

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

TATIANE PIRES RODRIGUES

**O ICMS E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS NO BRASIL**



CURITIBA

2016

TATIANE PIRES RODRIGUES

**O ICMS E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS NO BRASIL**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação como requisito para obtenção do título de especialista em Controladoria da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof.: Luiz Carlos de Souza

CURITIBA

2016

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

TATIANE PIRES RODRIGUES

### **O ICMS E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS NO BRASIL**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Controladoria da Universidade Federal do Paraná:

Orientador: Prof.: Luiz Carlos de Souza  
UFPR

Curitiba, 19 de Maio de 2016.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço inicialmente ao meu orientador, Prof. Luiz Carlos Souza, por ter me orientado nesta monografia e minha profunda admiração aos demais professores do programa de Especialização em Controladoria por compartilharem seus conhecimentos e sabedoria, pela paciência e disposição em nos ensinar com suas brilhantes aulas.

Também sou imensamente grata ao meu companheiro de todas as horas, Paulo, pelo amor, carinho, sorrisos, por seus conselhos e paciência e por me ajudar com o silêncio de tantas noites para que eu conseguisse me concentrar.

Por fim, e não menos importante, agradeço ao meus queridos pais Alceu e Gilda, pelo incentivo ao estudo, pelo amor, puxões de orelha e, por nunca deixarem de acreditar em mim, vocês são a minha inspiração para buscar e fazer sempre o melhor.

*“(...)O impasse da reforma tributária é um vergonhoso atraso na agenda política do país. Se não desatarmos o nó das negociações, a reforma, à moda do solilóquio de Hamlet, jamais sairá do to be or not to be. Ou, se sair, será apenas para avançar algumas linhas mais, até o melancólico to die, to sleep, no more. (...)”.*

Renato Friedmann

## RESUMO

Este trabalho pretende descrever o que é *guerra fiscal* no ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) entre os Estados no Brasil e identificar as medidas que o governo federal tem tomado para pôr um fim nisto. A questão que norteia a pesquisa foi a seguinte: O ICMS é o principal recurso de renda para os Estados, nesse sentido, para atrair novos investimentos que contribuem para o desenvolvimento regional, os Estados concedem benefícios para novas empresas se instalarem em seus territórios, essa concessão de benefícios ocorre de forma unilateral, ou seja, sem a aprovação dos demais Estados. De acordo com a Lei Complementar 24/1975 esses benefícios só deveriam ser concedidos mediante a aprovação dos demais Estados, o que na prática não acontece e se transforma em um verdadeiro leilão, uma guerra fiscal. Diante disso que medidas o governo federal tem tomado para pôr fim a esta guerra fiscal? Para responder esta questão, o desenvolvimento empírico do trabalho se deu através do estudo dos textos da Constituição federal de 1988 e da Lei Complementar 24/1975 as quais definem as regras de criação e concessão de benefícios fiscais e isenções do ICMS, bem como, a utilização de variáveis retiradas dos trabalhos de Brandão Junior (2001) e Ribeiro (2010). Desta forma, o procedimento para desenvolvimento deste trabalho é em forma de pesquisa bibliográfica e documental, a pesquisa será qualitativa e descritiva. O resultado é que até o momento só temos promessas quanto a reforma tributária, pois os governantes vem adiando a muito tempo essa reforma pelo fato de ser difícil politicamente aprovar medidas que vão contra a redução de receitas para os Estados mais industriais e a guerra fiscal, inclusive porque esta barganha de benefícios contribui muito para que os governantes cumpram as suas propostas de aumento de empregos e crescimento regional. A medida que praticamente exterminaria a guerra fiscal está em votação no senado federal desde 2013, é a PRS 01/2013, que transforma as alíquotas interestaduais do ICMS em uma única alíquota.

Palavras-chave: Guerra fiscal; ICMS; benefícios fiscais, desigualdade regional; Estados; Brasil.

## ABSTRACT

This work aims to describe what is fiscal war on the ICMS (Tax on operations concerning the movement of goods and Rendering of Interstate and Intermunicipal Transportation Services and Communication) between the states of Brazil and identify the measures that the federal government has taken to put an end to this. The question that guides the research was the following: The ICMS is the main resource of income for the states on Brazil, in this sense, to attract new investments that contribute to regional development, The States grant benefits for new companies to install in their territories, this concession of benefits occurs unilaterally, i.e., without the approval of other States. According to the Complementary Law 24/1975 these benefits should only be granted upon the approval of other States, what in practice does not occur and turns into a real auction, a fiscal war. In addition what measures the federal government has taken to put an end to this fiscal war? To answer this question, the development of empirical work has come through the study of the texts of the federal Constitution of 1988 and the Complementary Law of ICMS 24/19755, which defines the rules for the creation and granting of tax benefits and exemptions from sales tax, as well as the use of variables drawn from the work of Brandão Junior (2001) and Ribeiro (2010). In this way, the procedure for developing this work is in the form of bibliographic and documental research, the research will be qualitative and descriptive. The result is that until now we have only promises for tax reform, because the government is postponing the much time this reform by the fact of being difficult politically to approve measures that go against the reduction in revenue for the United more producers and the fiscal war, because this bargain-benefits contributes much to the world leaders to fulfill their proposals to increase jobs and regional growth. The measure which practically exterminaria the fiscal war is voting in the Senate since 2013, is the PRS 01/2011, which transforms the aliquots interstates of ICMS in a single aliquot.

Keywords: Fiscal war; ICMS; Tax benefits, Regional inequality; States; Brazil.

## LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação direta de Inconstitucionalidade

CF – Constituição Federal

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN – Código tributário Nacional

DF – Distrito Federal

EC – Emenda Constitucional

FCR - Fundo de Compensação de Receitas

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

IE – Imposto de Exportação

IGF - Imposto sobre Grandes Fortunas

II – Imposto de Importação

IOF - Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU - Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto sobre renda

ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI - Imposto sobre Transmissão de Bens e Imóveis Inter vivos

ITCMD - Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR - Imposto sobre Propriedade Territorial Rural

LC – Lei Complementar

NC – Normas Complementares

PEC – Projeto de Emenda Constitucional

PRS – Projeto de Resolução do Senado

RICMS – Regulamento do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

# Sumário

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL, ICMS E DESIGUALDADE REGIONAL.....</b>	<b>13</b>
2.1. ORIGEM DA RECEITA DOS ESTADOS.....	14
2.2. TRIBUTOS: CONCEITO E DEFINIÇÃO.....	14
2.3. TIPOS DE TRIBUTOS .....	16
2.3.1. Impostos .....	16
2.3.2. Taxas .....	17
2.3.3. Contribuições .....	17
2.3.4. Empréstimo compulsório.....	18
2.4. DIREITO TRIBUTÁRIO E A HIERARQUIA DAS NORMAS QUE REGEM O ICMS .....	18
2.4.1. Tributos de competência dos Estados e do Distrito Federal .....	19
2.4.2. Tipos de normas.....	19
2.4.2.1. Constituição Federal .....	19
2.4.2.2. Normas Complementares.....	20
2.4.2.3. Leis Complementares .....	20
2.4.2.4. Lei Ordinária .....	20
2.4.2.5. Decretos e regulamentos.....	21
2.4.2.6. Resoluções .....	21
2.4.2.7. Convênios .....	21
2.4.2.8. Protocolos .....	23
2.4.3. Hierarquia das normas quanto ao ICMS .....	23
2.5. ICMS: CONCEITO E DEFINIÇÃO .....	23
2.5.1. Alíquotas do ICMS .....	26
2.6. INCENTIVOS FISCAIS NO ICMS.....	29
2.6.1. Imunidades.....	29
2.6.2. Isenções .....	30
2.6.3. Diferimento.....	31
2.6.4. Redução de Alíquotas .....	31
2.6.5. Redução de Base de Cálculo.....	32
2.6.6. Suspensão .....	32
2.6.7. Crédito presumido.....	32
<b>3. O ICMS E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS NO BRASIL .....</b>	<b>33</b>
3.1. LEI COMPLEMENTAR 24 DE 1975 E OS INCENTIVOS FISCAIS .....	34
3.2. MEDIDAS QUE O GOVERNO FEDERAL TEM TOMADO PARA ACABAR COM A GUERRA FISCAL?.....	35
3.2.1. Guerra dos Portos e a alíquota interestadual de 4% (Resolução 13/2012) .....	37
3.2.2. Emenda Constitucional 87/2015 .....	38
<b>4. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>39</b>
<b>5. REFERÊNCIAS .....</b>	<b>40</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O ICMS é um imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ele possui um papel de extrema importância na arrecadação dos Estados. A concessão de benefícios sob este imposto é um grande trunfo para atrair investimentos para as regiões.

