



UNIVERSIDADE D  
COIMBRA

RAFAEL SILVA COIMBRA

**A GUERRA FISCAL CAUSADA PELA  
TRIBUTAÇÃO PRIVILEGIADA:  
DOS PARAÍÇOS FISCAIS À CRISE DO  
FEDERALISMO COOPERATIVO  
BRASILEIRO**

Dissertação no âmbito do 2º Ciclo de Estudos do mestrado em direito na área de especialização em ciências jurídico-políticas com menção em Direito Fiscal, orientada pela Professora Doutora Maria Matilde Costa Lavouras e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Setembro de 2021

**FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA**  
**MESTRADO EM DIREITO**  
**ÁREA DE ESPECIALIZAÇÃO EM CIÊNCIAS JURÍDICO-POLÍTICAS**  
**RAFAEL SILVA COIMBRA**

**A GUERRA FISCAL CAUSADA PELA TRIBUTAÇÃO PRIVILEGIADA:  
DOS PARAÍÇOS FISCAIS À CRISE DO FEDERALISMO COOPERATIVO  
BRASILEIRO**

**Dissertação no âmbito do 2º Ciclo de Estudos do mestrado em direito na área de especialização em ciências jurídico-políticas com menção em Direito Fiscal orientada pela Professora Doutora Maria Matilde Costa Lavouras e apresentada Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.**

**Coimbra**  
**2021**

## **Agradecimentos**

Primeiramente a DEUS pelo sopro de vida, fonte de toda inspiração e dedicação. À memória do meu amado pai, fonte de amor e motivação. A minha amada mãe pelo apoio incondicional.

Aos amigos do trabalho (Arlindo, Marcus, Michael, Karine, Carol, Géssika, Renan, Silvia e Anna) pelo apoio que me permitiu a dedicação exclusiva ao Curso de Mestrado. Aos amigos que fiz em Coimbra (Patrícia, Fabi, Lari, Chico, Ramiro, Jota, meus xarás Rafael Bravo, Rafael Teixeira e Rafael Firpo e tantos outros) pela recepção e cordialidade. A Dra. Matilde pelo apoio e atenção. A todos da Universidade de Coimbra que contribuíram para realização deste sonho.

*“As pessoas felizes lembram o passado com gratidão, alegram-se com o presente e encaram o futuro sem medo.” Epicuro*

## **Siglas**

**ADI** – Ação Direita de Inconstitucionalidade;

**ARE** – Agravo em Recurso Extraordinário.

**CF, CF/88 ou CRFB/88** – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

**IBPT** - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

**ICMS** – Imposto sobre circulação de mercadores e serviços.

**LC** – Lei Complementar.

**LDO** – Lei de Diretrizes Orçamentárias.

**LOA** – Lei Orçamentária Anual.

**LRF** – Lei de Responsabilidade Fiscal

**RE** – Recurso Extraordinário

**STF** – Supremo Tribunal Federal

## **Resumo**

A concessão de benefícios fiscais, como forma de atração de capital de terceiros, é um dos métodos mais comuns no mundo quando se busca o desenvolvimento de um projeto ou região. No Brasil há benefícios concedidos à revelia da lei, especialmente em sede de Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Já no cenário internacional, os benefícios fiscais abordados serão sobre os casos de transferência de lucros das multinacionais para paraísos fiscais. Em qualquer caso todos perdem, porque ocorre a redução de receitas dos Estados. O Estado que concedeu o benefício perde porque deixou de arrecadar, causando assim prejuízos a outros. Há grandes possibilidades de perdas e/ou sanções aos contribuintes que se utilizam desses mecanismos. Por isso, buscou-se elencar princípios constitucionais e infraconstitucionais que permitem ou coíbem a prática da guerra fiscal, esclarecendo conceitos e verificando as formas de sua ocorrência. Em ambos casos, a soberania tem vasto assento em discussões fiscais por representar o poder máximo do Estado Soberano que delimita suas posteriores ações, bem como de seus Estados membros. Analisar os princípios, métodos e procedimentos utilizados são fundamentais para melhor entender os rumos que podem ser dados à tributação, seja no contexto interno Brasileiro, seja no contexto internacional, porque em ambos casos a intenção é fugir do dever de pagar tributos. Por fim, observou-se o comportamento adotado pelos Poderes da República Federativa do Brasil perante as concessões indevidas de benefícios fiscais. Destacando-se a atuação do Poder Judiciário, através do Supremo Tribunal Federal, e do Legislativo Federal pelas leis editadas sobre a matéria.

**PALAVRAS-CHAVE:** Guerra Fiscal. Concorrência Fiscal desleal. Federalismo. ICMS.

### **Abstract**

The granting of tax benefits, as a form of attracting third-party capital, is one of the most common methods in the world when seeking the development of a project or region. In Brazil there are benefits granted by default of the law, especially in the case of Tax of Circulation of Goods and Services (Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS). On the international stage, the tax benefits addressed will be on the cases of transferring profits from multinationals to tax havens. In any case everyone loses, because there is a reduction in the revenues of states. The state that granted the benefit loses because it stopped collecting, thus causing harm to others. There are high chances of losses and/or penalties to taxpayers who use these mechanisms. Therefore, we sought to list constitutional and infra-constitutional principles that allow or prevent the practice of fiscal war, clarifying concepts and verifying the forms of its occurrence. In both cases, sovereignty has a large seat in tax discussions because it represents the maximum power of the Sovereign State that delimits its subsequent actions, as well as its member states. Analyzing the principles, methods and procedures used are fundamental to better understand the directions that can be given to taxation, whether in the Brazilian internal context or in the international context, because in both cases the intention is to escape the duty to pay taxes. Finally, it was observed the behavior adopted by the Powers of the Federative Republic of Brazil before the undue concessions of tax benefits. Highlighting the performance of the Judiciary, through the Supreme Federal Court, and the Federal Legislature by the laws issued on the matter.

