Constituição Federal

STJ - Supremo Tribunal de Justiça

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

EUA - Estados Unidos da América

CTN - Código Tributário Nacional

DF - Distrito Federal

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

TCE - Tribunal de Contas do Estado

LC - Lei Complementar

SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - A evolução do ICMS e as isenções entre 2008 e 2013

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 FEDERALISMO FISCAL	11
3 ASPECTOS GERAIS DO ICMS.....	14
3.1 Breve Histórico	15
3.2 Princípios Específicos	17
3.3 Fato Gerador	19
3.4 Mercadorias e Serviços	24
3.5 Sujeição Passiva	26
3.6 Base de Cálculo e Alíquota	28
4 EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015	31
5 A GUERRA FISCAL DO ICMS	33
5.1 A Inconstitucionalidade do §2º do Artigo 2º da Lei Complementar 24/75	36
5.2 A Consequência dos Benefícios Fiscais.....	38
5.3 Posicionamento dos Tribunais	40
5.4 Substituição Tributária.....	43
5.5 A Reforma Tributária	45
6 CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	48

1 INTRODUÇÃO

Inicialmente, cumpre ressaltar a importância do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, pois, trata-se da maior fonte de renda dos estados e do Distrito Federal. De acordo com o Ministério da Fazenda, a arrecadação é superior ao Imposto de Renda.

Há longa data, os estados concedem benefícios fiscais como forma de atração para que empresas privadas realizem investimentos e se instalem em seus respectivos territórios, e estas empresas se beneficiam com a redução de gastos e custos. Por outro lado, favorecem o crescimento econômico, geram empregos e vantagens para o desenvolvimento social do estado, contudo, esta política de atração de investimentos é considerada irregular, pois os estados utilizam a competência para legislar sobre o ICMS para criar suas próprias alíquotas e a realizam de forma unilateral, sem a aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Neste cenário de verdadeira disputa de incentivos fiscais, o excesso de concessões de benefícios culminou na chamada “guerra fiscal” do ICMS, em que os atrativos aumentam à medida que a guerra se acirra. O próprio nome já sugere o conflito existente entre os estados federativos, de modo que a cooperação elucida pelo federalismo fiscal transformou-se em concorrência e rivalidade.

A doutrina e jurisprudência se posicionam no sentido de considerar inconstitucional os benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos estados, sem que respeitem o disposto na Lei Complementar nº 24 de 1975, que exige a unanimidade dos membros do CONFAZ para que seja aprovado. Entretanto, mesmo sem a aprovação do convênio, os estados implementam seus próprios incentivos fiscais. Os efeitos e consequências desta atitude não se limitam apenas aos estados envolvidos, como também, se estendem à União, aos municípios, às empresas, aos cidadãos, enfim, afetam toda a coletividade.

Para a realização deste trabalho, utilizou-se pesquisa bibliográfica desenvolvida por meio de doutrinas, materiais publicados em livros, artigos e teses, bem como legislações tributárias. A pesquisa descritiva conclusiva mostrará as consequências oriundas do conflito travado entre os estados, e por fim, o método dedutivo será aplicado para analisar o funcionamento da “guerra fiscal” e apresentar uma conclusão.

2 FEDERALISMO FISCAL

A origem da palavra Federalismo deriva do latim e significa amigo, uma vez que, os estados atuam como uma associação, formando um novo Estado. A forma federativa de Estado surgiu no ano de 1787, no momento em que as 13 colônias britânicas da América conquistaram a sua independência nos Estados Unidos da América (EUA), tornando-se estados soberanos e independentes, tendo como principal característica a descentralização geográfica do poder do Estado. Conforme dicção de Nelson de Freitas Porfírio Júnior (204, p.4-5): "embora alguns autores apontem a Confederação Helvética, surgida em 1291, como o primeiro exemplo de aliança federativa entre Estados, reconhece-se geralmente que o Estado Federal moderno nasceu apenas em 1787, com o surgimento dos Estados Unidos da América [...]". Insta salientar que a proclamação da independência das colônias ocorreu em 1776, entretanto, a formalização do pacto federativo se deu em 1787¹.

No Brasil, o federalismo foi constituído com a vinda da Constituição Federal de 1988, após o período de ditadura. Adentrando ao tema, é importante ressaltar os dispositivos constitucionais brasileiros acerca da forma federativa de Estado, quais sejam, o artigo 1º, *caput*, e o artigo 18, *caput*, da Constituição Federal de 1988:

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:[...]

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos dessa organização.

Importante ressaltar que o artigo 60, §4º, I da Constituição Federal prevê que a forma federativa de Estado não pode ser objeto de emenda constitucional com a finalidade de abolição.

Logo, é uma cláusula pétrea, que não pode ser abolida por emenda constitucional. Os dispositivos destacados afirmam a soberania nacional, conferem a autonomia dos entes federados e o pacto federativo indissolúvel.

¹ PRESTES, L. F. Federalismo e sua aplicabilidade no sistema brasileiro atual. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13396. Acesso em: 15/10/2016.

A Federação brasileira é composta pela união, os estados, o Distrito Federal e os municípios. A união estabelece que cada ente possua autonomia legislativa e administrativa para criar leis e vincular a administração com base em seus próprios interesses, desde que atuem dentro dos limites constitucionais e estejam de acordo com a Constituição Federal. No federalismo ocorre a descentralização dos poderes, distribuindo competência entre os estados, e sob prisma da esfera fiscal, a constituição garante que cada nível do governo tenha liberdade de estabelecer seus próprios impostos, assegurando a receita tributária pertinente a eles.

Para que seja compreendido o contexto da “guerra fiscal” entre os estados é necessário que se entenda o federalismo fiscal. Não se fala em federalismo sem que haja federalismo fiscal, aos estados é conferido o exercício da competência tributária, que, de acordo com o doutrinador Roque Antônio Carrazza, é a manifestação da função legislativa, que deflui da Constituição. Em suma, criar tributos é legislar. Segundo leciona Carrazza (2011, p. 31):

Noutro dizer, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere à determinadas pessoas para que tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, a partir de faculdades constitucionais) pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso ou, até, suprimi-la, por intermédio da não tributação pura e simples ou do emprego de mecanismo jurídico das isenções. (grifo nosso)

A princípio, a ideia de que cada ente seja responsável e livre para estabelecer seus próprios tributos é significativamente eficaz, pois devido à proximidade, eles conhecem as necessidades da população e com a obtenção de recursos próprios, podem oferecer as melhores condições para o desenvolvimento econômico da sua região. O tributo deve ser eficiente do ponto de visto econômico, de modo que as receitas tributárias sejam previsíveis e estáveis, suprimindo as necessidades da população local de forma transparente e justa². Tendo em vista a extensão territorial do Brasil, este modelo federativo é o mais adequado para que o poder de legislar fique próximo do cenário econômico de cada ente da federação.

Nesse contexto, tomando como base a autonomia legislativa em estabelecerem as próprias alíquotas do ICMS, observa-se divergência de interesses

² LOVATO, G. L. **Federalismo e federalismo fiscal: controvérsias sobre o sistema brasileiro de desenvolvimento regional**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/8179/federalismo-e-federalismo-fiscal/2>. Acesso em 10/10/2016.

dos Estados-Membros, culminando em conflitos que trazem consequências nefastas a toda a Federação.

Para melhor entendimento, Guilherme Bueno de Camargo (2004, p.203) conceitua a guerra fiscal da seguinte forma:

Um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas de governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais para evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. [...] essas iniciativas são o uso de benefícios fiscais com a finalidade de induzir a alocação de investimentos nos territórios locais.

A partir dessas informações, podemos realizar um estudo da “guerra fiscal” travada entre os estados da federação e das consequências geradas pelas divergências de interesses e de alíquotas.

3 ASPECTOS GERAIS DO ICMS

O ICMS é sigla do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, é um imposto brasileiro e está presente na Constituição Federal de 1988.

Com base em dados divulgados pelo Ministério da Fazenda, o ICMS é o principal imposto do país, pois gera receita de R\$ 320 bilhões por ano, sendo maior que o Imposto de Renda. De acordo com o secretário-executivo interino do Ministério da Fazenda, Dyogo Oliveira, a “guerra fiscal” teve seu tempo e função, mas perdeu o sentido. Ele acrescenta que o ela não cumpre mais o papel de desenvolvimento regional, porque as empresas escolhem os estados que garantem os maiores incentivos³.

A principal finalidade do tributo é arrecadar recursos para os cofres públicos, ou seja, tem uma finalidade predominantemente fiscal, por vezes, assumindo papel extrafiscal (mecanismo de interposição econômica) e parafiscal (arrecadar recursos destinados ao custeio de atividades não pertencentes ao próprio Estado). O tributo nunca deriva de uma atividade sancionatória, é apenas uma prestação pecuniária instituída em lei, que é fonte direta e imediata dos tributos, em que prevalece o princípio da compulsoriedade, isto é, o sujeito passivo tem o dever de pagar o tributo independentemente de vontade ou conhecimento da sua criação⁴. O Código Tributário Nacional traz a definição oficial de tributo, dada com a seguinte redação em seu artigo 3º:

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.