Os governos estaduais utilizam essa ferramenta para atrair investimentos de novas empresas e com isso gerar mais empregos e riquezas.

Todos sabemos como é grande a desigualdade social entre os Estados brasileiros, isso porque existem estados que arrecadam mais impostos e isso os torna mais desenvolvidos do que outros.

Diante do exposto, os Estados desde os anos 90 começaram a conceder benefícios fiscais a empresas que se instalassem no seu território, inicialmente pode-se pensar que é mera renúncia de arrecadação, porém se pensar que junto com grandes indústrias surgem novas empresas e novos empregos, percebemos que a concessão de benefícios não é tão ruim assim.

O ponto em questão é que essa concessão de benefícios já foi instituída e regrada pela Lei complementar 24/1975 e pela Constituição federal de 1988, ambas definem que um Estado pode conceder benefícios fiscais, desde que, aprovado pelos demais.

Para isto criou-se o CONFAZ, que é órgão responsável por regular e fazer cientes todos os Estados brasileiros, através de votações em que aprovam ou não a concessão de benefícios.

Por contrário a este regramento, os Estados em virtude da dificuldade de aprovação da concessão de benefícios, iniciaram a concessão unilateral, ou seja, sem a aprovação dos demais Estados, o que gerou uma disputa chamada de guerra fiscal.

Inicialmente essas disputas entre os Estados, tiveram reflexos positivos para o país como um todo, na redução da desigualdade regional e na descentralização da produção industrial. Porém com o passar do tempo essa concessão de benefícios passa a se tornar uma espécie de leilão entre os governos estaduais, e as empresas

começam a usar de “uma intenção de instalação” para conseguir cada vez mais benefícios.

Com essa concessão desfreada já não há mais recursos para utilização de redução no ICMS, para beneficiar mais as empresas, e a concessão de benefícios começa a ser feita pelos Estados sem a aprovação do CONFAZ (Conselho Nacional de políticas Fazendárias), fazendo com que o ocorram ações de inconstitucionalidade, já que os benefícios só deveriam ser concedidos com aprovação de todos os demais Estados, com isso as empresas começam a viver momentos de insegurança jurídica, correndo riscos de terem que recolher os “impostos atrasados”.

Para resolver esses problemas o Governo federal precisa intervir, neste trabalho será identificado quais ações o governo federal tem tomado para acabar com a guerra fiscal no ICMS existente entre os Estados Brasileiros.

Neste sentido esta pesquisa pretende identificar as medidas que o governo federal tem tomado para acabar com essa guerra fiscal? E descrever o cenário atual frente a essas medidas. Para isto será conceituado mais a fundo sobre o ICMS, de forma a classificar os benefícios fiscais e compreender os motivos para existir a guerra fiscal no ICMS. Descrevendo as vantagens e desvantagens da guerra fiscal e a necessidade de uma reforma tributária, conhecendo os projetos de lei e medidas do governo federal para pôr fim ou amenizar a guerra fiscal.

A escolha do tema guerra fiscal no ICMS como objeto de estudo se justifica, pois percebemos cada vez mais o aumento da carga tributária e é de extrema importância compreender o que é politicagem e o que realmente é feito em benefício da população, que é final da cadeia produtiva, quem realmente arca com o peso dos impostos e quem necessita dos serviços públicos de qualidade.

Assim, para o desenvolvimento do trabalho, os capítulos seguirá a seguinte ordem, no primeiro capítulo *O ICMS* apresentará o referencial teórico utilizado nesta pesquisa e os conceitos necessários para a compreensão do ICMS como parte de uma série de tributos existentes em nosso país, bem como, seu campo de incidência, competência para criar ou alterar este imposto, seu impacto na arrecadação dos Estados e municípios, e por fim quais benefícios fiscais podem ser concedidos perante este imposto, como devem ser concedidos e como os Estados tem feito.

No segundo capítulo, *O ICMS e a guerra fiscal entre os Estados*, busca mostrar a dimensão da guerra fiscal frente ao desenvolvimento regional, seus impactos para os Estados e para as empresas, e identificar quais medidas o governo federal tem tomado para amenizar a guerra fiscal, passando brevemente sobre as medidas já implantadas no ICMS e a guerra dos portos, Emenda Constitucional 87/2015 e comércio eletrônico. Neste mesmo capítulo apresentaremos as considerações finais da pesquisa.

A pesquisa apresentada será em forma de pesquisa bibliográfica, teórica e documental, a pesquisa será qualitativa e descritiva.

## 2. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL, ICMS E DESIGUALDADE REGIONAL

A polêmica a respeito da reforma tributária no Brasil é tema de muitos jornais e livros atualmente e vem crescendo nos debates políticos nos últimos anos, seja por pressões sociais ou por estratégias políticas. Diversas ações foram tomadas no Brasil para amenizar os efeitos das guerras entre os estados em torno de um importante produto de arrecadação: o ICMS.

Dentro da literatura sobre o ICMS e desigualdades regionais, o tema guerra fiscal sempre foi pensado como um subtópico devido as dificuldades de interpretação e pelas milhares de legislações fiscais existentes a cerca desde imposto. Porém não deixa de ser muito estudada em virtude que é visível a necessidade do país em criar mecanismos para reduzir essa desigualdade.

Salvador Cândido Brandão Junior (2001) aponta o tema como algo além do direito e totalmente político, o desenvolvimento regional como fator para o crescimento do país. No entanto, a intensificação da guerra fiscal vem para aumentar a desigualdade entre as regiões, ocasionando em regiões sem capacidade de investir em sua própria infraestrutura e serviços públicos.

Isso também se aprofunda em razão de que os Estados recebem parte da arrecadação federal com Imposto de renda e IPI gerado pelas empresas, sendo que parte da arrecadação do governo federal com esses impostos é dividido entre os Estados baseado na regra da localidade, ou seja, o Estado em que a empresa que gera arrecadação, recebe parte desse valor novamente conforme art.159, I da Constituição federal.

Isto significa que os Estados que tiverem mais empresas instaladas em seu território, irá receber uma fatia maior desse fundo de arrecadação.

Na visão de Lucas Bevilacqua (2001) a guerra fiscal é resultado da ausência do Governo Federal em criar programas de desenvolvimento regional que funcionassem e não acabassem períodos após a sua criação devido a corrupções. Por esta razão ficou a cargo dos Estados criarem seus próprios modelos de incentivos de forma a atrair investimentos com o objetivo de aumentar as receitas e com isso aumentar o poder o Estado frente as necessidades cada vez maiores da população.

Roque Antônio Carrazza (2001) destaca que com a chegada de grandes empresas para as regiões, mesmo que ela esteja amparada por benefícios fiscais e

não recolha ICMS para o Estado, gera-se novos empregos e cria-se uma rede de empresas menores que pagarão ICMS, gerando renda que dá as pessoas o poder de adquirir bens de consumo que são tributados no Estado.

Ricardo Varsano (2009) é contra a guerra fiscal pois não contribui com a descentralização da produção, que já é favorecida aos Estados posicionados geograficamente em locais que facilitam a distribuição nacional de bens e serviços, e de acordo com ele após algum tempo, coma generalização dos benefícios fiscais todos os estados concedendo incentivos semelhantes, perdem seu poder de estímulo e transformam isso em mera renúncia de arrecadação.<sup>1</sup>

## 2.1. ORIGEM DA RECEITA DOS ESTADOS

Grande parte das receitas do setor público são financiadas pelas receitas tributárias, essas receitas são provenientes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria.

De acordo com Seleme (2010, p. 78) “a receita tributária é originária das receitas privativas das entidades investidos na União, Estados e municípios através da imposição do poder de tributar pertencente à eles”.

Sob o olhar de Roque Antônio Carrazza (2001, p. 28) “A constituição para dividir as receitas tributárias delimitou o campo tributável e deu uma parte dele à União, outra a cada um dos Estados e Distrito Federal e outra aos municípios”.

Hugo de Brito Machado (2002, p. 151) explica que a receita tributária é “o vínculo jurídico, por força do qual o Estado pode exigir do particular, do contribuinte ou do responsável por substituição tributária o pagamento do tributo”.