**KEYWORDS:** Tax War. Unfair Tax Competition. Federalism. ICMS.

## Índice

INTRODUÇÃO .....	11
CAPÍTULO I: O ESTADO.....	14
1 - O Estado .....	14
1.1 Estado Unitário, Estado Federal e Confederação .....	16
1.2 - O Estado Federal .....	20
1.2.1 O surgimento do Estado Federal.....	22
1.2.2 Espécies de Federalismo .....	24
1.3 O Federalismo no Brasil .....	25
1.4 O Federalismo Fiscal .....	28
CAPÍTULO II: PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS .....	31
2.1 A soberania .....	31
2.1.1 A soberania tributária do Estado Federal.....	32
2.2 A autonomia dos entes federados .....	33
2.2.1 As formas de autonomia .....	35
2.3 O princípio da legalidade.....	37
2.3.1 O princípio da legalidade tributária .....	37
2.4 A segurança jurídica .....	38
2.4.1 A irretroatividade tributária .....	40
2.5 Igualdade e uniformidade da tributação.....	41
2.6 A livre iniciativa empresarial e a capacidade contributiva .....	41
2.7 A subsidiariedade tributária .....	43
CAPÍTULO III: O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS).....	45
3.1 Histórico do ICMS.....	45
3.2 Função.....	46
3.2.1 Seletividade.....	47
3.3 Classificação .....	47
3.3.1 Imposto indireto .....	47
3.3.2 Imposto plurifásico: princípio do destino na tributação. ....	48
3.3.3 Princípio da não cumulatividade.....	49
3.4 Fato gerador .....	51
3.4.1 Operações de circulação de mercadorias .....	51
3.4.2 Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal .....	53

3.4.3 Prestações de serviços de comunicação.....	53
3.4.4 Importação de bens, mercadorias e serviços.....	54
3.4.5 Operações mistas de circulação de mercadorias e prestações de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios.....	54
3.5 Alíquota.....	55
3.6 Base de cálculo.....	57
3.7 Sujeitos: ativo e passivo.....	57
3.8 ICMS calculado "por dentro".....	59
<b>CAPÍTULO IV – OS BENEFÍCIOS FISCAIS E O ICMS.....</b>	<b>60</b>
4.1 As formas de concessão.....	60
4.2.1 As espécies de benefícios fiscais.....	63
4.2.1.1 As isenções.....	63
4.2.1.2 Redução de base de cálculo.....	65
4.2.1.3 Créditos presumidos ou outorgados.....	66
4.2.1.4 Redução de alíquota.....	67
4.2.1.5 Benefícios financeiros.....	67
<b>CAPÍTULO V: O que é a guerra fiscal?.....</b>	<b>69</b>
5.1 A guerra fiscal no cenário internacional.....	71
5.1.1 Os paraísos fiscais.....	72
5.1.2 <i>Treaty shopping</i> .....	74
5.1.3 Preços de transferência.....	75
5.1.4 Casos: <i>Mc Donalds</i> e <i>Apple</i> .....	76
5.1.4.1 O caso <i>Mc Donalds</i> .....	77
5.1.4.2 Caso <i>Apple</i> , <i>Google</i> e outros: a utilização de empresas “Double Irish Arrangement”.....	78
5.1.5 O plano BEPS como combate a concorrência fiscal internacional.....	80
5.2 Guerra fiscal no Brasil.....	81
5.2.1 As Causas da guerra fiscal no Brasil.....	84
5.2.2 Tipos de guerra fiscal no Brasil.....	86
5.2.2.1 A guerra fiscal industrial.....	86
5.2.2.2 Guerra fiscal comercial ou de atacado.....	88
5.2.2.3 Guerra fiscal do comércio eletrônico.....	89
5.2.2.4 Guerra fiscal dos portos ou dos importados.....	91
5.2.3 As consequências da guerra Fiscal no Brasil.....	93

5.2.4 A guerra fiscal e a Lei Complementar 24 de 1975 .....	94
5.2.4.1 Da unanimidade para concessão de benefícios .....	94
5.2.4.2 Das sanções pela Inobservância da cláusula de unanimidade: .....	96
5.2.5 O judiciário na guerra fiscal Brasileira .....	102
5.2.5.1 Modulação dos efeitos .....	104
5.2.5.2 Proposta de Súmula Vinculante 69 .....	106
5.2.6 Guerra fiscal e a Lei e Responsabilidade Fiscal .....	108
5.2.7 Lei Complementar 160/2017 – o fim da Guerra Fiscal? .....	110
5.2.7.1 O convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017 .....	114
5.2.7.2 Considerações sobre a Lei Complementar 160/2017 .....	115
5.2.8 As propostas de emendas à constituição federal que alteram o ICMS .....	116
5.2.8.1 A proposta que tramita na Câmara dos Deputados .....	117
5.2.8.2 A proposta de reforma que tramita no Senado Federal .....	119
5.2.8.3 Possíveis consequências da reforma .....	121
CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	122
Bibliografia .....	133