Face ao exposto, analisaremos detalhadamente o conceito de tributo. Diz-se por prestação pecuniária, aquilo que pode ser expresso em moeda, entretanto, há entendimento no sentido de que a expressão “cujo valor nela se possa exprimir” autorize que a prestação possa ser realizada através de tributos *in natura* (em bens)

³ Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2013/outubro/icms-e-o-principal-imposto-do-pais-diz-secretario-executivo>. Acesso em: 15/10/2016.

⁴ Disponível em: <http://jorgeaugustoac.blogspot.com.br/2011/04/finalidades-dos-tributos-fiscal-e.html>. Acesso em 15/10/2016.

ou *in labore* (em trabalho ou serviços), tendo em vista que são suscetíveis de apreciação econômica. Entretanto, somente é possível em casos expressos em lei, como o da Lei Complementar 104/2001 que acrescentou o inciso XI ao art. 156 do CTN, autorizando a dação em pagamento de bens imóveis para a extinção de crédito tributário.

A prestação compulsória tem como fundamento o poder de império do Estado, em que o dever de pagar é imposto pela lei, tornando-se irrelevante a vontade do sujeito passivo. Esta regra não admite exceção.

Por sua vez, ocorre a falta de correspondência entre a cobrança de um tributo e a punição de um ato ilícito, pois o tributo não possui finalidade sancionatória, visa apenas arrecadar e intervir em situações sociais e econômicas, enquanto que a multa é uma sanção por ato ilícito e a finalidade é coibi-lo, não tendo como principal objetivo a arrecadação de recursos. Esta é a elementar diferença entre tributo e multa.

Em relação à prestação ser instituída em lei, é uma regra sem exceção, pautada no princípio da legalidade. O tributo pode ser criado por lei complementar ou ordinária e ainda por meio de Medida Provisória, pois a lei é aprovada pelos representantes do povo.

A cobrança é plenamente vinculada, não havendo qualquer possibilidade de exceção quanto à concessão de benefícios específicos. Os administradores, fiscais, auditores e procuradores não possuem autoridade para alterar o previsto em lei e a natureza jurídica é determinada através do seu fato gerador, ou seja, a situação que enseja a obrigação de pagar o tributo.

Por fim, o tributo é dividido em cinco espécies, quais sejam: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios⁵. Este trabalho tem como foco o estudo do ICMS, portanto, apenas este imposto será abordado de forma discriminada.

3.1 Breve Histórico

Inicialmente vigorava o Imposto sobre Venda e Consignações (IVA), de competência estadual, entretanto, por haver restrição quanto ao campo de atuação, os estados o ampliavam de forma abusiva para que conseguissem abranger as

⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de direito tributário, 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 36.

demais operações. Com a Emenda Constitucional nº 18, o IVA foi substituído pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), também de caráter estadual, este imposto aplicava alíquota única para todas as mercadorias e a sua incidência não era cumulativa⁶.

Cumprе salientar que o ICM era um imposto sobre a produção, desta forma, apenas os estados que produziam a mercadoria tinham direito a toda receita gerada, o que agravava a desigualdade de renda entre eles. Os estados menos favorecidos e com menor capacidade de produção sofriam graves consequências econômicas.

Para solucionar este problema, a Constituição Federal de 1988 inseriu a incidência do imposto sobre alguns serviços, alterando o nome para ICMS. O art. 155, inciso II da CF de 88 aduz que o ICMS tem como base as operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Este imposto tem caráter estadual, portanto, tem sua regulamentação em Leis estaduais e Decretos.

Cada ente da federação possui suas próprias leis tributárias que são regulamentadas pelo Código Tributário Nacional, instituída pela Constituição Federal de 88 e que apresenta normas e princípios norteadores. Atualmente, os Estados e o Distrito Federal devem respeitar o art. 155, I, II, III da CF, abaixo citado:

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.

Tomando como base o imposto estadual ICMS, nota-se que o conflito tem início no momento em que as alíquotas são estipuladas de forma diversa em relação aos outros estados, trazendo consequências negativas a todos. Isto ocorre de forma unilateral, e sem a concordância e cooperação dos demais estados federados, os Estados oferecem benefícios fiscais ou até mesmo a renúncia de receitas a fim de angariar novos investimentos e obter a instalação de empresas na sua região, desta forma, almejam aquecer a economia local com o aumento de empregos e circulação de capital.

⁶ Disponível em: <http://www.valortributario.com.br/icms/>. Acesso em: 16/10/2016.

3.2 Princípios Específicos

O ICMS, por vezes, tem função extrafiscal, cuja finalidade é interferir na economia, incentivando ou desestimulando alguns setores, a fim de encontrar equilíbrio econômico. Pode ser feito através de incentivos fiscais, isenção do imposto, entre outros. Com base no entendimento de Rafael Correa Fuso, a extrafiscalidade tende a atender metas relacionadas ao desenvolvimento econômico, ainda conclui que “o objetivo econômico é identificado no momento em que não se oneram com muitos tributos bens indispensáveis à indústria, ao comércio e à população⁷.”

O dispositivo constitucional do art. 155, §2º, III, estabelece que o ICMS: “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;” Nota-se que o legislador utilizou a palavra “poderá”, entretanto, a sua aplicação é obrigatória, conforme Carrazza (2012, p.488):

[...] quando a Constituição confere a uma pessoa política um “poder”, ela, *ipso facto*, está impondo um “dever”. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm *poderes-deveres* (ou, como mais apropriadamente proclama Celso Antônio Bandeira de Mello, *deveres-poderes*). Portanto, a seletividade no ICMS, tanto quanto no IPI, é obrigatório. Melhor elucidando, o ICMS, *deverá* ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. (grifo nosso)

Através do princípio da seletividade, o encargo de cada produto ou serviço pode ser diverso, pois deve ser utilizado o critério da essencialidade. O legislador precisa diferenciar os de maior ou menor tributação, aqueles cuja característica é “supérflua”, ou seja, desnecessária, terá maior incidência do imposto em face dos bens ou serviços essenciais. A aplicação dos encargos é inversamente proporcional à essencialidade das mercadorias, logo, os bens considerados imprescindíveis para atender as necessidades básicas da população são menos onerados.

A seletividade tem como pilares: o princípio da isonomia, pois a tributação é ajustada conforme a capacidade econômica do contribuinte, onerando intensamente os produtos considerados “supérfluos” e o princípio da dignidade da pessoa humana que deve ser assegurado pelo Estado, que por sua vez, deve oferecer

⁷ Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/75f7/extrafiscalidade-do-ipi-icms-e-iptu-rafael-correia-fuso>. Acesso em: 28/10/2016.

um padrão de vida mínimo. Logo, todos os itens que são classificados como essenciais devem ter sua carga tributária reduzida, de modo que a população possa ter qualidade de vida. Os principais produtos são relacionados à alimentação, moradia, saúde, entre outros.

Além da dispensabilidade do produto, é importante ressaltar que o seu caráter prejudicial também deve ser levado em consideração, como por exemplo, o cigarro, que recentemente teve um reajuste tributário significativo, objetivando desestimular o seu consumo.

A regra geral é que ICMS é um imposto estadual não-cumulativo, ou seja, ocorre a compensação do imposto pago na etapa anterior com o imposto da etapa seguinte, tornando-se plurifásico, incidindo em diversas fases de transmissão da mercadoria. A não-cumulatividade está inserida no art.155, § 2º, inciso I da CF, e o inciso II aduz uma exceção a este princípio, apontando a isenção ou não-incidência do tributo, casos em que não é possível utilizar o crédito para compensar ou anular créditos das operações anteriores.

Seguindo a linha de entendimento proposta por Luiz Alberto Pereira Filho (2005, p.45):

Quando a CF impõe que o ICMS será não-cumulativo, leva-se em conta o preço do produto: a incidência de um mesmo imposto em diversas operações relativas ao mesmo produto acaba por acumular as várias incidências desse tributo no preço do produto. [...]

Deste modo, nota-se que o contribuinte será responsável apenas pela diferença entre o valor da mercadoria ou serviço adquirido e o da sua revenda, se fosse pela totalidade do valor ocorreria a tributação cumulativa ou em cascata.

Outro princípio de extrema importância é o da legalidade, a CF/88 traz em seu artigo 5º, II que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude da lei”. Para o particular, entende-se que pode fazer tudo o que não está previsto em lei, e para a Administração Pública, o entendimento é de que somente pode fazer o que a lei permitir.