## 2.2. TRIBUTOS: CONCEITO E DEFINIÇÃO

Os tributos surgiram muito antes do que imaginamos, desde a colonização do Brasil, eram cobrados tributos em troca da exploração dos ricos recursos da colônia.

---

<sup>1</sup> Varsano, Ricardo. A guerra fiscal do icms: quem ganha e quem perde. **IPEA**. Planejamento e políticas públicas Nº 15. Jun de 1997. Disponível em: < <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>>. Acesso em 14 de Abril de 2016.

Desde os primórdios da evolução da nossa espécie, a partir do momento em que os seres humanos passaram a se organizar em grupos, houve a necessidade de retirar excedentes da produção dos indivíduos para financiar os gastos e as atividades desenvolvidas em prol da comunidade, fossem elas a defesa contra outros grupos inimigos, a manutenção de chefes e sacerdotes ou demais gastos que beneficiassem o grupo como um todo. (DINIZ. 2013. P. 03).

De acordo com o Código tributário Nacional, instituído pela Lei 5.172/1966 em seu artigo 3º, descreve tributo como “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”.<sup>2</sup>

Ou seja, é um valor pago em dinheiro pelo contribuinte, independentemente de sua vontade, para o Estado, desde que o fato que gerou o tributo não seja ilícito, e ainda o tributo criado para penalizar deixa de ser tributo, pois tributo não pode ser punição, e o Estado só poderá cobra-lo se estiver previsto por lei.

De acordo com Seleme (2010, p. 191) “os tributos são formadores da receita da União, dos estados, Distrito Federal e dos municípios”.

A Constituição federal define quais são os impostos que podem ser criados pela União, pelos Estados e municípios, desta forma é limitado o poder que cada um deles pode exercer, frente aos tributos de competência dos demais.

Segundo Machado (2002), cabe a união instituir impostos sobre a importação, a exportação, a renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro, títulos ou valores mobiliários, propriedade rural, grandes fortunas, contribuições sociais, contribuições de seguridade social, sobre empréstimos compulsórios, impostos extraordinários de guerra.

Ainda segundo Machado (2002), cabe aos Estados e ao Distrito federal instituir impostos sobre a transmissão mortis, doações de bens e direitos, sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), e também sobre a propriedade de veículos automotores.

Cabe aos municípios instituir impostos sobre a prestação de serviços (exceto aqueles citados acima em que incide o ICMS), e sobre a propriedade predial e territorial urbana e contribuições de melhoria.

---

<sup>2</sup> BRASIL. Lei 5.172 de 25 de Outubro de 1966. Institui o Código tributário nacional. Brasília-DF, 25 Out. 1996. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)> Acesso em: 14 Abril 2016.

Assim, podemos notar que são muitos tributos e que dificilmente os contribuintes tem conhecimento da quantidade de tributos que pagam.

Podemos notar que o Brasil tem experimentado o aumento da chamada carga tributária, com os entes públicos cobrando mais tributos da população. Além de pagar mais, esta reclama de obter pouco em troca, deparando-se com a ineficiência dos serviços públicos ou mesmo com a falta deles. (HACK, 2010, p.244)

Diante disto, é possível concluir que tributo é toda cobrança que se enquadre no conceito do Art. 3º do CTN, eles tem como finalidade arrecadar valores para custear o funcionalismo do Estado. Porém vale ressaltar que o Estado, detentor do poder, usa os tributos não apenas para arrecadação e custeios, utiliza os como um extra e como um fator de controle social, como por exemplo a alta alíquota de IPI sobre os cigarros, ao qual “teria” a função estimular a população a parar de fumar.

### 2.3. TIPOS DE TRIBUTOS

De acordo com o artigo 5º do CTN, os tributos são impostos, taxas e contribuições e empréstimos compulsórios.<sup>3</sup>

#### 2.3.1. Impostos

Para Machado (2002, p.259) “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade do governo, é relativo a vida do contribuinte, como o fato de alguém auferir renda”.

Segundo Seleme (2010, p.191) “os impostos não possuem destinação específica, mas são usados para financiamento de serviços como educação, segurança e obras.”

Ainda de acordo com Hack (2010, p. 312), o imposto é o tributo cuja obrigação acessória tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

São esses o Imposto de importação (II), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte

---

<sup>3</sup> BRASIL. Lei 5.172 de 25 de Outubro de 1966. Institui o Código tributário nacional. Brasília-DF, 25 Out. 1996. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)> Acesso em: 14 Abril 2016.

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre Transmissão de Bens e Imóveis Inter vivos (ITBI).<sup>4</sup>

### 2.3.2. Taxas

Segundo Seleme (2010, p. 191) “são cobrados sobre um serviço público, com destinação específica, como por exemplo, a taxa de coleta de lixo urbano e a taxa para confecção de passaporte”.

Da mesma forma Machado (2002, p.373) descreve que “as taxas tem seu fato gerador vinculado a atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Ainda de acordo com Hack (2010) as taxas possuem relação direta com atividades do Estado, esta é sua essência. É válido saber que a taxa pode ser instituída por qualquer um dos entes da federação e é destinada ao caixa geral do estado.

### 2.3.3. Contribuições

Segundo Seleme (2010) as contribuições podem ser de dois tipos, especiais ou de melhoria. As especiais são cobradas em função de destinação específica, como o financiamento da seguridade social, intervenção no domínio econômico, formação de fundo para trabalhadores que ganham baixos salários. As contribuições de melhoria são aquelas cobradas devido à valorização de um imóvel em função a uma obra, como asfalto.

Neste sentido, Hack (2010) explica que as contribuições são tributos, com a finalidade de custear algum “projeto” em específico. Seja pelo reposição de gastos com programas sociais, ou obras que beneficiaram o contribuinte que deve a obrigação de pagar por este tributo.

---

<sup>4</sup> Impostos federais, estaduais e municipais: quais são eles? Disponível em: <<https://www.nibo.com.br/blog/impostos-federais-estaduais-e-municipais-quais-sao-eles/>>. Acesso em 14 Abril de 2016.

São exemplo de contribuições as contribuições de melhorias cobradas pelas prefeituras quando são feitas obras asfálticas, as contribuições sociais sobre o lucro líquido (CSLL), com a finalidade de financiar a seguridade social visando proteger os cidadãos no que se refere aos seus direitos com saúde, aposentadoria e situações de desemprego. A COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) que serve para financiar áreas fundamentais como a Previdência Social, Assistência Social e Saúde Pública.

#### 2.3.4. Empréstimo compulsório

De acordo com Hack (2010, p. 317) trata-se de um tributo que só pode ser instituído pela União federal e quando cobrado, após certo tempo deve ser devolvido a contribuinte.

Neste sentido devemos verificar o que descreve o art. 148 da Constituição Federal:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:  
I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;  
II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".  
Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.<sup>5</sup>

#### 2.4. DIREITO TRIBUTÁRIO E A HIERARQUIA DAS NORMAS QUE REGEM O ICMS

Os laços do contribuinte com o Estado é simbolizado pelas Leis, que representam o poder. O Estado institui o tributo e o contribuinte cumpre com as obrigações de pagar o que é devido, isto significa que pagamos tributo para cumprir a um dever jurídico e não em cumprimento a um dever de solidariedade social. (MACHADO, 2002, P.51)

Contribuinte é qualquer pessoa obrigada a pagar tributo.

---

<sup>5</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição: República Federativa do Brasil. Brasília-DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 15 Maio 2016.

Nesse sentido, é possível conceituar o Direito tributário como ramo do direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder. (MACHADO, 2002, p. 51)

#### 2.4.1. Tributos de competência dos Estados e do Distrito Federal

De acordo com Seleme (2010, p. 222) são aqueles cobrados e recolhidos pelos estados e que estão definidos na CF/88 no art. 155.

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;<sup>6</sup>

Portanto, são de competências dos estados e do Distrito federal o ICMS, IPVA e o ITCD.

Neste sentido é importante conhecermos um pouco mais sobre eles, Hack (2010, p.330) contribui para isto descrevendo que:

O ICMS é um imposto que incide nas operações de circulação de mercadorias, sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.  
O ITCMD é um imposto sobre heranças e doações.  
O IPVA é um imposto sobre a propriedade de veículos automotores, durante um exercício ou parte dele. HACK (2010, P. 330).