## INTRODUÇÃO

Cada nação tem o dever de assegurar condições mínimas para garantir direitos básicos a seus cidadãos, tais como: saúde, educação, segurança, assistência e previdência social, bem como a manutenção da infraestrutura necessária para satisfação dessas obrigações estatais. Além disso, deverá garantir a liberdade do particular para produzir, gerando riqueza e renda para si, tendo como consequência o aumento de arrecadação do Estado para a manutenção dos serviços mencionados.

A necessidade/vontade de aumento da arrecadação estatal é impulsionadora da guerra fiscal ou, “eufemisticamente” chamada de “concorrência tributária desleal, nociva e não nociva”<sup>1</sup>, a partir do momento em que há concessão de benefício fiscal para seus contribuintes, atraindo capital e riqueza que não foram ali gerados.

Essa busca por capital ocorre tanto no contexto externo, quanto no interno.

Os Estados formados a partir de uma concepção federativa, como o caso do Brasil, distribui obrigações e competências entre seus entes, dentre elas àqueles inerentes ao Poder de Tributar, representação máxima da autonomia dos Estados Membros concedida pela Constituição Federal de 1988.

No Brasil, cada uma das vinte Unidades da Federação ou Estados Membros detêm competência tributária para legislar sobre impostos, especialmente sobre patrimônio (imposto de transmissão por *mortis causa* ou doação e imposto sobre veículos automotores) e sobre o consumo (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, o ICMS).

É justamente sobre o ICMS a maior incidência sobre a guerra fiscal<sup>2</sup>, ante a sua característica de não cumulatividade, o que faz deste o imposto mais complexo do Sistema Tributário Brasileiro, permitindo a eclosão da guerra fiscal em todo o Brasil.

Em um sistema federalista em que há concorrência entre Estados, há quem defenda que ela nem sempre será negativa, podendo realmente trazer o desenvolvimento almejado. Entretanto, não é isso que tem ocorrido na prática.

---

<sup>1</sup> GUZMAN, Norma Caballero. Duas revoluções pragmáticas: para a paz fiscal perpétua entre as nações. *In* DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 1. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p.203.

<sup>2</sup> FILHO, Antônio Reinaldo Rabelo. ROMANO, Ana Carolina Magliano Ribeiro. A Guerra Fiscal: Causas e Consequências. *In* DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Guerra Fiscal no Brasil. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 192.

A guerra fiscal só é possível devido à autonomia dos Estados que podem editar normas de tratamento fiscal diferenciado para empresas com a redução dos impostos suportados. Entretanto, essa autonomia encontra barreiras dentro do próprio Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

A problemática da guerra fiscal não gera atrito apenas entre os Estados envolvidos, mas também os contribuintes, na medida em que “seus motivos e consequências” vão além do campo jurídico e invadem o campo econômico<sup>3</sup>.

A terminologia utilizada busca chamar atenção do leitor pela importância do tema e sua consequência no dia a dia de cada indivíduo a partir da edição de normas fiscais ilegais que beneficiam o contribuinte. A concessão de um benefício fiscal poderá trazer consequências locais, regionais, nacionais e, até mesmo, mundiais (caso dos paraísos fiscais que possuem trilhões de dólares sem incidência ou com baixa incidência do Imposto de Renda).

No Brasil, exige-se a aprovação unânime dos Estados Federados para a concessão de benefícios fiscais em sede de ICMS, nos termos do artigo 2º, §2º da Lei Complementar 24 de 1975 (LC 24/75). Diante da dificuldade de consegui-la, muitos têm exercido sua competência constitucional (art. 155, II da CF/88)<sup>4</sup> sobre o ICMS à revelia da LC24/75. Logo, poderá determinado Estado conceder benefício fiscal para atrair investimentos, seja de novos empreendimentos seja pela transferência daqueles existentes em outros Estados.

O Brasil apresenta um quadro crítico sobre a guerra fiscal, na medida em que as suas 27 Unidades Federadas travam uma guerra sobre a concessão de benefícios fiscais em sede de ICMS.

O Sistema Tributário Brasileiro é extremamente complexo. Um estudo realizado Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) verificou que, para se ter um razoável entendimento sobre a tributação no Brasil, seria necessário conhecer “três mil normas fiscais,

---

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2ª ed., rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2014, p. 27.

<sup>4</sup> 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;

estudar os 61 tributos cobrados no Brasil. E, ainda, verificar 93 obrigações acessórias”<sup>5</sup>, tudo isso aliado a uma carga tributária de 33,17% do PIB no ano de 2019<sup>6</sup>.

Já no cenário internacional, a problemática ocorre nos Estados Soberanos, ou seja, com mais poder que os Estados membros autônomos, que concedem situação benéfica sobre os tributos incidentes sobre a renda de empresas, causando prejuízos aos países onde de fato as riquezas são produzidas.