Nas palavras de Alexandre Machado de Oliveira: “O princípio da legalidade tributária está a impor ao Estado a sua atuação incondicionalmente

baseada na lei, é o que damos o nome de reserva legal”⁸. Portanto, o Estado tem a sua atuação vinculada à ao estabelecido em lei.

Por fim, verifica-se que o legislador se preocupou em proteger o contribuinte, que somente terá o dever de pagar o imposto nos casos previamente estabelecidos em lei.

3.3 Fato Gerador

Por derradeiro, o imposto é um tributo que tem a sua arrecadação de forma não vinculada e incide sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo, obrigando-o a cumprir obrigações perante ao Estado. Para se determinar os fatos geradores deve-se observar os princípios do direito, os fundamentais são:

O da legalidade, cuja cobrança do imposto está diretamente vinculada à lei instituída anteriormente;

O da capacidade contributiva, cujo valor do imposto está condicionado à capacidade econômica do contribuinte, este princípio está inscrito no §1, do artigo 145 da CF/88, com a seguinte redação:

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

E o da não afetação ou da não vinculação, que impede que as receitas do imposto sejam vinculadas a algum órgão, fundo ou despesa, uma vez que, se relaciona com a destinação da receita obtida através do ICMS. Deve-se respeitar a atividade discricionária da Administração, para que os recursos sejam investidos de forma adequada, conforme necessidade de cada local.

O imposto com maior índice de arrecadação e de elevada importância para os estados da federação é o ICMS. A LC 87/96 que regula este imposto, possuindo abrangência nacional com o complemento em leis estaduais. É chamada “Lei Kandir”, que entrou em vigor em 13 de setembro de 1996 no Brasil.

⁸ OLIVEIRA, Alexandre Machado de. **Princípios da legalidade e anterioridade no Direito Tributário**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 77, jun 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7864>. Acesso em out 2016.

O fato gerador (momento em que nasce a obrigação de pagar o tributo) do ICMS é determinado em lei, ocorre quando a mercadoria tem sua titularidade transferida. Para Antônio Paulo Mariano (2009, p.73), os elementos que compõem o fato gerador são:

1. objetivo ou núcleo - descrição dos fatos que determinarão o nascimento da obrigação tributária;
2. subjetiva ou pessoal - sujeito ativo e passivo;
3. espacial (territorial) local onde o fato gerador se aplica. Ex: IR - lucros obtidos no país;
4. temporal - momento em que o fato gerador é constituído (situação de fato ou situação jurídica) - artigo 116 do CTN;
5. dimensional (quantitativo ou valorativo) - base de cálculo e alíquota.

Os fatos geradores do ICMS estão definidos na LC nº 87/96, em relação às mercadorias:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

Os fatos geradores das prestações de serviços são as seguintes:

- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
 - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

Por fim, os fatos geradores do ICMS relacionado às exportações:

- IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;
- X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
- XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;
- XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (NR)

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Esta Lei Complementar, por sua vez, também limita a incidência do imposto em alguns casos específicos, como os expostos no art. 3º, assim redigido:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços;

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Com fundamento no art. 155 da Constituição Federal, constata-se que o ICMS deve ser instituído por meio de lei ordinária e é de competência dos Estados e do Distrito Federal, sendo um imposto sobre 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. Como leciona Roque Antônio Carrazza (2012, p.40): “O ICMS é um imposto de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal. Portanto, estas unidades federadas podem, mediante lei ordinária e observadas as diretrizes constitucionais, instituí-lo ou sobre ele dispor.”

Analisando detalhadamente, constata-se que este imposto representa grande parte das receitas estaduais e tem caráter predominantemente fiscal. Ainda, na dicção de Carrazza (2012, p.40 e 41):

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber:

- a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior;
- b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) o imposto sobre serviços de comunicação;
- d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica;
- e) e o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Operações estão relacionadas ao negócio mercantil, tem a ver com o bem móvel posto à venda; mercadoria é todo objeto de troca com habitual finalidade mercantil; circulação refere-se à transmissão jurídica da mercadoria, que, por sua vez, é o produto transmitido por pessoa que exerce o comércio com habitualidade. É importante destacar esta característica, pois a habitualidade é necessária e obrigatória para que incida o ICMS.

Contudo, a Constituição Federal expõe exceções. Os produtos importados do exterior sempre serão submetidos à incidência do ICMS, desde que sejam bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento, ainda que não faça-se habitual, podendo ser pessoa física ou jurídica. Caberá o imposto ao Estado que receber a mercadoria, independente de quem será o destinatário final, é o denominado ICMS-*Importação*. Esta tributação se refere ao incorporamento de mercadorias na empresa que importou, com a finalidade de comercializá-las.

Exemplo em que não haverá incidência do referido imposto são nos casos de operações de Leasing, pois não ocorre a transferência da propriedade e da titularidade do bem, independentemente de ser importação ou não.

O art. 155, §2º, IX e X da CF/88 estabelece que o ICMS:

IX - incidirá também:

- a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;
- b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;
- b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
- c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;
- d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

Analisando a cobrança do ICMS, nota-se que não haverá incidência na venda dos ativos, quando destinadas a formação de capital social de uma nova empresa, por não se tratar de uma transação mercantil, mas apenas uma operação societária, e nem quando o ativo for consumido pela própria empresa.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça se posiciona da seguinte forma: “não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. (Súmula 166). É irrelevante para fins de incidência deste imposto que os estabelecimentos situem-se em Estados distintos, pois a empresa de destino pode ser considerada como uma “filial”, de modo que não interfira nas receitas tributárias dos Estados envolvidos, evitando trazer consequências para o processo de transferência.

É essencial que a operação de circulação de mercadoria tenha caráter de negócio jurídico, deve haver a troca de titularidade, isto posto, não basta que meramente ocorra a transferência fática. Há entendimento diverso, no sentido de que apenas a circulação fática da mercadoria é fato gerador de incidência do ICMS, todavia, este posicionamento não prevalece⁹.

Por fim, seguem os locais definidos na LC nº 87/96 para que seja feita a cobrança do ICMS, tratando-se de mercadoria ou bem:

- a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
- b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;
- d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
- e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;
- f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria importada do exterior e apreendida;
- g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;
- h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

Relacionados à prestação de serviço de transporte, os locais de cobrança são os seguintes:

- a) onde tenha início a prestação;

⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**, 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p.805.

- b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do § 3º do art. 13;

Tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

- a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;
- b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;
- c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;
- c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite;
- d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

Por fim, em relação à incidência de ICMS ocorrida fora do Brasil:

- IV - tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário.

Destarte, a Lei Complementar estabelece explicitamente os locais de incidência de cada caso específico.

3.4 Mercadorias e Serviços

A operação mercantil é regida pelo direito comercial e tem sido praticada no âmbito empresarial, cuja finalidade é obtenção de lucro. Mercadoria está relacionada com ato de mercância, e deve ser objeto de compra e venda, sendo que o mesmo produto pode ser considerado mercadoria nas mãos de uma pessoa e um objeto nas mãos de outra. Logo, um vestido vendido por uma loja comercial, sem dúvidas será objeto de incidência de ICMS, entretanto, se uma pessoa compra este mesmo vestido e revende por qualquer motivo pessoal, esta operação não será tipificada como ato de mercancia, pois não se enquadra como mercadoria e nem sequer é habitual.

O que importa para caracterizar um bem como mercadoria é o seu destino, que obrigatoriamente deverá ser para fins de consumo, conseqüentemente, no momento em que é consumido, deixa de ser mercadoria. De maneira simplificada, mercadoria é conceituada como bens móveis destinados à compra e venda ou

revenda, qual seja, destinação comercial. Assim sendo, os imóveis e as coisas móveis não disponíveis para comércio não são considerados mercadorias.

Apenas os bens móveis estão compreendidos no conceito de mercadoria, porém, nos dias de hoje, os bens incorpóreos (fisicamente intangíveis) também podem ser classificados como mercadoria.

O STF se posiciona com entendimento de que o ICMS incide sobre a comercialização de software (programas de computador), mesmo que não seja adquirido materialmente, como nos casos de download, ou seja, transferência de arquivos de um servidor remoto para um computador local.

A jurisprudência é pacífica no sentido de que também haverá incidência do ICMS nas cópias cinematográficas vendidas em série, conforme a súmula 662 do STF: “É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete.”

Na dicção de Roque Antônio Carrazza (2011, p.46):

[...] o conceito de *mercadoria*, no que diz com o ICMS, há de ser entendido como o era em direito comercial, ao ensejo da entrada em vigor da Constituição Federal de 1988. [...] mercadoria, tornamos a repetir, é o bem móvel, que se submete à mercancia, ou seja, que é colocado no mundo do comércio (*in commercium*), sendo submetido, pois, ao regime de direito mercantil, que se caracteriza, como corre magistério, pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes. Mercadoria, enfim, é coisa fungível (que se pode substituir por outra que tenha as mesmas características e sirva para satisfazer as mesmas necessidades) que destina ao comércio. Continua sendo mercadoria o bem adquirido para ser vendido, mas só depois de submetido a processo de industrialização. (grifo nosso)

Por outro lado, a prestação serviço, que é tributada pelo ICMS, envolve a manifestação de riqueza sobre as operações de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação. Lembrando que os demais serviços de transporte são de competência municipal, e o tributo aplicado é o ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Portanto, ônibus coletivo urbano somente será tributado pelo ICMS estadual se o trajeto percorrido exceder os limites do município, caso contrário, incidirá o ISS.