#### 2.4.2. Tipos de normas

##### 2.4.2.1. Constituição Federal

A lei maior que rege o ordenamento jurídico e determina os direitos e deveres dos cidadãos Brasileiros é a Constituição federal. A atual constituição federal em vigor, foi criada em 05 de Outubro de 1988, sendo a sétima na história do Brasil.

---

<sup>6</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição: República Federativa do Brasil. Brasília-DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 15 Maio 2016.

É nesta lei que está definido todo o funcionamento do sistema tributário nacional e é somente através dela que pode ser criado um novo tributo. Está só pode ser alterada por Emenda Constitucional.

Os tributos que existem em todo território nacional, tem que estar na CF, nenhum tributo pode ser criado pelos estados e municípios, se não estiverem previstos nesta norma.

#### 2.4.2.2. Normas Complementares

Segundo Machado (2002) São destinadas a complementar o texto das leis, tratados e convenções internacionais e decretos. Não podem inovar ou modificar o texto da norma que complementam. São normas complementares os atos normativos, decisões administrativas, praticas reiteradas e convênios.

#### 2.4.2.3. Leis Complementares

Na hierarquia das normas tributarias, abaixo da Constituição federal está a Lei complementar. As leis complementares são aditivos as normas constitucionais e são necessárias devido à dificuldade de interpretação em alguns assuntos tratados na CF.

Segundo Machado (2002, p.72) “a lei complementar é aquela que trata de matérias a ela reservadas pela Constituição”.

Para serem validas as Leis complementares devem ser aprovadas por maioria absoluta no congresso Nacional.

#### 2.4.2.4. Lei Ordinária

Junto com as Leis complementares na pirâmide que representa a hierarquia, estão as Leis ordinárias que podem ser criadas e aprovadas pelos parlamentos (Congresso Nacional, Assembleia Legislativa, Câmara Legislativa do Distrital

Federal e Câmara de Vereadores) com a função de criar ou extinguir, direitos e obrigações<sup>7</sup>. Como por exemplo a majoração das alíquotas.

Esse tipo de lei quase não é utilizada, pois a diferença entre ela e a Lei complementar é que ela exige muito menos para aprovação enquanto a Lei complementar exige maioria absoluta e já torna-se disciplinada na Constituição federal.

#### 2.4.2.5. Decretos e regulamentos

Após as leis ordinárias estão os decretos, estes só devem ser criados pelo Prefeito, governador e presidente da república).

Os decretos não podem criar direitos e obrigações são geralmente usados para compilar a legislação sobre um tributo. Como por exemplo o Regulamento aduaneiro, ou o regulamento de ICMS (cada estado cria o seu decreto desta forma).

Segundo Machado (2002) os decretos e regulamentos tem a mesma função: a de explicar o modo e a forma de execução da lei, ou para regular situações não disciplinadas em lei, nem reservadas a esta.

#### 2.4.2.6. Resoluções

As resoluções servem para regular as alíquotas utilizadas nas operações incidentes pelo ICMS. As resoluções são feitas e aprovadas pelo Presidente da república ou pelos Senadores, porém ela só existe se aprovada pela maioria absoluta dos senadores.

#### 2.4.2.7. Convênios

Os Convênios, são acordos feitos em reuniões realizadas no CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), órgão responsável por promover a celebração de convênios para efeito concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto.

---

<sup>7</sup> HIERARQUIA DE LEIS.

Disponível em: <[http://www.essenciasobreaforma.com.br/uploads\\_materiais/hierarquia\\_das\\_leis.pdf](http://www.essenciasobreaforma.com.br/uploads_materiais/hierarquia_das_leis.pdf)>. Acesso em 14 Maio de 2016.

Participam para celebração de convênios um representante de cada unidade da federação (Estados e do Distrito federal).

As reuniões são realizadas com um mínimo de 14 estados presentes, para que novos benefícios e isenções sejam aprovados, é preciso unanimidade de todas os estados que estejam presentes na reunião. (DINIZ, 2013).

A partir do resultado da reunião é realizada pelo CONFAZ a publicação oficial, os estados tem 15 dias para publicar decreto ratificando ou rejeitando os convênios celebrados. (DINIZ,2013)

A rejeição só serve para modificar ou redigir algo no convenio, 10 dias depois o CONFAZ publica oficialmente o convenio e o início da vigência será de 30 dias após a publicação oficial pelo CONFAZ. (DINIZ, 2013).

Ainda de acordo com Machado (2002, p.81) “Os convênios estabelecem normas que, em princípio, só vinculam as partes convenientes. Para cumprir a obrigação assumida, estas ainda devem legislar.”

É a lei complementar 24 de 07.01.1975, que disciplina os convênios, ao qual os Estados e o Distrito federal só deveriam conceder ou revogar isenções e benefícios fiscal por meio de convênios.

Caso algum estado conceda benefícios fiscais sem atender a LC 24/1975, ou seja, sem passar pelo aprovação dos demais estados no CONFAZ, os outros estados podem se proteger e questionar benefícios fiscais concedidos irregularmente através do art. 8º da Lei complementar 24/1975 (DINIZ, 2013):

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> BRASIL. Lei complementar n 24 de 07 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. **Diário oficial da União**. Brasília-DF. 24 de Jan. de 1975. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm)> Acesso em: 15 Maio 2016.

#### 2.4.2.8. Protocolos

O Convênio 133 de 1997 em seu art.38 estabelece que os Estados poderão criar protocolos para designar normas comuns a respeito do ICMS:

Dois os mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando a implementação de políticas fiscais, a permuta de informações e fiscalização conjunta, a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais, outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal. Parágrafo único. Os Protocolos não se prestarão ao estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais.<sup>9</sup>

#### 2.4.3. Hierarquia das normas quanto ao ICMS

Portanto, existe uma ordem jurídica a ser considerada, de forma a regular e dar segurança jurídica aos contribuintes, para o ICMS a hierarquia dessas normas acontecem da seguinte forma:

- ❖ Constituição Federal 1988.
- ❖ Lei Complementar 87/1996<sup>10</sup> (Lei geral que trata do ICMS na Constituição federal).
- ❖ Lei Ordinária Estadual (Cada estado possui a sua, ela é baseada na CF e na LC 87/1996).
- ❖ Decretos (São mais conhecidos como Regulamento do ICMS, cada estado possui o seu, eles são uma espécie de “manual” de como deve-se proceder dentro de cada estado).
- ❖ Portarias/ Protocolos/Convênios/Resolução de consulta/Comunicado

### 2.5. ICMS: CONCEITO E DEFINIÇÃO

---

<sup>9</sup> BRASIL. Convênio ICMS 133 de 01 de Janeiro de 1997. Aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. Diário Oficial da União. Brasília-DF. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/convenio-icms-133-1997.htm>>. Acesso em 12 maio 2016.

<sup>10</sup> BRASIL. Lei complementar n 87 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). **Diário oficial da União**. Brasília-DF. 13 de Set. de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)> Acesso em: 15 Maio 2016.

Foi criado em 1966, pela Lei 5.172, antes chamado de ICM, transformou-se em ICMS após estar previsto no art. 155, II da Constituição federal de 1988, porém sua regulamentação nacional ocorreu através da Lei Complementar 87 de 12 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

É um imposto de competência estadual que incide sobre a circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação.

O fato gerador está definido no art. 12 da Lei Complementar 87/1996, mas basicamente incide em toda a operação de circulação, exceto as situações imunes definidas na Constituição federal de 1988.

Érico Hack (2010, p.332) define que “o ICMS é certamente o tributo mais complexo do sistema tributário brasileiro. Cada estado possui a competência para instituí-lo, isso significa que são 27 legislações diferentes.”

Roque Antônio Carrazza (2001, p.32), explica:

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes a saber:  
O imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias);  
O imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;  
O imposto sobre serviços de comunicação;  
O imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e  
O imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. CARRAZZA(2001, P.32)

O ICMS é um imposto não cumulativo, ou seja, incide em cada fase da circulação de mercadorias, e é o principal meio de arrecadação dos Estados e do Distrito federal.

De acordo com Diniz (2013, p.6):

O ICMS, classificado no grupo de Impostos sobre a produção e a circulação, se apresenta hoje como um dos mais significativos tributos brasileiros, tanto no aspecto de volume financeiro (quase 25% de toda a receita tributária), quanto no da técnica de Administração tributária. Podemos afirmar que este imposto, principalmente para os Estados mais desenvolvidos, é o principal sustentáculo da autonomia política inerente ao regime federativo, já que responde por mais de 80% suas receitas totais. DINIZ(2013, P.06).