As grandes empresas detentoras de volumosos capitais utilizam-se das mais variadas estruturas legais e transferem seus lucros para países com baixa tributação. Doravante, buscar-se-á esclarecer o tema e trazer perspectivas já existentes na doutrina.

Nesse sentido, buscar-se-á verificar as medidas já tomadas e correntes de pensamento acerca do tema, para que os movimentos Estatais sejam harmônicos entre os Estados que compõe organização maior, sob pena de criar desarranjos sociais, econômicos com graves e negativas consequências sociais, jurídicas e políticas.

---

<sup>5</sup> LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. Interações (Campo Grande), Campo Grande, v. 20, n. 1, p. 239-255, jan. 2019, p. 242.

<sup>6</sup> BRASIL. Tesouro Nacional. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019, 2020, p. 01. Disponível em [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:32076](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076) acessado em 04/02/2021.

## CAPÍTULO I: O ESTADO

### 1 - O Estado

O Estado, do latim *status* (estar firme), representa uma “situação permanente de convivência e ligada à sociedade política” cuja primeira referência se deu com Maquiavel no livro *O Príncipe* de 1513<sup>7</sup>.

A formação do Estado significa a imposição de normas para a manutenção da harmonia social, sob a coordenação de agentes políticos subordinados à Lei.

Sobre as teorias da formação do Estado, duas se destacam: “a formação natural ou espontânea do Estado” na qual os Estados surgiram naturalmente, sem a manifestação de vontade dos indivíduos e a outra é a da “formação contratual dos Estados” que defende o surgimento do Estado a partir da reunião da “vontade de alguns homens ou então de todos os homens”<sup>8</sup>. Enquanto no primeiro não há intenção dos indivíduos, no segundo eles se reúnem propositalmente para atender interesses gerais.

ROUSSEAU<sup>9</sup> define o Estado da seguinte forma:

“Imediatamente, no lugar da pessoa privada de cada contratante, este ato de associação produz um corpo moral e coletivo composto por tantos membros quantos forem os votos da assembleia, o qual recebe, por esse mesmo ato, sua unidade, seu eu comum, sua vida e sua vontade. Essa pessoa pública, (...) que é chamada por seus membros do Estado.”

O Estado representa a união de um determinado povo, que ocupa um espaço específico com leis que organizam suas ações e impõe sua superioridade em detrimento do individual. As leis trarão os atos permitidos e os proibidos, bem como suas consequências<sup>10</sup>.

Para Hely Lopes Meirelles<sup>11</sup> o Estado de Direito é aquele “juridicamente organizado e obediente às suas próprias leis”.

A formação do Estado, comumente ocorre de forma “derivada”, ou seja, os já existentes formam novos, podendo ser pelo “fracionamento ou União de Estados”. No

---

<sup>7</sup> DALLARI, Damo de Abreu. Elementos da teoria geral do Estado. 32ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 59.

<sup>8</sup> DALLARI, *ob. cit.*, 2013, p. 62.

<sup>9</sup> ROUSSEAU, Jean Jacques. O contrato social.: princípios do direito político. Tradução: Antônio de Pádua Danesi. São Paulo: Martins Fontes. 2006, p. 22.

<sup>10</sup> Para Kelsen “O Estado é, geralmente, representado por indivíduos, vivendo num território nitidamente delimitado e submetidos a um poder juridicamente organizado (...) cujas normas regulam a conduta humana (...) estão submetidos ao poder do Estado, (...) sua conduta cai sob a alçada de regras de sanção, de normas de coação, cujo conjunto forma um sistema, uma ordem única”. Kelsen, Hans. Teoria geral do Estado. trad. de Fernando de Miranda. Coimbra: Arménio Amado Editor, 1938, p. 37-38.

<sup>11</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 60.

primeiro ele se divide para formar outros menores, enquanto no segundo, eles se unem para formar um maior. O fracionamento pode acontecer pela independência de frações do território do Estado, bem como por revoluções, sendo esta última uma forma mais violenta, ao passo que a União dos Estados exige a “adoção de uma constituição comum”. Quando se unem, os Estados renunciam as suas soberanias depositando-as ao novo Estado formado, e, geralmente, quando isso ocorre há o surgimento de uma Federação<sup>12</sup>.

O Estado, enquanto pessoa jurídica de direito público, é fruto da evolução social e surge como forma de controle da sociedade, impondo limites e assegurando garantias. Ele surge com a formação de um “Contrato Social (...) segundo a qual o poder político somente pode ser considerado legítimo se resultante da celebração de um acordo unânime entre indivíduos livres e iguais”.<sup>13</sup> O acordo unânime é representado por todo e qualquer anseio comum dos indivíduos, a exemplo de que todos os cidadãos desejam viver em um espaço geográfico com melhores condições de saúde, educação, segurança, esporte, lazer, meio ambiente e demais garantias.

Além do povo reunido em um território é necessário para o surgimento do Estado que haja um Poder Soberano ou Soberania<sup>14</sup>.

VILELA<sup>15</sup> afirma que Soberania é o “poder jurídico supremo, não estando internamente sujeito a qualquer outro poder, e estando, externamente independente”.

Para garantir a imparcialidade nas funções e atribuições do Estado Soberano, MONTESSQUIEU dividiu-o em Poderes: Executivo, Legislativo e Judiciário.<sup>16</sup>

---

<sup>12</sup> DALLARI, *ob. cit.*, 2013, p. 64-65.