Por muito tempo houve divergência de entendimento a respeito dos serviços de provedores de internet e sobre a habilitação de telefone celular, todavia, a Corte editou súmulas nos seguintes termos:

STJ - Súmula 334 - O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à internet.

STJ - Súmula 350 - O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular.

Isto posto, nota-se que a cobrança do ICMS apenas será realizada a título oneroso, como nos serviços de TV a cabo, contudo, não incide nos atos preparatórios, bem como na instalação de equipamentos, adesão, entre outros.

3.5 Sujeição Passiva

O sujeito passivo é definido como aquele que suporta a obrigação de cumprir a exigência tributária. A doutrina divide o sujeito passivo em direto e indireto. O primeiro é caracterizado por ter uma relação direta como fato gerador, enquanto que o segundo estabelece uma relação indireta, que é fundada na atuação de um terceiro com quem possui relação jurídica. Ives Gandra da Silva Martins (2013, p. 828) arrola algumas situações para justificar a necessidade haver o sujeito passivo indireto:

[...] impossibilidade de atingir o sujeito passivo direto (ex.: residente ou domiciliado no exterior, anônimo ou desaparecido), dificuldade de atingir o sujeito passivo direto (ex.: ambulantes; pessoas estabelecidas em local de difícil acesso, etc.), maior comodidade e melhor eficiência da arrecadação (ex.: diminuição da sonegação) e a possibilidade de responsabilização por intervenção no ato ou fato (ex.: tabeliães, corretoras de títulos e valores mobiliários).

A sujeição passiva indireta é realizada por meio da transferência ou da substituição. Sinteticamente, na transferência, a obrigação é passada para outro sujeito devido à ocorrência de fato posterior, quais sejam: a solidariedade (o devedor que paga tudo se torna sujeito indireto quanto à parte que caberia aos demais); a sucessão (quando a obrigação passa para os herdeiros) e a responsabilidade (quando terceiro responde pela obrigação do sujeito direto). A substituição não está atrelada a fato posterior, pois o sujeito passivo indireto assume desde o início o lugar do sujeito passivo direto, sendo o responsável pela obrigação tributária.

Os sujeitos que não exercem atividades com a finalidade mercantil ou não praticam atos com habitualidade são excluídos da sujeição passiva, ainda nas palavras de Ives Gandra da Silva (2012, p. 831):

Excluem-se da categoria de sujeitos passivos da exação, por decorrência, as pessoas que, em função de suas atividades, não estejam inseridas nesse ciclo econômico composto por sucessivas operações comerciais que têm por objeto mercadorias, como é o caso da empresa que vende bens integrantes de seu ativo fixo, tal como reconhecido, anteriormente, pela doutrina e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Assim, o art.4.º da Lei Complementar 87/1996, estabelece quem é contribuinte do ICMS:

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

Para reforçar o entendimento e elucidar cada situação, o art. 21 do Convênio n. 66/88 expôs quem são os contribuintes:

Art. 21 Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços descritas como fato gerador do imposto.

Parágrafo único. Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

I - o importador, o arrematante ou o adquirente, o produtor, o extrator, o industrial e o comerciante;

II - o prestador de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

III - a cooperativa;

IV - a instituição financeira e a seguradora;

V - a sociedade civil de fim econômico;

VI - a sociedade civil de fim não econômico que explore estabelecimento de extração de substância mineral ou fóssil, de produção agropecuária, industrial ou que comercialize mercadorias que para esse fim adquira ou produza;

VII - os órgãos da Administração Pública, as entidades da Administração Indireta e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

VIII - a concessionária ou permissionária de serviço público de transporte, de comunicação e de energia elétrica;

IX - o prestador de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, e que envolvam fornecimento de mercadorias;

X - o prestador de serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios, e que envolvam fornecimento de mercadorias ressalvadas em lei complementar;

XI - o fornecedor de alimentação, bebidas e outras mercadorias em qualquer estabelecimento;

XII - qualquer pessoa indicada nos incisos anteriores que, na condição de consumidor final, adquira bens ou serviços em operações e prestações interestaduais.

No que diz respeito à capacidade passiva, não é requisito que o sujeito possua capacidade civil ou que esteja constituída a empresa, basta que incorra em uma unidade econômica ou profissional, e que exerça atividades com habitualidade.

Face ao exposto, conclui-se que o sujeito passivo deverá fazer parte de um ciclo econômico com finalidade mercantil, de forma habitual e no que concerne à operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços intermunicipais e interestaduais e de comunicação.

A sujeição tributária passiva também pode ocorrer através da substituição tributária, que consiste na alteração da responsabilidade do contribuinte originário a outro contribuinte indireto da operação ou prestação de serviço, relacionados ao ICMS, entretanto, será abordado mais detalhadamente no tópico 5.4.

3.6 Base de Cálculo e Alíquota

A base de cálculo deve representar o *quantum* devido pelo contribuinte, ou seja, a quantificação compreendida nas operações mercantis que incidem o ICMS.

Segundo definição de Geraldo Ataliba (2000, p. 108), base de cálculo é a “perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeat*”.

Nas operações relacionadas ao transporte, o cálculo será feito com base no preço do serviço, visto que, necessariamente deve ser um serviço oneroso, excluindo-se os gratuitos. Por outra lado, nas operações de circulação de mercadorias, o cálculo é realizado sobre o preço do produto.

As alíquotas do ICMS são *ad valorem*, ou seja, são expressas em percentagem (%) e têm como base o valor da mercadoria ou serviço, além disso, devem estar previstas em lei ordinária, seguindo o critério da legalidade. De modo que o valor do tributo seja estabelecido através da aplicação do percentual da alíquota sobre a base de cálculo.

Entretanto, os Estados-membros e Distrito Federal não têm total autonomia para fixar suas próprias alíquotas, elas sofrem limitações, devendo respeitar as alíquotas máximas e mínimas que são determinadas por resoluções editadas pelo Senado Federal.

A Constituição Federal, em seu art. 155, §2º, V, estabelece que:

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;

Importante salientar que esta lei abrange apenas as operações internas, não alcançando as interestaduais e as de exportação. Contudo, não é permitido que se estabeleça alíquota interna com percentual inferior aos previstos para operações interestaduais. Esta medida visa proteger e evitar abusos entre os estados federativos.

As alíquotas para operações interestaduais são reguladas pelo exposto no art. 155, §2º, VI, VII e VIII da CF, com a seguinte redação:

- VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;
- VII - 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 o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;
- VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:
 - a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
 - b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

Os incisos VII e VIII foram alterados pela Emenda Constitucional nº 87/2015 que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2016 e será válido até 1 de janeiro de 2019. Esta mudança marca o início de uma transição que visa por fim à “guerra fiscal”, que tão gravemente afeta a economia dos estados.

Na redação anterior, a regra era de que imposto seria devido ao estado de origem da mercadoria, exceto nos casos em que o comprador-destinatário fosse contribuinte do imposto e ao mesmo tempo consumidor final, pois nessas operações era aplicado o Diferencial de Alíquota de ICMS - DIFAL.

O grande conflito se deu no momento em que o comércio eletrônico (“e-commerce”) ganhou forças, angariando uma parcela significativa das vendas do comércio. Os estados federativos menos favorecidos tiveram o seu desenvolvimento econômico comprometido, pois devido à facilidade de compra pela internet, os

consumidores passaram a adquirir produtos de outros estados, deixando de recolher impostos na sua localidade.

Por sua vez, os mais favorecidos foram os estados de São Paulo e Rio de Janeiro, que possuem grandiosos centros econômicos e se especializaram em vendas “on-line”, conseqüentemente, culminou em um aumento expressivo da arrecadação do ICMS, pois toda a receita era retida no estado de origem do produto.