Portanto, o ICMS basicamente é um imposto que incide sobre a circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte e comunicação, ele está previsto na constituição federal e é um imposto não cumulativo.

A não cumulatividade significa que o imposto pago na operação anterior pode ser compensado com o imposto a pagar na próxima etapa de circulação.

O valor pago na operação de anterior, pode ser compensado como crédito independente do contribuinte estar situado em estado diverso do adquirente da mercadoria.

Para Diniz (2013, p.14) “a não cumulatividade é uma garantia constitucional de que será tributado apenas sobre o valor acrescido em cada etapa do ciclo produtivo e comercial”.

Entretanto, se existirem isenções ou não incidências, o crédito para o adquirente não existe pois não houve pagamento de imposto anteriormente, logo não há crédito a ser tomado.

Parte desse ICMS recolhido pelos Estados deve ser repassado para os municípios através do índice de participação dos municípios o qual é calculado através da contribuição de cada município onde estão instaladas as empresas na receita total do Estado.

O ICMS é um imposto indireto já que a pessoa responsável pelo seu recolhimento repassa o ônus a terceiros.<sup>11</sup>

O imposto é multifásico e não cumulativo, incidindo em casa uma das etapas da circulação (com abatimento do valor pago nas operações anteriores).

O ICMS está previsto na Constituição Federal de 1988, no artigo 155, inciso II e sua a redação atual quanto a não cumulatividade do imposto:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
I – (...)  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;  
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;<sup>12</sup>

<sup>11</sup> DINIZ, PEDRO. **ICMS do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro: Ferreira. 2013.

<sup>12</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição: República Federativa do Brasil. Brasília-DF: Senado Federal, 1988. Disponível

No entanto, é no princípio de não cumulatividade onde se inicia os problemas com a guerra fiscal, visto que o próximo inciso deste mesmo artigo delimita o direito a compensar o crédito fiscal, a Constituição federal de 1988 em seu art. 155, § 2º, II:

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

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

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;<sup>13</sup>

Isto significa que se for concedido um benefício fiscal, o crédito para os adquirentes é inexistente, logo não há pagamentos a serem compensados.

Com isso, se o Estado de origem concede um benefício de isenção em uma operação em que o adquirente está em outro Estado, o Estado de destino sai prejudicado em virtude de que não houve pagamentos.

### 2.5.1. Alíquotas do ICMS

A Constituição federal de 1988, define que as alíquotas seguirão o princípio de essencialidade, a qual define que as alíquotas serão definidas em função do grau de importância das mercadorias ou serviços, por exemplo, os alimentos terão uma alíquota menor que os combustíveis. No Art. 155, § 2º:

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

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

V - é facultado ao Senado Federal:

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

---

em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 15 Maio 2016.

<sup>13</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição: República Federativa do Brasil. Brasília-DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 15 Maio 2016.

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.<sup>14</sup>

A alíquota é o percentual aplicado sobre a base de cálculo (geralmente valor do produto/serviço) para fim de se obter o valor do tributo incidente na operação.<sup>15</sup>

O Senado federal é o responsável de acordo com esse artigo da constituição, de definir as alíquotas máximas para as operações internas e as alíquotas mínimas para as operações interestaduais.

Os estados se basearão nessas alíquotas para criar as suas próprias alíquotas internas, cumprindo o princípio de seletividade.

De acordo com Machado (2002, p. 325) as alíquotas interestaduais serão de 4%, 7% e 12%, e para as exportações de 13%, mesmo não sendo mais utilizada já que as exportações se tornaram imunes.

As alíquotas interestaduais foram definidas pelo Senado federal na Resolução 22/1989 conforme segue:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de junho de 1989.<sup>16</sup>

Já a alíquota de 4% foi definida em 2012, em uma tentativa de pôr fim à guerra dos portos, ela incide apenas sobre a circulação interestadual de produtos importados.

<sup>14</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição: República Federativa do Brasil. Brasília-DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 15 Maio 2016.

<sup>15</sup> GARCIA, F. de S. FÁTIMA. Base de cálculo e alíquota. In: MARTINS, G. da S. IVES; **Curso de Direito Tributário**. Belém –Pará: CEJUP, 1993. p. 199.

<sup>16</sup> BRASIL. Resolução nº 22 de 19 de Maio de 1989. **Senado Federal**. Brasília – DF. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextolNegral.action?id=110144&norma=132875>>. Acesso em: 15 Maio 2016.

Assim, definindo as alíquotas interestaduais a Constituição federal de 1988 estabeleceu que cabe aos Estados e ao Distrito Federal definirem suas alíquotas interna.

Hoje para a maioria dos produtos as alíquotas internas estão definidas entre 17% e 18%. DINIZ (2002).

Sendo as alíquotas internas são maiores que as alíquotas interestaduais, quando uma mercadoria vinda de outro Estado chega a sua fase final de circulação, ou seja, até o consumidor final os Estados definiram que neste caso o adquirente paga a diferença entre a alíquota interna (maior) para a alíquota interestadual (menor). MACHADO (2002).

De acordo com Diniz (2013, p. 19) “Com as alíquotas interestaduais sendo menores que as internas o imposto acaba sendo repartido entre os estados de origem e destino através do sistema de cobrança da diferença de alíquotas”.

A cobrança do diferencial de alíquotas está previsto no artigo 155, incisos VII e VIII:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (... ) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;  
§ 2.º 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;<sup>17</sup>

Em outras palavras o Diferencial de alíquotas é devido sempre que ocorrer a venda de produtos ou serviços e que o destinatário seja consumidor final, ou seja, não haverá nova circulação do produto ou serviço.

No que diz respeito ao diferencial de alíquotas, Roque Antônio Carrazza (2001, p.314) descreve: “ele incide sobre a circulação de mercadorias destinadas a ativo fixo ou uso e consumo e as prestações de serviços de transporte e de comunicação”.

---

<sup>17</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição:** República Federativa do Brasil. Brasília-DF: Senado Federal,1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 15 Maio 2016.

Essas sistemática trouxeram receitas extras para os Estados que possuem muito mais consumidores do que produtores. (DINIZ, 2013).

Nas palavras de Pedro Diniz (2013, p. 19), “a cobrança do diferencial de alíquotas serve para beneficiar as regiões menos desenvolvidas economicamente, pois parte da tributação é paga na origem e parte no destino”.

Roque Antônio Carrazza (2001, p.315), detalha que “Criando a sistemática do diferencial de alíquotas, a Constituição desestimulou as operações e prestações interestaduais em que o Estado de destino tenha contribuintes de ICMS”.

## 2.6. INCENTIVOS FISCAIS NO ICMS

Segundo Augusto<sup>18</sup> (1980 apud Salvador C.B. Junior, 2001) “Incentivos fiscais são, antes de tudo, técnicas utilizadas pelo Estado para a realização e determinados objetivos. O sistema de incentivos corresponde a um processo pelo qual o estado estimula ou desestimula algumas atividades econômicas”.

Os incentivos fiscais podem ser concedidos de várias formas tais como: imunidade, isenção, alíquota reduzida, diferimento, suspensão, crédito presumido.

Para regular a forma como os incentivos fiscais são concedidos a Constituição federal 1988 definiu:

Art.155, §2º, XII – cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;<sup>19</sup>

### 2.6.1. Imunidades

As imunidades são situações em que não há o alcance do imposto. (DINIZ, 2013).

---

<sup>18</sup> AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. **Incentivos fiscais**. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. São Paulo, 1980, vol. 43. P. 221

<sup>19</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição**: República Federativa do Brasil. Brasília-DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 15 Maio 2016.

Na visão de Roque Antônio Carrazza (2001, p.320), “as imunidades quando presentes impedem a pessoa política de criar algum tributo que não seja de sua competência tributária”.

No que tange ao ICMS as imunidades estão previstas na Constituição Federal de 1988 art. 155, parágrafo 2, X, a, b, c:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (... ) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;  
 § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
 X - não incidirá:  
 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;  
 a) Sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;  
 b) Sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;  
 c) Nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.<sup>20</sup>

Deste modo, as exportações são imunes a tributação do ICMS na saída para outro país.

Segundo Ives Gandra da Silva Martins (1995, p. 208) “a imunidade não está prevista em lei ordinária, o contribuinte está resguardado da tributação através da Constituição federal”.