<sup>13</sup> JÚNIOR, Onofre Alves Batista. OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. Que pacto federativo? Em busca de uma teoria normativa adequada ao federalismo fiscal brasileiro. In DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes. (Organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 1. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 06.

<sup>14</sup> São os elementos do Estado, conforme esclarece MEIRELLES, *ob. cit.*, 2008, p. 60.

<sup>15</sup> VILELA, Hélder Borges. Soberania Fiscal na União Européia – Os Estado e o Mercado Interno. Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal apresentada a Universidade de Coimbra. Coimbra. 2016, p. 10.

<sup>16</sup> “Em cada Estado há três espécies de Poderes: O Legislativo; o Executivo das coisas que dependem do Direito das Gentes; e o Executivo das que dependem o Direito Civil. Pelo primeiro, o Príncipe ou o Magistrado faz leis para algum tempo ou para sempre, e corrige ou ab-roga as que estão feitas. Pelo Segundo, ele faz a paz ou a guerra, envia ou recebe embaixadas, estabelece a segurança, previne invasões. Pelo terceiro, pune os crimes, ou julga as demandas dos particulares. A este último chamar-se-á Poder de Julgar; e ao anterior, simplesmente Poder Executivo do Estado. A liberdade política em um cidadão é aquela tranquilidade de espírito que provém da convicção que cada um tem da sua segurança. Para ter-se essa liberdade, precisa que o Governo seja tal que cada cidadão não possa temer outro. [...] também não haverá liberdade se o poder de julgar não estiver separado do poder legislativo e do Executivo. Se estiver junto com o Legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos seria arbitrário: pois o Juiz seria legislador. Se estivesse junto com o executivo o Juiz poderia ter a força de um opressor. Estaria tudo perdido se um mesmo homem, ou um mesmo corpo de principais ou de nobres, ou do Povo, exercesse estes três poderes: fazer leis; o de executar as resoluções públicas. E o de julgar os crimes ou demandas dos particulares.”. MONTESSQUIEU, Charles de Secondat, Baron de, 16890-1755. O

O legislativo é o poder responsável por editar as leis regentes do Estado. A primeira Lei a ser criada é a Constituição. É a norma matriz que regula todas as outras. As normas contrárias a ela devem ser expurgadas do ordenamento jurídico, devendo todos indivíduos e poderes obedecê-la.

O Poder Constituinte<sup>17</sup> poderá ser originário<sup>18</sup>, quando se cria a primeira constituição, ou derivado<sup>19</sup>, àquele em que já há a constituição e fará reformas e alterações dentro dos limites constitucionais previamente estabelecidos.

Ao Poder Executivo caberá a execução da produção legislativa. Seja através do desenvolvimento de Políticas Públicas objetivando garantir saúde, educação e segurança a todos, seja pela cobrança de tributos para custeio do Estado, ou ainda, com aplicações das normas de coerção. Havendo confronto entre leis ou dificuldades em sua interpretação, caberá ao Poder Judiciário resolver o conflito.

O Estado evolui na medida que seu povo evolui. O desenvolvimento de novas tecnologias cria novas formas de produção e altera a conduta humana. Logo, caberá ao Estado determinar limites e garantias sobre essas relações, bem como resolver eventuais conflitos. A imposição de normas e a possibilidade de coação dos indivíduos para cumpri-las decorre do Poder Soberano ou Soberania.

Considerar-se-á o Estado Federal ou Federalismo, por ser a forma adotada no Brasil, analisando suas peculiaridades que permitem a ocorrência da guerra fiscal. Entretanto, a seguir, classificaremos as três espécies para facilitar o entendimento da matéria.

## **1.1 Estado Unitário, Estado Federal e Confederação**

A Constituição de cada Estado Nação deve prever a forma de sua organização, administração e custeio. Se será uma administração centralizada em um poder maior que

---

Espírito das leis: as formas de governo, a federação, a divisão dos poderes, presidencialismo versus parlamentarismo. Introdução, tradução e notas de Pedro Vieira Mota. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p.164-165.

<sup>17</sup> “O Poder Constituinte é a manifestação soberana da suprema vontade política de um povo, social e juridicamente organizado”. MORAES, Alexandre. Direito constitucional. 28ª ed. revista e atualizada até a EC nº 68 e Súmula Vinculante 31. São Paulo: Atlas. 2012, p. 24.

<sup>18</sup> “Estabelece a Constituição de um novo Estado, organizando-o e criando os poderes destinados a reger os interesses de uma comunidade (...) caracteriza-se por ser inicial, ilimitado, autônomo e incondicionado”. MORAES, *ob. cit.*, 2012, p. 25-26.

<sup>19</sup> “está inserido na própria constituição (...) conhece limitações constitucionais expressas e implícitas e é passível de controle de constitucionalidade. Apresenta as características de derivado, subordinado e condicionado” MORAES, *ob. cit.*, 2012, p.27.

rege e controla as relações sociais, políticas e jurídicas ou se será uma administração descentralizada, que transfere para a base política tais decisões.