4 EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015

Até pouco tempo, o comum era que as pessoas realizassem compras em seus próprios estados, pois havia maior facilidade de acesso às lojas físicas, desta forma, mantinha-se um equilíbrio entre as arrecadações estatais. Lembrando que a regra era que o imposto seria retido na “saída” da mercadoria, portanto, como o estado de origem e de destino geralmente eram o mesmo, toda a arrecadação pertencia a ele. Quando diversos, ou seja, quando o estado consumidor final (contribuinte do ICMS) adquiria mercadorias de empresas de outra localidade, poderia incorrer no recolhimento do DIFAL ou a arrecadação se daria na operação seguinte, no momento da revenda para o consumidor final. Assim estava disciplinado nos termos dos incisos VII e VIII do §2º do art. 155 da CF/88 antes da EC nº 87/2015. Qual seja:

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

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

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

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

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

A reviravolta se deu no instante em que os avanços tecnológicos impulsionaram as operações realizadas por meios eletrônicos, ganhando espaço no mercado, isto posto, nas operações envolvendo consumidor final, todo o ICMS passou a ser retido no estado de origem da mercadoria, sem que nada fosse arrecadado pelo estado consumidor. Para amenizar esta disparidade, foi editada a EC nº 87/2015, que alterou os incisos VII e VIII do §2º do art. 155 da CF/88 e incluiu o art. 99 do ADCT.

Atentando para o fato de que esta situação somente fez alterações nos casos de venda para consumidores finais não contribuintes do ICMS, nas demais operações de circulação de produto, como as ocorridas dentro de um mesmo estado ou as realizadas para consumidores finais contribuintes do ICMS, a nova lei não gerou efeitos.

A nova redação propõe que os estados de destino fiquem com toda a arrecadação do ICMS, e para evitar um impacto danoso na economia, o legislador prevê que este processo seja feito de forma gradativa. A transferência completa ocorrerá apenas em 2019, ano em que a totalidade da receita do ICMS ficará com o

estado de destino. Conforme exposto no art. 99 do ADCT da CF/88, que tem a seguinte redação:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

A mudança ocorre justamente nas relações que envolvem o estado de origem com o consumidor final não contribuinte pertencente à estado distinto. No que concerne a essa relação, a alíquota sempre será interestadual e haverá o recolhimento do DIFAL. Diferentemente do disciplinado antes da EC nº 87/2015, em que para configurar operação interestadual era necessário que o destinatário final fosse contribuinte do ICMS, caso contrário, haveria incidência apenas da alíquota interna do estado de origem.

Supondo que um comerciante de “e-commerce”, situado no estado de São Paulo, realize uma venda para um cliente no estado da Bahia, o tributo será recolhido da seguinte forma no ano de 2016: 40% será destinado para a Bahia e 60% para São Paulo. A finalidade desta medida é balancear as receitas estaduais, solucionando um dos motivos causadores da tão discutida “guerra fiscal do e-commerce”.

Após breves comentários a respeito da “guerra fiscal” relacionada ao comércio eletrônico, inicia-se o estudo da “guerra fiscal” do ICMS entre os estados causada pela concessão de benefícios fiscais.

5 A GUERRA FISCAL DO ICMS

A “guerra fiscal” é a disputa entre os estados federativos em busca de atrair investimentos privados para o seu território e é realizado através da concessão de benefícios e/ou renúncias fiscais. Ricardo Varsano (1997, p.2) conceitua guerra fiscal como: “uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha – quando de fato existe algum ganho – impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva.”

Como apontado anteriormente, os estados possuem autonomia para legislar sobre a alíquota de seus respectivos territórios, os que possuem menor presença de centros de distribuição e produção de mercadoria oferecem benefícios fiscais com a finalidade de atrair pesados investimentos privados, desta forma, auferem vantagens em detrimento dos demais estados. De imediato, esses benefícios aquecem a economia local com o aumento de empregos e de investimentos, contudo, tornam-se prejudiciais a longo prazo, tanto em nível estadual, como em nível nacional, dado que o ICMS é a maior fonte de receita dos estados e movimenta bilhões de reais para os contribuintes e para os cofres públicos.

A partir do momento em que há contração ou renúncia desse imposto, conseqüentemente ocorre a diminuição da receita estadual obtida, e tal redução afeta a capacidade de cumprir obrigações perante à população e de alcançar metas sociais. Os estados que não oferecem benefícios fiscais são gravemente afetados e para conseguir manter sua ordem econômica, são induzidos a agir de maneira que iguale ou se assemelhe à tributação ofertada por outros estados, a fim de manter empresas já instaladas e trazer novos investimentos.

Dentre todos, o maior desafio é manter a livre concorrência, pois os estados que oferecem redução no custo de produção têm condições de oferecer melhores preços, tornando injusta a concorrência com os demais estados. É comum que o mercado concorrente seja diminuído, causando alteração econômica para ambas as partes, uma vez que, a redução do montante pago pelas empresas favorecidas faz com que o lucro delas aumente, tornando ainda mais desleal a concorrência com as empresas que não são beneficiadas.

Esta questão envolve toda a nação, pois os governantes concedem benefícios de forma indiscriminada, objetivando apenas a instalação de novos

empreendimentos em seu território e não se dão conta da capacidade e da estrutura que possuem para receber tais investimentos, para José Maurício Conti (2004, p. 216):

O Brasil é um país gigantesco, onde cada região tem suas especificidades e vocações. Seria muito mais eficaz que, ao se estabelecer um plano de desenvolvimento e incentivo ao investimento, as características e peculiaridades de cada região fossem consideradas, a fim de se obter um retorno mais satisfatório dos incentivos concedidos.

O que resulta em falta de êxito na instalação dos empreendimentos, por conta de fatores de produção escassos. Também há influência da mão de obra qualificada, facilidade de acesso para transporte das mercadorias, fatores climáticos, entre outros.

Conforme entendimento de Gilmar Mendes (2011, p. 147):

[...] a guerra fiscal existe basicamente porque, na nossa legislação de ICMS, uma parte importante da tributação nas relações interestaduais fica no estado de origem e uma parte menor fica no estado de destino. Essa tributação na origem é que permite que um estado conceda um benefício, reduzindo o imposto que a empresa paga, e que esse benefício reduza o valor do imposto quando o produto é consumido num outro estado. Ou seja, a guerra fiscal existe porque nossa tributação, nas relações interestaduais, ocorre predominantemente na origem. (grifo nosso)

Em vista disso, nota-se a importância de se manter uma relação de cooperação entre os estados, de forma que atos unilaterais sejam evitados, buscando estabelecer um equilíbrio econômico entre eles.

Outro ponto a ser ressaltado é a relação com o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que é constituído por membros do governo federal e secretários da Fazenda ou Finanças de cada estado. O CONFAZ foi criado em 1975 através da lei complementar nº 24 e visa promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais¹⁰.

Estes convênios são criados em reuniões em que participa um representante de cada estado e do Distrito Federal, e de um representante do governo federal. A finalidade dos convênios é discutir interesses relacionados à concessão de benefícios fiscais e isenções do ICMS.

¹⁰ Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/pmimf/frentes-de-atuacao/planejamento-estrategico/historico>. Acesso em: 28/10/2016.

A regra fundamental da legislação tributária é a territorialidade, ou seja, as normas estabelecidas pela União tem caráter nacional, enquanto que as normas criadas pelos estados são limitadas apenas ao território de cada um. De acordo com o exposto no art. 2º do CTN:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União

A exceção é prevista nos convênios de cooperação, como citado no artigo destacado, essa extraterritorialidade terá validade se o convênio for aceito pelos demais estados.

O conflito tem início no momento em que os estados violam a legislação, de acordo com o artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g” da CF, cabe à lei complementar: “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.” Conforme abordado anteriormente, a Lei Complementar nº 24/1975 que regula esta questão, estabelecendo que a concessão de qualquer benefício fiscal está vinculado à aprovação prévia do CONFAZ, de forma que nunca seja uma decisão unilateral dos estados.

Para que sejam aprovadas as propostas de convênio de ICMS oferecidas pelos estados, exige-se que a totalidade dos estados em reunião do CONFAZ estejam de acordo, conforme exposto nos artigos 1º e 2º da LC 24/75, que estabelecem:

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

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Os convênios são celebrados da seguinte forma:

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.

Entretanto, os estados têm agido à revelia do CONFAZ, concedendo benefícios sem a sua aprovação, fato que enseja muitas discussões acerca da constitucionalidade do disposto nestes artigos.

5.1 A Inconstitucionalidade do §2º do Artigo 2º da Lei Complementar 24/75

Insta esclarecer que os estados possuem autonomia para legislar sobre o ICMS, da mesma forma que também podem isentar o referido imposto, de acordo com Roque Antônio Carrazza, a isenção é a face da outra moeda, em vista disso, a competência para tributar e para isentar são regidas pelos princípios do direito tributário. Assim, José Souto Maior Borges (1980) apud Carrazza (2011, p. 555):

O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob o ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser ultrapassados pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de verso e reverso da mesma medalha.

Não resta dúvidas sobre a referida Lei Complementar ter sido recepcionada pela Constituição Federal de 1988, no entanto, a dúvida paira na questão da constitucionalidade do disposto. A LC 24/75 foi criada durante o regime militar e o imposto em vigor era o ICM, que possuía características diferentes do atual ICMS, portanto, a vigência desta lei deveria ter sido temporária, em vista da não compatibilidade com as mudanças do tributo.