Na perspectiva de Hugo de Brito Machado (2002, p. 333) “a regra de imunidade prevista na legislação dirige-se ao legislador, de forma que não seja invadido o campo de incidência de outros tributos”.

### 2.6.2. Isenções

Para conceituar essa modalidade de incentivo fiscal, Hugo de Brito Machado (2002, p.200) define que “a isenção é uma exceção feita por lei a regra jurídica de tributação”.

---

<sup>20</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição**: República Federativa do Brasil. Brasília-DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 15 Maio 2016.

Ainda segundo ele as isenções devem sempre ser derivados de leis que especifique as condições e requisitos para sua concessão e o prazo de duração.

Na visão de Carrazza (2001), a isenção é uma limitação legal que impede eu tributo nasça.

De acordo com o art. 176 do CTN, as isenções podem ser restritas apenas a região da autoridade tributante, no caso do ICMS, desde observados o disposto na lei complementar 24/1975. Esta Lei complementar trata sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias

Segundo Ives Gandra da Silva Martins (1995, p. 202) “a isenção é um benefício fiscal que consiste na dispensa legal do pagamento do tributo devido”.

Para Pedro Diniz (2013, p. 49) “a isenção é um fato econômico que ocorre dentro do campo de incidência do ICMS, mas o pagamento fica excluído”.

As isenções só poderão ser concedidas ou revogadas por meio de convênios celebrados e ratificados entre os Estados e o Distrito Federal. Isto significa que um Estado só pode conceder isenções através de aprovação dos demais estados participantes do CONFAZ. (DINIZ, 2013).

A função da isenção é reduzir a carga tributária na operação de circulação. (MARTINS, 1995).

### 2.6.3. Diferimento

Segundo Pedro Diniz (2013. p. 21) o diferimento “é a transferência a terceiro da responsabilidade do pagamento do imposto devido nas operações anteriores”.

O diferimento sempre está condicionado a ocorrência de um evento futuro, geralmente essa condição é a saída subsequente. Esse incentivo está condiciona a não ocorrência de alguns fatores como por exemplo a saída da mercadoria para outro estado ou para empresas optantes pelo simples nacional, já que estas não tributaram o ICMS nas operações subsequentes em que circularem com mercadorias.

### 2.6.4. Redução de Alíquotas

O ICMS segue o princípio da seletividade, as alíquotas são definidas de acordo com o grau de importância do produto, e em algumas situações a alíquota desse imposto chega a ser reduzida a zero, não surgindo nenhum valor de imposto a pagar. (CARRAZZA, 2001)

#### 2.6.5. Redução de Base de Cálculo

De acordo com Pedro Diniz (2013, p. 130) “o objetivo de tais concessões é beneficiar setores da economia ou tipos de produtos, da mesma forma que as isenções”.

#### 2.6.6. Suspensão

A suspensão é a transferência do momento de incidência do imposto. (DINIZ, 2013)

Ainda segundo Pedro Diniz (2013, p. 233) “para a suspensão do ICMS o fator determinante é a condição de retorno da mercadoria ao mesmo estabelecimento original”.

A condição para este retorno está determinada nas leis ordinárias dos estados e do distrito federal vinculado ao prazo para retorno.

#### 2.6.7. Crédito presumido

É um benefício fiscal oferecido aos contribuintes, através de um crédito extra, não vinculado a não cumulatividade dos impostos, ou seja, não houve operações em outra etapa com recolhimento de ICMS. (DINIZ, 2013).

Este tipo de crédito obrigatoriamente deve estar previsto na legislação estadual e deve estar aprovado pelo CONFAZ. (DINIZ, 2013).

### 3. O ICMS E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS NO BRASIL

“A guerra fiscal é, como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação”.<sup>21</sup>

O ICMS é o principal recurso de renda para os Estados, nesse sentido, para atrair novos investimentos que contribuem para o desenvolvimento regional, os Estados concedem benefícios para novas empresas se instalarem em seus territórios, essa concessão de benefícios ocorre de forma unilateral, ou seja, sem a aprovação dos demais Estados. De acordo com a Lei Complementar 24/1975 esses benefícios só deveriam ser concedidos mediante a aprovação dos demais Estados, o que na prática não acontece e se transforma em um verdadeiro leilão, uma guerra fiscal.

A concessão de incentivos fiscais representam renúncia de arrecadação para os Estados e o Distrito federal, e isso é uma questão importante visto que a maior parte da receita dos Estados vem das receitas tributárias, as quais financiam o sistema de prestação de serviços à população daquela região. (CARRAZZA, 2001).

Sustentando ainda mais a ideia de que a guerra fiscal gera impactos negativos, Bevilacqua explica:

A concessão de incentivos de modo aleatório, contemplam agentes econômicos que realizariam seus investimentos independente do incentivo, o que se transforma em mera renúncia de arrecadação. (BEVILACQUA 2001, p. 187).

Porém a concessão de benefícios no ICMS também possuem os pontos positivos para o Estado que concede o benefício:

A concessão de incentivos fiscais torna-se positivo no sentido de que fomenta a economia do Estado, mesmo havendo a falta de pagamento de ICMS pela empresa detentora do benefício fiscal, existe a criação de novas empresas satélites, gera-se novos empregos e novos investimentos na economia local, contribuindo para a economia. Portanto há renúncia por parte do Estado em um primeiro momento, e de outro lado nova arrecadação. (BRANDÃO JUNIOR, 2001, p. 187).

---

<sup>21</sup> VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **IPEA**. Planejamento e políticas públicas Nº 15. Jun de 1997. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>>. Acesso em 14 de Abril de 2016.

Percebe-se que a concessão indiscriminada de benefícios fiscais relativos ao ICMS acaba por gerar o fenômeno da “guerra fiscal”, onde o excessivo número de incentivos e benefícios interferem diretamente no cenário político nacional, aumentando as disputas estatais pela atração de investimentos internacionais, e impacta na diminuição da arrecadação dos Estados e do Distrito Federal. Assim como a política de concessão de benefícios traz efeitos negativos e desequilíbrio do Pacto Federativo, essa concessão auxilia na redução das desigualdades regionais e geração emprego e renda, principalmente nas regiões menos favorecidas.<sup>22</sup>

Outro ponto é destacado por Matheus A. Rodrigues (2015) que destaca que os incentivos fiscais também são usados como forma de valorizar e incentivar as ações de cunho social, como por exemplo, a concessão de incentivos a templos religiosos realizada pelo Estado do Paraná, esse tipo de benefício não tem como objetivo o crescimento da região, mais sim o aumento de templos religiosos para a sociedade.<sup>23</sup>

Ao final, os vencedores da guerra são os estados financeiramente mais poderosos, capazes de suportar o ônus das renúncias e, ainda assim, assegurar razoáveis condições de produção. (Ricardo Varsano, 1997. p. 4).<sup>24</sup>

Diante disso, que medidas o governo federal tem tomado para pôr fim a esta guerra fiscal?

### 3.1. LEI COMPLEMENTAR 24 DE 1975 E OS INCENTIVOS FISCAIS

Essa lei surgiu com o intuito de reprimir a guerra fiscal, já existente antes da promulgação da atual Constituição Federal de 1988, ela regula a forma como são concedidas os incentivos fiscais do ICMS. (DINIZ, 2013).

Segundo a qual a concessão de benefícios fiscais relativas ao ICMS dependerá sempre da decisão unânime dos Estados representados nas reuniões do

---

<sup>22</sup> RODRIGUES, Matheus Aragão. A problemática da guerra fiscal e o ICMS. **Direitonet**. Disponível em: < <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8835/A-problematICA-da-guerra-fiscal-e-o-ICMS>>. Acesso em: 12 Janeiro de 2016.

<sup>23</sup> RODRIGUES, Matheus Aragão. A problemática da guerra fiscal e o ICMS. **Direitonet**. Disponível em: < <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8835/A-problematICA-da-guerra-fiscal-e-o-ICMS>>. Acesso em: 12 Janeiro de 2016.

<sup>24</sup> VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **IPEA**. Planejamento e políticas públicas N<sup>o</sup> 15. Jun de 1997. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>>. Acesso em 14 de Abril de 2016.

CONFAZ, enquanto a revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.<sup>25</sup>

Isso muitas vezes não tem ocorrido, “a dificuldade para se conceder benefícios fiscais e a enorme desigualdade regional acaba por levar muitos Estados a conceder tais benefícios sem respeitar o dispositivo constitucional e a Lei 24/1975, concedendo-os à revelia do CONFAZ”<sup>26</sup>.