Assim sendo, uma das necessidades constitucionais primárias é dispor sobre a forma de composição desse Estado.<sup>20</sup>

Atualmente, duas são as formas mais comuns: o Estado Unitário e o Estado Federado. Enquanto no primeiro o poder está centralizado, no segundo temos a distribuição de competências e responsabilidades. Há autores que defendem também a existência de uma terceira espécie, o Estado Regional cuja centralização é menor que no Estado Unitário, mas não atinge os parâmetros do Federado, citando como exemplos Espanha e Itália. Entretanto, a maior parte dos doutrinadores entendem que essa terceira modalidade representa, na verdade, um Estado Unitário como elevado grau de descentralização.<sup>21</sup> Por isso, como exemplos de estados que adotam o sistema unitário tem-se a França e a Espanha e como exemplos de Estados Federados tem-se o Brasil, Estados Unidos da América e Canadá<sup>22</sup>. Na Europa, o sistema federal é adotado pela Alemanha e pela Suíça<sup>23</sup>. Há ainda a confederação, não muito utilizada pelo mundo.

Para BONAVIDES<sup>24</sup> o Estado Unitário representa a forma “mais simples, mais lógica e homogênea. A ordem política, a ordem jurídica e a ordem administrativa se acham-se conjugadas, referidas a um só povo, um só território e um só titular do poder público do império.”.

Já o Estado Federal “deparam-se com vários Estados que se associam com vistas a uma integração harmônica de seus destinos. Não possuem esses Estados soberania externa”, sendo, internamente, em parte submisso ao Poder e as Leis Federais e em parte independente, “movendo-se livremente na esfera da competência constitucional que lhe foi atribuída”<sup>25</sup>.

KELSEN<sup>26</sup> leciona que a diferença entre o Estado Unitário e o Federal está na descentralização, que pode ser perfeita ou imperfeita. Diz-se descentralização perfeita

---

<sup>20</sup> BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros. 2011, p. 199.

<sup>21</sup> DALLARI, *ob. cit.*, 2013, p.251.

<sup>22</sup> OLIVEIRA, Júlio M de. PEREIRA, André Luiz dos Santos. Do Federalismo dualista ao federalismo de cooperação – A evolução dos Modelos de Estado e a Repartição do Poder de Tributar. *In* DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes. (Organizadores). *Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual*. Volume 1. 2ª ed. rev. e at. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 26.

<sup>23</sup> BENTO, INES PISCO. O Federalismo Fiscal na Constituição Portuguesa, (53) *BOLETIM Ciências Econômicas* 183 (2010), p. 185.

<sup>24</sup> BONAVIDES, *ob. cit.*, 2011, p. 160.

<sup>25</sup> BONAVIDES, *ob. cit.*, 2011, p. 95.

<sup>26</sup> KELSEN, *ob. cit.*, 1938, p. 90-97.

quando as normas são estabelecidas de forma “definitiva” (quando as normas centrais não podem revogar ou substituir as normas locais) e “independente” (quando as normas centrais não podem modificar o conteúdo das locais). Quando a norma não for definitiva ou independente estar-se-á diante da descentralização imperfeita.

Nesse sentido, continuando nas lições de KELSEN, o Estado unitário é uma “descentralização imperfeita”, no que se refere às normas centrais que determinam as ações estatais. Já o Estado Federal considera a postura de seu legislativo central para caracterizá-lo. Ele é marcado pela “igualdade de influência entre Estados-membros”.

O autor ainda afirma que o Estado Federal tem dois elementos fundamentais que o caracterizam: O primeiro é a descentralização, que terá previsão no texto constitucional atribuindo competências as “autoridades locais”, podendo-se dizer que há uma “autonomia constitucional, de resto mais ou menos extensa”. Já o segundo exige que “para que os membros do Estado federal constituam Estados” também é necessário que “participem da legislação ou, até, da execução central”, confirmado com a constituição do parlamento federal com duas casas, sendo uma de representantes do povo e outra dos Estados. Nesse caso, as autoridades locais têm uma “competência limitada ou ilimitada, conforme a constituição central traça ou não um quadro às Constituições locais”.

No Brasil esse ponto foi claramente alocado quando a Constituição previu o número igual de três Senadores para cada Estado, cuja função é representar os interesses dos Estados junto à União<sup>27</sup>.

Se existir descentralização sem autonomia dos demais entes federados, estar-se-á diante de um Estado Unitário descentralizado.

Já na Confederação a competência Federal é “exceção”, porque “os Estados membros querem, em princípio, reservar para eles a competência total”<sup>28</sup>.

Em comparativo entre o Estado Federal adotado pela Alemanha, Brasil e Estados Unidos da América, percebe-se grandes convergências nas sistemáticas praticadas, mas também há divergências. Enquanto na Alemanha e nos Estados Unidos da América os Estados têm liberdade para tomar dinheiro emprestado, os Estados no Brasil somente podem se financiar através de tributos ou doações. Ainda, os Estados Alemães (*Bundesländer*) não

---

<sup>27</sup> Art. 46 da CF/88: “O Senado Federal compõe-se de representantes dos Estados e do Distrito Federal, eleitos segundo o princípio majoritário. § 1º Cada Estado e o Distrito Federal elegerão três Senadores, com mandato de oito anos”.