A doutrina e jurisprudência entendem que a concessão de benefícios ou isenção do ICMS devem respeitar o disposto na LC 24/75, todavia, a exigência de ter aprovação dos representantes de todos os Estados-Membros faz com que o CONFAZ

tenha plena autoridade sobre a instituição do ICMS, de modo que entre em desacordo com diversos princípios do direito tributário.

Primeiramente, verifica-se a violação do princípio federativo, a CF/88 confere competências legislativo-administrativas às unidades federativas, de forma que haja cooperação entre elas. Desse modo, na medida em que um estado deixa de considerar a vontade dos demais, estará desrespeitando esta cooperação.

A unanimidade exigida no CONFAZ para a concessão de benefícios fiscais ainda entra em atrito com o princípio da democracia. Uma vez que, a unanimidade não é requisito nem mesmo para a realização de emendas constitucionais, pois estas propostas são aprovadas com a aceitação de 3/5 dos membros de cada casa do Congresso Nacional, em dois turnos¹¹. Esta é a única hipótese em que é exigida aprovação unânime no nosso ordenamento jurídico, logo, a vontade da minoria prevalece em relação à vontade da maioria, ferindo a democracia.

Outro princípio importante violado é o da proporcionalidade, visto que ele é embasado em três pressupostos: o da adequação que consiste naquele apto para atingir o objetivo proposto sem ferir outros princípios; o da necessidade que está relacionado com a intervenção mínima, ou seja, deve-se percorrer o caminho menos prejudicial; e o da proporcionalidade que consiste na “medida justa”, em atenção à falta de razoabilidade em exigir a unanimidade de votos no CONFAZ, não é justo a exigência de que todos os estados concordem com convênios que geralmente não atendem seus interesses particulares.

Diante de todo o exposto, verifica-se a necessidade de que mudanças sejam feitas na Lei Complementar abordada, atualmente, ela deve ser considerada inconstitucional por ferir três princípios constitucionais, quais sejam: o princípio democrático, o princípio federativo e o princípio da proporcionalidade.

A consequência dessa exigência de unanimidade para aprovação de convênios relacionados à concessão de benefícios no CONFAZ é a atuação dos estados de forma unilateral, eles estabelecem esses convênios à revelia do CONFAZ, pois se sentem prejudicados agindo em conformidade com a LC 24/75.

¹¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Artigo 60, §2.

Neste giro, fica evidente que a concessão de benefícios fiscais mesmo sem a aprovação do CONFAZ tem surtido efeito, integram o ordenamento jurídico e produzem efeitos em relação aos demais estados federativos. Por fim, a via adequada para os estados prejudicados reclamarem é a Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN.

5.2 A Consequência dos Benefícios Fiscais

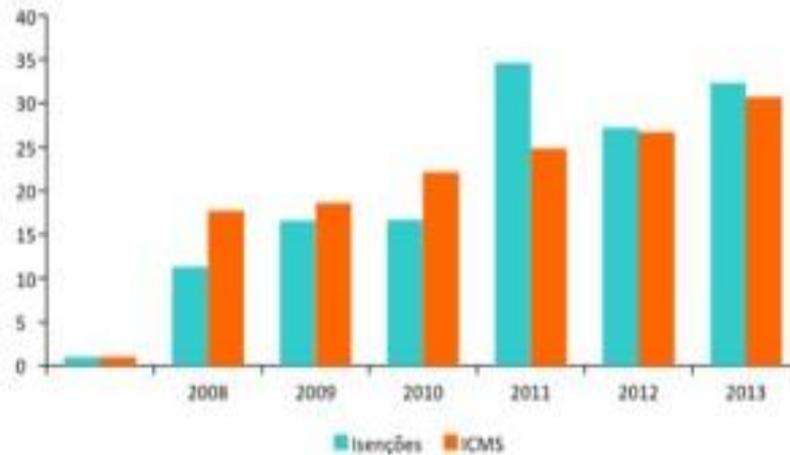
Nota-se que os prejudicados não são apenas aqueles estados que deixam de oferecer os benefícios fiscais, como também os próprios estados que utilizam os incentivos fiscais em busca de estimular a fixação ou manutenção de empresas em seu território. A redução de alíquotas, bem como a sua isenção são utilizados como “moeda de troca” a fim de angariar novos investimentos privados.

Para exemplificar tal situação, tomaremos como referência o estado do Rio de Janeiro, que deixou de arrecadar 138 bilhões de reais entre os anos de 2008 e 2013, de acordo com relatório do Tribunal de Contas do Estado - TCE. Conforme tabela abaixo, é possível visualizar a gradativa evolução das isenções fiscais oferecidas pelo estado, de forma que, em determinados anos, o montante de descontos foi superior ao arrecadado, em outras palavras, o estado deixou de arrecadar mais dinheiro que arrecadou¹².

Face ao exposto, segue Figura 1 com a evolução do ICMS e as isenções entre 2008 e 2013:

Figura 1 - A evolução do ICMS e as isenções entre 2008 e 2013

¹² Disponível em: <https://blogdopedlowski.com/2016/06/27/isencoes-tributarias-no-estado-do-rio-de-janeiro>. Acesso em 23/10/2016.



Fonte: TCE-RJ, Relatórios de Gestão Fiscal do GERJ dos exercícios de 2008 a 2013.

No ano de 2011, para cada R\$ 1 que o governo arrecadou, deixou de arrecadar R\$ 1,40. O adequado é que os benefícios fiscais devam ser compensados através do desenvolvimento relacionado ao interesses sociais, contudo, o resultado disso no estado do Rio de Janeiro foi apenas o benefício dos mais ricos, quais sejam, os donos das empresas. A redução e isenção do ICMS diminuiu os custos das grandes empresas, no entanto, a contrapartida não foi conforme o exposto no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, LC nº 101/2000, que prevê:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Feita esta abordagem, conclui-se que no os benefícios fiscais concedidos pelo governo do Rio de Janeiro atraiu grandes investimentos para o estado, todavia, não houve significativo aumento na criação de empregos, de forma que em nada contribuiu para superar as dificuldade econômicas que afetam a região.

Insta salientar que os municípios também sofrem as consequências das renúncias estaduais, visto que, a CF prevê o repasse de 25% da receita arrecadada através do ICMS¹³. Considerando o período de tempo compreendido entre 2008 e 2013, nota-se que o RJ deixou de repassar cerca de R\$ 34,5 bilhões de reais aos municípios.

Outro estado que merece destaque é o Mato Grosso do Sul, que oferece inúmeros benefícios e incentivos fiscais com a finalidade de estimular a produção industrial, um deles é o Programa MS Empreendedor. Este programa oferece redução de até 67% do ICMS às empresas que se instalarem no estado, o benefício tem prazo de até 15 anos e a dispensa ou deferimento deste imposto é sobre a importação de mercadorias, entradas interestaduais e entrada de matéria prima que integram o ativo das empresas¹⁴.

Logo, problemas ocasionados pela mudança de localidade das empresas privadas alteram toda a economia, pois ambos os estados, tanto o estado que perdeu a empresa como o estado que recebeu o novo investimento sofrem as consequências. Além de considerar que apenas ocorre a alteração interna de investimentos, empregos e produção não aumentam de acordo com a concessão dos incentivos e benefícios fiscais, eles simplesmente mudam de local.

Ressalta-se que a disputa por grandes investimentos não tem previsão para acabar, atualmente alguns julgados do STF estabeleceram posicionamentos acerca deste tema, como será detalhado a seguir, contudo, a “guerra fiscal” entre os estados continua acirrada.

5.3 Posicionamento dos Tribunais

No mês de setembro do atual ano, a ministra Carmen Lúcia assumiu a presidência do STF. Um dia após a posse, a presidente realizou uma reunião com os governadores para discutir e tentar pacificar a guerra fiscal entre os estados. A sua imediata iniciativa se justifica pelo fato de existirem cerca de 200 ações tramitando no STF com relação ao ICMS.

¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**, 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p.65.

¹⁴ Disponível em: <http://www.portaldaindustria.com.br/brazil4business/pt/ms/incentivos/>. Acesso em 27/10/2016.

De acordo com Carmen Lúcia, a intenção é “promover uma justiça restaurativa, para reduzir conflitos”¹⁵. Em conjunto com o estados, a presidente do STF quer cobrar as dívidas ativas que já tiveram o seu pagamento determinado pela justiça, para o governador Marconi Perillo de Goiás, essa dívida chega ao valor de R\$ 2 trilhões.

Atualmente a maior discussão a respeito da “guerra fiscal” do ICMS paira sobre a proposta de Súmula Vinculante nº 69 que tramita no STF desde 2014, cujo autor da proposta é o ministro Gilmar Mendes, com a seguinte redação:

PSV 69 - Qualquer isenção, incentivo, ou redução de alíquota ou base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.