Os demais Estados como forma de interromper os benefícios concedidos por outros Estados a sua volta, denunciam o benefício através de ação judicial, para todos os casos em que há denúncia a respeito da concessão ilegal de incentivos fiscais, o Supremo Tribunal Federal tem declarado inconstitucionalidade aos benefícios o que causa insegurança jurídica as empresas que possuem tal benefício, pois estas podem ter que recolher o ICMS com multa e juros aos cofres públicos.

Diante disso, e como existem muitos processos sobre este mesmo tema, o STF criou uma sumula vinculante nº 69 com o seguinte dispositivo:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem previa aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional. (BRANDÃO JUNIOR, 2001. P. 233)

### 3.2. MEDIDAS QUE O GOVERNO FEDERAL TEM TOMADO PARA ACABAR COM A GUERRA FISCAL?

A guerra fiscal já é um problema existente desde a criação do ICMS, se os governantes seguissem à risca os requisitos necessários para a concessão de um incentivo fiscal já regrado na Lei complementar 24/1975, não haveria no que se falar a respeito dessa guerra fiscal.

Diante disso, de longe se vê que o país precisa de uma reforma tributária. Uma das primeiras medidas que podemos citar, foi a criação pela CF de 1988, do Diferencial de alíquotas, já comentado anteriormente e que contribui para a divisão da arrecadação com o estado de destino, essa cobrança se aplica a qualquer operação interestadual com destino a consumo final.

---

<sup>25</sup> RODRIGUES, Matheus Aragão. A problemática da guerra fiscal e o ICMS. **Direitonet**. Disponível em: < <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8835/A-problematICA-da-guerra-fiscal-e-o-ICMS>> . Acesso em: 12 Janeiro de 2016.

<sup>26</sup> <sup>26</sup> RODRIGUES, Matheus Aragão. A problemática da guerra fiscal e o ICMS. **Direitonet**. Disponível em: < <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8835/A-problematICA-da-guerra-fiscal-e-o-ICMS>> . Acesso em: 12 Janeiro de 2016.

No âmbito do ICMS, as alíquotas internas não podem ser inferiores as alíquotas interestaduais, para que não seja prejudicado a partilha de ICMS nas operações de consumo final, amparada pela cobrança do diferencial de alíquotas. Porém existe uma hipótese em que isso pode ocorrer, isto no caso de acordo entre todas as unidades federadas por meio do CONFAZ. (DINIZ, 2013).

De forma a acabar com a guerra fiscal, em 1995 foi criada uma Proposta de Emenda Constitucional (PEC) número 175/95, que tinha como objetivo criar o princípio de destino, ou seja, o imposto seria devido à unidade de federação de destino da mercadoria ou serviço tributados pelo ICMS.<sup>27</sup>

Está proposta ficou algum tempo em votação e após um período foi tirada de pauta diante da dificuldade para aprovação.

Em 2012 o Senado federal voltou ao tema, dando origem a Resolução do Senado Federal nº 13/2012, a qual criou uma única alíquota interestadual para os produtos importados, uma forma de acabar com a guerra dos portos.

Em 2013, entrou em votação o projeto de resolução do senado (PRS) número 01/2013, a qual está em tramite no senado federal até os dias atuais, neste ano de 2016. Ela tem como pauta criar uma única alíquota interestadual de 4% e para compensar a perda de arrecadação, a criação de um fundo constitucional para compensar as perdas dos estados com a mudança tributária. Porém para que o fundo se torne constitucional, é necessária a aprovação de uma proposta de emenda à Constituição. Porém este projeto está em marcha lenta, visto que os Estados tem sido contrários e resistentes em aceitar a criação de um fundo de compensação, visto que o mesmo já havia sido prometido quando excluiu as exportações do campo de incidência do ICMS, com a Lei Kandir.<sup>28</sup>

Como a aprovação dessa PRS está extremamente lenta, o governo federal tendo tomado outras medidas e em Abril de 2015 criou Emenda Constitucional 87 de 16 de Abril de 2015, norma que cria a partilha de ICMS entre o estado de origem e de destino para operações interestaduais com consumidores

---

<sup>27</sup> Varsano, Ricardo. A guerra fiscal do icms: quem ganha e quem perde. **IPEA**. Planejamento e políticas públicas Nº 15. Jun de 1997. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>>. Acesso em 14 de Abril de 2016.

<sup>28</sup> BRASIL. PROJETO DE RESOLUÇÃO DO SENADO nº 1, de 2013 Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/110426>>. Acesso em 02 de fevereiro de 2016.

finais, ela ficou conhecida como Emenda do Comércio Eletrônico, nas chamadas vendas não presenciais (telemarketing e e-commerce).<sup>29</sup>

### 3.2.1. Guerra dos Portos e a alíquota interestadual de 4% (Resolução 13/2012)

Todos os incentivos fiscais acerca do ICMS, concedidos pelos Estados e Distrito Federal devem ser amparados por convênios aprovados pelo CONFAZ.

O incentivo fiscal concedido nas importações e nas operações com produtos importados, resultou na chamada guerra dos portos.

O que ocorre é que as empresas que revendem produtos importados e que importam diretamente para venda, buscavam Estados que concedessem benefícios sobre o ICMS, para estabelecer suas empresas e importar seus produtos pelo porto ou aeroporto deste estado.

Os incentivos normalmente são concedidos no desembaraço aduaneiro e até mesmo em forma de crédito presumido na saída dos produtos importados, o que prejudica o princípio da não cumulatividade, pois o adquirente irá se apropriar de um crédito que não foi pago na origem.

Diante disso, os Estados cada vez mais brigam judicialmente numa tentativa de evitar a concessão de benefícios à revelia do CONFAZ concedido por outros Estados.

Segundo Dieine da Silva dos Santos *et al* (2013)<sup>30</sup> “A guerra dos portos surgiu pela disputa dos Estados para atrair os importadores por meio da concessão de benefícios fiscais, com esses incentivos o ICMS cobrado das empresas que importavam era reduzido”.

Para acabar com a guerra dos portos o Senado federal publicou a Resolução 13/2012 que teve como objetivo erradicar os incentivos e proteger os produtos nacionais.

Essa Resolução trata da unificação da alíquota de ICMS sobre os produtos importados, a alíquota foi unificada em 4% nas operações interestaduais.

---

<sup>29</sup> ELETRONICO, Comércio. Disponível em: <<http://econtabilconsultoria.com.br/comercio-eletronico-ec-872015-e-seus-reflexos-icms/#.V3QbXfkrLIU>>. Acesso em 23 Abril de 2016.

<sup>30</sup> SANTOS, DIEINE DA SILVA DOS; FREITAS, POLLYANE J.M. DE; TOMASI, SILVANA LESSA; PIETROBELLI, VIVIANE; WILDNER, MARCIO LEANDRO; Aplicação da resolução do senado federal 13/2012 em uma indústria do simples nacional e suas consequências, Anais VI Seminário de Iniciação Científica Curso de Ciências Contábeis da FSG; V.4; N.1 2013. Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/anaiscontabeis/article/view/319/457>>. Acesso em 13 de Maio de 2016.

### 3.2.2. Emenda Constitucional 87/2015

Sob o argumento de que houve extrema mudança na forma de comercialização de produtos tradicional, devido ao avanço da tecnologia, as compras passaram a ser feitas também pela internet. Neste caso, como a venda é para uma pessoa não contribuinte do ICMS e consumidor final, a origem destaca a sua alíquota interna sobre o valor do produto e recolhe o imposto resultante dessa alíquota ao estado de origem. Porém, a mercadoria efetivamente irá para outro estado que antes dessa Emenda Constitucional (EC) ficava sem nada desse imposto. Mais um fator para a guerra fiscal. (BRANDÃO JUNIOR, 2014)

Para acabar com a guerra dos estados sobre quem teria o real direito jurídico de ficar com o tributo, o governo criou essa Emenda à Constituição, que garante a partilha do ICMS entre o estado de origem e o estado de destino, até que o imposto finalmente será devido apenas ao Estado de destino. Isso ocorrerá gradativamente conforme trecho da própria EC:

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."<sup>31</sup>

Diante do cenário político atual do país, é intrínseco que o governo federal deverá tomar novas medidas para caminhar a uma reforma tributária. O próximo passo é aguardar o desfecho da PRS 01/2013 em tramite no senado federal.