<sup>28</sup> KELSEN, *ob. cit.*, 1938, p.98.

possuem capacidade de tributar, diferentemente do que ocorre no Brasil, onde os Estados tributam nos termos da Constituição ou nos Estados Unidos onde os Estados “escolhem livremente entre os tipos de tributos e alíquotas”. Por fim, a “concorrência tributária” só é possível quando os Estados Federados detêm competência para legislar sobre matéria tributária, o que não ocorre na Alemanha, ocorre de forma parcial no Brasil e de forma livre nos Estados Unidos da América.<sup>29</sup>

O Federalismo (ou Estado Federal) pode ser classificado como “forma de estruturação do estado e de repartição do poder político” que fica entre o “Estado unitário e a confederação”. No Estado unitário há uma autoridade central responsável pela tomada de decisões, enquanto na confederação os Estados são soberanos, independentes e dotados de autonomia, podendo “aderir a algumas regras comuns, que governam suas relações recíprocas”. Nesse sentido, a Federação não possui somente a unidade central como responsável pela tomada de decisões, mas sim uma “multiplicidade de esferas decisórias”, sendo que todas possuem poderes limitados, vedado aos entes retirarem-se da federação, diferentemente do que ocorre na Confederação<sup>30</sup>.

José Afonso da Silva<sup>31</sup> classifica o Estado Federal ou a Federação de Estados como “a divisão espacial dos poderes” e faz uma interessante observação entre os Estados Federais e os Unitários, afirmando que os Unitários podem ser descentralizados, mas que isso não ocorre como nos Estados Federais, porque no sistema federativo os Estados de fato possuem autonomia para gestão, enquanto no unitário “há uma forma de autarquia territorial” e não “autonomia político constitucional”. Para o autor a autonomia dos Estados Membros derruba a ideia de descentralização. Bem em verdade, ao nosso ver, a descentralização ocorreu na elaboração da Constituição quando dispôs sobre a autonomia a política e administrativa dos Estados membros.

---

<sup>29</sup> BARKER, William B. Concorrência tributária interestadual como reflexo da concorrência tributária internacional. In DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 141-143.

<sup>30</sup> BECHARA, Carlos Henrique Tranjan. CARVALHO, João Rafael L. de Gândara de. Federalismo e tributação: Entre competição e cooperação. In DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes. (Organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 1. 2ª ed. rev. e at. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 35.

<sup>31</sup> SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 36ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 100-101.

## 1.2 - O Estado Federal

Federação, do latim *foedus* (pacto, aliança). “O Estado Federal é, portanto, uma aliança ou União de Estados”<sup>32</sup>. O Estado Federal reúne Estados em uma “estrutura sistêmica que permita a livre participação e autonomia de cada um dentro do processo de desenvolvimento nacional.”<sup>33</sup>.

Os doutrinadores não chegaram a um conceito unânime sobre os “traços característicos do Estado Federal”, ante a “inexistência de dois Estados Federais absolutamente idênticos”<sup>34</sup>, conforme as diferenças apontadas no tópico anterior sobre o Federalismo praticado na Alemanha, EUA e Brasil. Entretanto, trata-se de uma “forma de Estado, não de governo”<sup>35</sup>.

O professor da Universidade de Oxford, Kenneth Wheare, citado por MOREIRA<sup>36</sup>, classifica o princípio federativo como “método de divisão de poderes pelo qual os governos central e regional são, cada um dentro de sua esfera, independentes.”.

O Federalismo norte americano apresenta as seguintes características fundamentais<sup>37</sup>:

- a) A distribuição harmônica dos Poderes entre a União e os Estados Membros, no qual, cada esfera de poder exerce, estritamente, suas competências, fazendo-o de modo concorrente somente quando a constituição assim determinar, prevalecendo-se, assim, a hierarquia do governo federal;
- b) “Sistema judiciarista”, com um Poder Judiciário central e forma responsável pelo “equilíbrio federativo e de segurança da ordem constitucional”;
- c) “Composição bicameral do Poder Legislativo” na qual a Câmara dos Deputados representa a nação (o povo), e o Senado representa os Estados membros. Enquanto na

---

<sup>32</sup> DALLARI, *ob. cit.*, 2013, p. 252.

<sup>33</sup> NASCIMENTO, Carlos Valder do. Adequação do sistema tributário nacional à ordem econômica e social: uma proposta de reforma tributária. Tese de Doutorado apresentada ao programa de Pós Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife/ Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco PPGD/UFPE, como requisito parcial para obtenção do Grau de Doutor. Recife: 2013, p.48.

<sup>34</sup> Para justificar seu posicionamento, o autor faz referência a Oswaldo Aranha Bandeira de Melo: “Nenhum estado se assemelha a outro, de tal forma que se possa dizer que os respectivos regimes sejam idênticos. Eles, quando muito, podem ser análogos”. CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 12ª ed. rev. ampl. actual. de acordo com as Emendas Constitucionais ns. 19/98 e 20/98. Brasil: Malheiros Editores, 1999, p. 88.

<sup>35</sup> DALLARI, *ob. cit.*, 2013, p.251.

<sup>36</sup> MOREIRA, André Mendes. O Federalismo Brasileiro e a repartição de receitas tributárias. In DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes. (Organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 1. 2ª ed. rev. e at. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 153.

<sup>37</sup> MALUF, Sahid. Teoria Geral do Estado. 26ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 169.