A doutrina e jurisprudência tendem a reconhecer a inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos à revelia do CONFAZ, diversos julgamentos se deram nesse sentido, pois consideram que afrontam o artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, letra ‘g’, da Constituição Federal. Portanto, deve ser considerada a necessidade de se realizar uma revisão do sistema que exige a unanimidade do CONFAZ. Diante deste cenário, empresários e consumidores vivem em constante insegurança jurídica.

A proposta original da Súmula Vinculante nº 69 tende a sofrer alterações de acordo com o STF, de forma que se assemelhe à decisão proferida pelo ministro Luís Barroso, conforme ação julgada em 2015 no estado do Paraná.¹⁶

Por unanimidade, o STF julgou inconstitucional lei que previa a concessão de benefícios fiscais para importações realizadas pelos portos e aeroportos de Paranaguá e Antonina, ambas localizadas no Paraná. Tais benefícios foram concedidos sem a realização de convênio perante ao CONFAZ, portanto, a ADI 4481 ajuizada no Paraná pela Confederação Nacional da Indústria, teve parte de seus dispositivos considerados inconstitucionais¹⁷. Quais sejam: artigo 1º, inciso II, e dos artigos 2º,3º,4º,6º,7º,8º e 11º da lei nº 14.985, de 06/01/2006, do estado do Paraná, com a seguinte redação:

¹⁵ Disponível em: <http://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2016-09/carmen-lucia-quer-que-stf-seja-mediador-na-guerra-fiscal-entre-estados>. Acesso em 26/10/2016.

¹⁶ Luiz Orlando Carneiro. Guerra fiscal: Senado pede trégua ao STF. Disponível em: <http://jota.info/guerra-fiscal-senado-pede-tregua-ao-stf>. Acesso em: 26/010/2016.

¹⁷ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=287125>. Acesso em: 26/10/2016.

Art. 2°. O estabelecimento que realizar a importação dos bens e das mercadorias descritos nos incisos I e III do artigo anterior poderá escriturar em sua conta gráfica, no período em que ocorrer a entrada das mercadorias no estabelecimento, um crédito correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto devido na importação, até o limite máximo de 9% (nove por cento) sobre o valor da respectiva base de cálculo, e que resulte em carga tributária mínima de 3% (três por cento).

Art. 3°. O estabelecimento que realizar a importação dos bens referidos no inciso II do artigo 1º poderá escriturar quarenta e oito meses a contar da entrada dos bens no estabelecimento importador o crédito do imposto devido na operação na proporção de 1/48 (um quarenta e oito) avos ao mês.

Art. 4°. Os créditos de que tratam os artigos 2º, decorrente da importação dos insumos relacionados no inciso I do artigo 1º, e 3º não serão estornados nos casos em que a operação que corresponda à do encerramento da fase de suspensão esteja imune ao imposto em razão de exportação para o exterior, isenta por saída para as Zonas Francas do país, ou sujeita ao regime de deferimento do pagamento do imposto.

Art. 6°. Os estabelecimentos relacionados no artigo anterior poderão utilizar, por ocasião do pagamento, um crédito correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto devido na importação, até o limite máximo de 9% (nove por cento) sobre o valor da respectiva base de cálculo, e que resulte em carga tributária mínima de 3% (três por cento).

Art. 7°. O crédito presumido de que trata esta lei não se aplica às importações de petróleo, combustíveis e lubrificantes de qualquer natureza, veículos automotores, armas e munições, perfumes e cosméticos e nem aos serviços de transporte e de comunicação.

Art. 8°. Em nenhuma circunstância o valor do crédito fiscal em decorrência de importação de bens ou de mercadorias poderá exceder o valor do imposto incidente nessa operação.

Art. 11. Poder Executivo, através de Decreto, poderá:

I - deixar de conceder o crédito presumido desta Lei, nos casos em que o benefício à importação venha causar prejuízo à indústria, à agricultura ou à economia do Estado, em que possa causar grave dano à arrecadação tributária ou em que haja revogação de benefícios semelhantes concedidos pelos demais Estados da Federação;

II - conceder outros benefícios no âmbito do imposto como forma de compensar as empresas estabelecidas no Estado pela concorrência desleal provocada por favores concedidos à importação de mercadorias e bens por outras Unidades da Federação.

O artigo 1º, inciso I, aduz que não será cobrado o ICMS sobre matéria-prima e material intermediário até o momento da saída do material industrializado. O STF não acolheu a inconstitucionalidade deste inciso por se tratar de suspensão do recolhimento do ICMS, nesses casos não há necessidade de realizar convênio, pois diferimento não é considerado benefício fiscal. Segue a redação deste artigo:

Art. 1º. O estabelecimento industrial paranaense que realizar a importação, de bem ou mercadoria, através de aeroportos e dos portos de Paranaguá e Antonina, com desembaraço aduaneiro no Estado, poderá beneficiar-se com a suspensão do pagamento do ICMS devido nessa operação:

I - quando tenha por objeto matéria-prima, material intermediário ou secundário, inclusive material de embalagem, para ser utilizado em seu

processo produtivo, para a saída dos produtos industrializados do estabelecimento importador;

II - quando tenha por objeto bens para integrar o seu ativo permanente, para os quarenta e oito meses subsequentes ao da entrada dos bens no estabelecimento importador, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor devido ao mês;

III - ...Vetado...

Parágrafo único. O disposto no caput também se aplica à importação de bem ou mercadoria com certificação de origem de países da América Latina, cujo ingresso em território paranaense se dê por rodovia.

Uma vez que, a referida lei vigorou por oito anos com presunção de constitucionalidade, foi decidido pela modulação dos efeitos da decisão, de modo que não cause danos para os contribuintes. A eficácia da ADI 4481/PR, que declarou inconstitucional parte da lei nº14.895/16, será a partir da data da decisão, qual seja: 11 de março de 2015.

Esta foi a primeira vez que o STJ manteve os benefícios fiscais relacionados ao ICMS até o momento em que foi declarado inconstitucional. Portanto, a ADI 4481 indica a tendência de que os convênios firmados sem a aprovação do CONFAZ tenham validade durante o seu período de vigência, ou seja, até que sejam julgados inconstitucionais pelo STF.

5.4 Substituição Tributária

Feita esta abordagem, insta salientar algumas alterações relacionadas à substituição tributária do ICMS. De forma breve, apenas para melhor compreensão do ICMS no sistema tributário brasileiro, alguns apontamentos serão apresentados.

A substituição tributária consiste em um mecanismo utilizado para recolher ICMS de alguns produtos. A finalidade é simplificar o processo de arrecadação do imposto, concentrando a cobrança apenas em um contribuinte, de forma que o governo tenha maior controle sobre o processo, dificultando a prática de sonegação fiscal. O mais comum é que não ocorra a arrecadação em todas as fases da transação do produto mas apenas na primeira, uma vez que, a base de cálculo é o valor presumido da venda no varejo, esta é a chamada substituição “para frente”.

Conforme leciona Antônio Paulo Mariano (2009, p.65), o conceito de substituição tributária é a seguinte:

A substituição tributária pode ser conceituada como sendo o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às

operações/prestações é atribuída a outro contribuinte, ou seja, a lei altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, conferindo a terceiro, que não aquele que praticou o fato gerador diretamente, mas, que possui vinculação indireta com aquele que deu causa ao fato.

A substituição possui três espécies, a substituição “para trás”, a substituição “para frente” e a substituição concomitante.

A substituição “para trás” ou “regressiva” consiste na responsabilidade de um contribuinte pelo pagamento do ICMS relacionados com as fases anteriores. Ocorre uma postergação do pagamento do imposto.

A substituição “para frente” ou “progressiva” consiste no pagamento do imposto na primeira fase do processo, a indústria paga o ICMS com base em um fato gerador futuro, qual seja, o valor final da mercadoria.

Por fim, a substituição concomitante ou propriamente dita, consiste na substituição de um contribuinte pelo outro, sem que haja antecipação ou atraso no recolhimento do imposto. Ocorre em relação aos serviços de transporte que não fazem parte da mesma cadeia de produção.

O grande conflito causado por este sistema é a insatisfação os adeptos do Simples Nacional, regime aplicado à Empresas de Pequeno Porte e Microempresas, cuja finalidade é simplificar o recolhimento de impostos, está previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Visto que, os optantes pelo Simples Nacional tem redução no valor das alíquotas (com variação de 1,25% a 3,95%)¹⁸, a substituição tributária neutraliza parte desse benefício, considerando que a alíquota normal é cerca de 18%. Contudo, nestes casos, os valores de ICMS próprios devem ser recolhidos nos moldes do Simples Nacional, e os valores relacionados à substituição tributária devem respeitar os moldes das outras empresas envolvidas.