---

<sup>31</sup> BRASIL. Emenda constitucional nº 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, para tratar da sistemática de cobrança do ICMS. **Diário oficial da União**. Brasília-DF, n. 87, 16 abril 2015.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho se propôs a identificar as ações tomadas pelo Governo federal para acabar com a guerra fiscal nas operações tributadas pelo ICMS.

A guerra fiscal é um fator antigo em nosso país, ainda é perceptível as diferenças de crescimento entre os Estados Brasileiros, como por exemplo, São Paulo que é um polo industrial e possui uma alta arrecadação, porém a sua produção não fica apenas dentro de seu território e isso seria extremamente impactado caso fosse criado o princípio de destino, uma regra de tributação em que o imposto é devido destino das mercadorias e serviços. Este é o fator determinante para não ter ocorrido uma grande reforma tributária.

Há quem defenda a oferta de incentivos pelos Estados em troca de novos investimentos de particulares, em virtude do aumento das ofertas de emprego e “bum” de crescimento da região que recebe grandes empresas e empresas multinacionais.

Porém, o outro lado também é válido, o Estado que deveria proporcionar um alto padrão de serviços à população se limita ao gastos de acordo com a receita, já que em tese se não houvesse renúncia de arrecadação, a receita seria maior.

Seguindo a metodologia de Brandão Junior (2014), é muito importante a oferta de incentivos que o Estado controle a produção estimulando ou não determinados segmentos, Porém não basta apenas exigir que os Estados simplesmente cumpram o disposto na Lei complementar 24/1975 para concessão dos benefícios fiscais.

Uma solução seria a União criar um plano de desenvolvimento regional, concedendo incentivos de forma igualitária, e tirar dos Estados e Distrito Federal a competência de tributar o ICMS, tornando-se um imposto de competência da união, com uma única alíquota e incidindo em cada fase da operação, como já acontece hoje com o IPI. E assim criar também uma forma de distribuir o produto da arrecadação entre os estados de acordo com a população de cada Estado.

## 5. REFERÊNCIAS

ATALIBA, Gilberto. ICMS- competência impositiva na Constituição federal. **FGV**. 1994. V.195. Disponível em: < <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45978>>. Acesso em 21 de Dezembro de 2015.

AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. **Incentivos fiscais**. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. São Paulo, 1980, vol. 43

BEVILACQUA, LUCAS. **Incentivos Fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo-SP: Editora Quartier Latin do Brasil. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição**: República Federativa do Brasil. Brasília-DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 15 Maio 2016.

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de Outubro de 1966. Institui o Código tributário nacional. Brasília-DF, 25 Out. 1966. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)> Acesso em: 14 Abril 2016.

BRASIL. Lei complementar n 24 de 07 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. **Diário oficial da União**. Brasília-DF. 24 de Jan. de 1975. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm)> Acesso em: 15 Maio 2016.

BRASIL. Lei complementar n 87 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). **Diário oficial da União**. Brasília-DF. 13 de Set. de 1996. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)> Acesso em: 15 Maio 2016.

BRASIL. Convênio ICMS 133 de 01 de Janeiro de 1997. Aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. Diário Oficial da União. Brasília-DF. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/convenio-icms-133-1997.htm>>. Acesso em 12 maio 2016.

BRASIL. Resolução nº 22 de 19 de Maio de 1989. **Senado Federal**. Brasília – DF. Disponível em: <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextolNegral.action?id=110144&norma=132875>>. Acesso em: 15 Maio 2016.

BRASIL. PROJETO DE RESOLUÇÃO DO SENADO nº 1, de 2013. **Senado Federal**. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/110426>>. Acesso em 02 de fevereiro de 2016.

BRASIL. Emenda constitucional nº 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, para tratar da sistemática de cobrança do ICMS. **Diário oficial da União**. Brasília-DF, n. 87, 16 abril 2015.

BRASIL. Resolução nº 13 de 25 de Abril de 2012. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=264825>>. Acesso em 28 de Maio de 2016.

CARRAZZA, ROQUE ANTONIO. **ICMS**. São Paulo-SP: Editora Malheiros. 2001.

DINIZ, PEDRO. **ICMS do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro: Ferreira. 2013.

ELETRONICO, Comércio. Disponível em: <<http://econtabilconsultoria.com.br/comercio-eletronico-ec-872015-e-seus-reflexos-icms/#.V3QbXfkrLIU>>. Acesso em 23 Abril de 2016

GARCIA, F. de S. FÁTIMA. **Base de cálculo e alíquota**. In: MARTINS, G. da S. IVES; **Curso de Direito Tributário**. Belém –Pará: CEJUP, 1993.

GUERRA FISCAL. **A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados**. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7073](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073)>. Acesso em 22 de Dezembro de 2015.

HACK, ÉRICO. **Direito administrativo e direito tributário**. Curitiba-PR: IBPEX. 2010.

HIERARQUIA, leis. Disponível em: <[http://www.essenciasobreaforma.com.br/uploads\\_materiais/hierarquia\\_das\\_leis.pdf](http://www.essenciasobreaforma.com.br/uploads_materiais/hierarquia_das_leis.pdf)>. Acesso em 14 Maio de 2016.

IMPOSTOS. Federais, estaduais e municipais: quais são eles? Disponível em: <<https://www.nibo.com.br/blog/impostos-federais-estaduais-e-municipais-quais-sao-eles/>>. Acesso em 14 Abril de 2016.

INGLÊS, tradução. Disponível em: <<http://goo.gl/AwQslx>>. Acesso em 17 de Maio de 2016

JUNIOR, SALVADOR CANDIDO BRANDÃO. **Federalismo e ICMS**. São Paulo-SP: Editora Quartier. 2014.

MACHADO, HUDO DE BRITO. **Curso de direito tributário**. 21ª edição. São Paulo-SP: Malheiros Editores LTDA. 2002.

MARTINS, IVES GANDRA DA SILVA. **Curso de direito tributário**. 4ª Edição. Belém – PA: Gráfica CEJUP. 1993.

RIBEIRO, Leonardo Alcântara. A guerra fiscal do ICMS sob uma perspectiva Comparada de competição tributária. **FGV**. 2010. São Paulo-SP.

RODRIGUES, Matheus Aragão. A problemática da guerra fiscal e o ICMS. **Direitonet**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8835/A-problematica-da-guerra-fiscal-e-o-ICMS>>. Acesso em: 12 Janeiro de 2016.

SANTOS, DIEINE DA SILVA DOS; FREITAS, POLLYANE J.M. DE; TOMASI, SILVANA LESSA; PIETROBELLI, VIVIANE; WILDNER, MARCIO LEANDRO; Aplicação da resolução do senado federal 13/2012 em uma indústria do simples nacional e suas consequências, **Anais VI Seminário de Iniciação Científica Curso de Ciências Contábeis da FSG**; V.4; N.1 2013. Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/anaiscontabeis/article/view/319/457>>. Acesso em 13 de Maio de 2016.

SELEME, R.B. **Diretrizes e práticas da gestão financeira e orientações tributárias**. Curitiba-PR: IBPEX. 2010.

PRADO, Sergio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. **Revista UNICAMP**. Campinas-SP. V.8. n.2. Disponível em: <<http://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/ecos/article/view/8643141/10691>>. Acesso em 12 de Março de 2016.

VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do icms: quem ganha e quem perde. **IPEA**. Planejamento e políticas públicas Nº 15. Jun de 1997. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>>. Acesso em 14 de Abril de 2016.

VIEIRA, D.J. **Um estudo sobre a guerra fiscal n Brasil**. Tese de doutorado Unicamp. Campinas. São Paulo.

NORMAS, ABNT. Disponível em: <<http://www.leffa.pro.br/textos/abnt.htm>>. Acesso em 28 de Março de 2016.

NORMATIZAÇÃO, de trabalhos acadêmicos. Disponível em: <<http://www.portal.ufpr.br/normalizacao.html>>. Acesso em 27 de Maio de 2016.

ZIEGLER, Rudolf Minikowski; SOUZA, Sharon Cristine Ferreira de; Guerra fiscal: a crise federativa e suas soluções legislativas e doutrinárias. **UEL**. Revista do direito público. Londrina-PR. 2007. V.2, n. 1. Disponível em: < <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/11475>>. Acesso em 21 de Dezembro de 2015.