O recolhimento do ICMS se dará no momento da saída da mercadoria, e é regulado pelo Convênio ICMS 92, de 20 de agosto de 2015, que “Estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes.”¹⁹

¹⁸ Tabela do Simples Nacional. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/simples-nacional-anexo1.html>. Acesso em: 26/10/2016.

¹⁹ Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv092_15. Acesso em 26/10/2016.

Desde 1 de janeiro de 2016, apenas os produtos listados no anexo do referido convênio serão sujeitos à substituição tributária, todavia, o problema para se identificar a base de cálculo ainda persiste. Muitos fatores contribuem para se determinar este valor, como a variação da oferta e demanda, épocas do ano, transporte, concorrência, entre outros. Por este motivo, empresas têm contribuído com base em valores imprecisos, por vezes, pagam tributos injustamente, isto tem sido motivo para severas discussões acerca de restituição do ICMS pago a mais.

No dia 19 de outubro de 2016, os Ministros reconheceram matéria do Recurso Extraordinário 593.849/MG, o STF fixou tese nos seguintes termos: “É devida a restituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”²⁰. Ainda, estabeleceram uma modulação dos efeitos da decisão, somente surtirá efeitos para os contribuintes que já tenham medida judicial em trâmite, para os demais, o efeito somente ocorrerá posteriormente.

5.5 A Reforma Tributária

Por fim, nota-se a urgência em se tomar medidas para amenizar os conflitos relacionados ao complexo sistema tributário do Brasil. A reforma tributária tem sido pauta de discussões há cerca de duas décadas, contudo, os estados apresentam resistência à mudança, pois temem perder a liberdade de legislar sobre o ICMS.

Uma das propostas é instituir um imposto de valor único, o chamado Imposto Sobre Valor Agregado - IVA, em que haveria a unificação dos valores das alíquotas estaduais, entretanto ainda não logrou êxito no nosso sistema.

A finalidade da reforma tributária é reestruturar o atual sistema tributário, impedindo que os estados atuem unilateralmente na concessão de benefícios fiscais, de forma que limite as suas ações.

O grande impasse dessa reforma tributária consiste no fato de encontrar um meio para solucionar o conflito entre os estados sem prejudicá-los, evitando a perda de receitas. Almeja-se também, reestruturar a gestão de gastos públicos, pois o Brasil possui uma das maiores alíquotas do mundo, de acordo com

²⁰ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=327683>. Acesso: 26/10/2016.

PIB oficial divulgado pelo IBGE em 28/03/2016, no ano de 2015 foi cerca de 33% do PIB, entretanto, o retorno do governo não é ao menos satisfatório.²¹

Em vista disso, buscam-se alternativas para que se resolva este conflito, dado que, a simplificação e desburocratização são necessárias para equilibrar o atual sistema tributário brasileiro.

²¹ Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/476865/Nota+Tecnica+Carga+Tribut%C3%A1ria+2015.pdf/3ebc2bba-e395-4e96-8624-5f002713b1aa>. Acesso em: 25/10/2016.

6 CONCLUSÃO

Diante de tudo que foi exposto, conclui-se que os estados e o Distrito Federal possuem competência para legislar sobre o imposto ICMS. Devido à divergência de interesses, os Estados-Membros oferecem benefícios fiscais através da redução ou renúncia de alíquotas. Esta atitude unilateral tem sido discutida, pois as alíquotas são instituídas sem a aprovação do CONFAZ, visto que, o procedimento para aprovação é rigoroso, por contar com a presença de um representante de cada ente federativo e do Distrito Federal. De acordo com o STF, esta atitude é inconstitucional, conquanto, o contribuinte poderá usufruir dos benefícios concedidos até que se declare a inconstitucionalidade ou a referida lei seja suspensa.

A “guerra fiscal” envolvendo o ICMS adquiriu novo contexto com a evolução do comércio eletrônico, os estados que possuem maior capacidade de produção acabava retendo toda a receita gerada por este imposto. A fim de sanar a desigualdade de receita entre os estados, a EC nº 87/2015 fez alterações no sentido de estabelecer equilíbrio entre o estado de origem do produto e o estado consumidor final, a proposta é dividir a receita entre eles de forma gradativa até 2019, quando toda a receita se destinará ao estado do consumidor final.

A consequência gerada é nefasta, uma vez que, além de afetar os demais estados, também atinge os três níveis de governo: União, estados e municípios. Ocorre a evolução econômica de um estado em detrimento de outro e para que se reduzam as diferenças regionais, propostas de reforma tributária estão em pauta, é necessário que a distribuição de renda equilibre as diferenças econômicas, incentive o desenvolvimento das regiões e ainda se mantenha o federalismo fiscal.

Por fim, conclui-se que há urgência de que se altere a sistemática do ICMS para minimizar os efeitos da “guerra fiscal” que ocorre entre os estados, é imprescindível que a reforma tributária seja efetivamente executada, para que se promova o desenvolvimento social e econômico brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANGELIM, Osvaldo. **Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestaduais e intermunicipal e de comunicação – ICMS**. Departamento de desenvolvimento profissional. Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro, fevereiro de 2015. Disponível em: <http://webserver.crcrj.org.br/APOSTILAS/A0120P0415.pdf>. Acesso em: 22/10/2016.

ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 108.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2ª ed., São Paulo, Sugestões literárias, 1980, p.2 (3ª ed., 3ª tir., com o Título Teoria Geral da Isenção Tributária, São Paulo, Malheiros Editores, 2011).

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

_____. Constituição (1988). Emenda constitucional n.º 87 de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm. Acesso em: 20/10/2016.

_____. **Convênio ICMS 92** de 20 de agosto de 2015. Estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv092_15. Acesso em: 20/10-2016.

_____. Lei nº 87/1996 de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 20/10/2016.

_____. Lei. Nº 24 de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm. Acesso em: 10/10/2016.

_____. Lei nº 14.985 de 06 de janeiro de 2006, do estado do Paraná. artigo 1º, inciso II, e dos artigos 2º,3º,4º,6º,7º,8º e 11º. Disponível em: <http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=4070&codItemAto=27142>. Acesso em: 20/10/2016.

_____. Supremo Tribunal de Justiça. **Súmula nº 334** de 12 de julho de 2016. O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet. Disponível em: <https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stj&num=334>. Acesso em 20/10/2016.

_____. Supremo Tribunal de Justiça. **Súmula nº 350** de 12 de julho de 2016. O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular. Disponível em: <https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stj&num=350>. Acesso em: 20/10/2016.

_____. Supremo Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166** de 12 de julho de 2016. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: <https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stj&num=166>. Acesso em: 20/10/2016.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil**. Tese de monografia, USP, 2006. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/33493-43238-1-PB.pdf>. Acesso em: 25/10/2016.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. **A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização**. in CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004.

CAMPOS, Cinthia Zuila Alves. **Competência tributária como instrumento de manutenção do pacto federativo**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 19, n. 4025, 9 jul. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/30117>>. Acesso em: 1 maio 2016.

CANÁRIO, Pedro. **Guerra fiscal: Supremo modula decisão que declarou inconstitucional benefício de ICMS**. Revista Consultor Jurídico, maio de 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-mai-19/supremo-modula-decisao-declarou-inconstitucional-beneficio-icms>. Acesso em: 23/10/2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, 15ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

CENTRO UNIVERSITÁRIO “ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”. **Normalização de apresentação de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. Presidente Prudente, 2015, 121p.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. 1 ed. Editora Manole Ltda. 2004.

FAGUNDES, Guilherme Assunção. **A inconstitucionalidade da exigência de unanimidade de votos no âmbito do CONFAZ para concessão de benefício de ICMS**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 13 ago. 2016. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.56569&seo=1>>. Acesso em: 24 out. 2016.

LOVATO, Luiz Gustavo. **Federalismo e federalismo fiscal**:. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1003, 31 mar. 2006. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/8179>> Acesso em: 1 maio 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**, 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Rodrigo. Fim da Guerra Fiscal. Disponível em: <http://aciaggo.com.br/artigos/22-nome-do-autor/903-fim-da-guerra-fiscal.html>. Acesso em: 20/10/2016.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **ICMS – Questões polêmicas**, 2ª ed., Curitiba: Juruá, 2005.

PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. **Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal**. in CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, pp. 4-5.

ROSA, Dênerson Dias. Substituição Tributária: O que é a Substituição Tributária. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, fev 2003. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3471>. Acesso: em out 2016.

SILVY, Amanda. **Reforma Tributária do ICMS ao Pacto Federativo**. Disponível em: <http://amandasilvy.jusbrasil.com.br/artigos/182998289/reforma-tributaria-do-icms-ao-pacto-federativo>. Acesso em: 23/10/2016.

TORRES, Heleno Taveira. **Reformas do federalismo fiscal avançam no Brasil**: Revista Consultor Jurídico, 12 de agosto de 2015. Disponível em www.conjur.com.br. Acesso em: 21/10/2016.