Câmara a marca é a representação proporcional, no Senado a representatividade é igual (mesmo número de Senadores por Estado);

d) Deverá prever os princípios Federativo e da República com rigidez constitucional e a previsão de intervenção Federal.

Já no Sistema Federal Brasileiro, CONTI<sup>38</sup> defende ser fundamental os seguintes requisitos para a existência do Estado Federal:

- “a) existência de, ao menos, duas esferas de governo;
- b) autonomia das entidades descentralizadas, que compreende as autonomias política, administrativa e financeira;
- c) organização do Estado expressa em uma Constituição;
- d) repartição de competências entre as entidades descentralizadas;
- e) participação das entidades descentralizadas na formação da vontade nacional;
- f) indissolubilidade”

A existência de ao menos duas esferas de governo exige do Estado Federal que haja o Poder Central da União, órgão máximo de representatividade nacional, e outro poder subnacional. Ambos detêm competências e poder de tomadas de decisões.

As esferas de governo decorrem da lógica da descentralização e da autonomia dos entes federados. Entretanto, não basta que apenas existam esferas distintas, surge a imprescindibilidade de que essa segunda esfera do governo detenha autonomia, sob a possibilidade de haver uma descentralização na prática dos atos, mas não das decisões, o que ensejaria a perda da qualidade de Estado Federal.

Para que o ente subnacional possa concretizar a sua existência e fortalecer seu governo é necessário que ele possua uma organização política com poderes representados naquela Esfera. Além disso, é essencial que goze da possibilidade de gerir seus recursos e pessoal de forma que melhor atenda seus governados. A prestação de qualquer serviço público exige recursos financeiros, torna-se imperioso, também, a autonomia financeira.

Caberá à Carta Magna dispor sobre a organização do Estado Federal, trazendo de forma clara e objetiva as competências de cada um dos seus entes.

Outro pronto fundamental é a impossibilidade de os entes federados se segregarem do Estado maior que compõem. Somente haverá uma federação constituída com, no mínimo,

---

<sup>38</sup> CONTI, José Maurício. Federalismo Fiscal e Fundos de Participação. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001, p. 10.

a junção dos pontos apresentados acima, acrescidos sempre da impossibilidade de separação dos entes federados para formarem um novo Estado soberano.

### 1.2.1 O surgimento do Estado Federal

O Estado Federal ou Federalismo surge a partir da união das colônias inglesas na América do Norte para combater a tributação imposta pela Inglaterra sobre o pujante comércio por elas exercido no século XVIII.

O país europeu entendeu justa a tributação desse comércio, em decorrência da temeridade de uma interferência Francesa na América do Norte. Entretanto, o povo americano não acatou os tributos, revoltou-se e uniu-se ao maior adversário dos Ingleses (França), enfraquecendo-os. Em 1783, com a assinatura do Tratado de Paris, a independência dos Estados Unidos da América estava consagrada porque a manutenção de uma guerra na América tornava-se extremamente onerosa a Inglaterra, diante da ajuda Francesa aos norte-americanos.<sup>39</sup>

Após a independência, as colônias associaram-se para criar uma confederação “que tinha por objetivo (...) preservar a soberania de cada antigo território (...) o que enfraquecia o pacto.” Dificuldades para cooptar recursos financeiros e humanos, desobediência pelos Estados das deliberações realizadas pela Confederação, a possibilidade de a Confederação poder legislar apenas para Estados e não para cidadão (o que implicava na impossibilidade de arrecadar tributos) e a inexistência de um Tribunal Supremo deixavam-na impotente e ineficiente. Por isso, com a Constituição Norte Americana de 1787, surge a “original forma federativa”<sup>40</sup> visando solucionar esses problemas.

O federalismo norte americano é o chamado “federalismo por agremiação”, entendido como aquele sistema em que há dos estados membros ações para unirem-se e protegerem-se. Entretanto, essa não foi a única forma de constituição de Estados Federais, tendo ocorrido também a partir da evolução dos Estados Unitários para Federais<sup>41</sup>.

Não diferente do ocorrido nos Estados Unidos, na Itália, a implementação do Federalismo também se deu em decorrência de discordância sobre a tributação. Não dela

---

<sup>39</sup> STEPAHN, Paul B. Guerras Fiscais nos Estados Unidos *In* DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 2. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 161-162.

<sup>40</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 10ª ed. ver atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 813.

<sup>41</sup> OLIVEIRA e PEREIRA, *ob. cit.*, 2019, p. 26-27.

propriamente dita, mas sim de suas consequências. A insatisfação com a distribuição das receitas fez com que um partido pedisse a secessão. Como forma de combater esses pedidos, posteriormente, aprovaram a forma de Estado Federal<sup>42</sup>.

O Federalismo praticado na Bélgica tem um ponto extremamente positivo e que demonstra a responsabilidade política daquele país, que se utiliza de parte de suas receitas sobre o IVA para financiar o ensino, onde se distribuem os recursos na proporção de alunos em cada localidade<sup>43</sup>.

No modelo de Estado Federal norte americano tem-se a divisão de que as competências do “Governo Central” serão aquelas exclusivamente determinadas pela constituição, limitando-se a agir no rol taxativo da Carta Magna Americana. Tanto o Governo Central quanto os governos dos Estados têm suas atribuições em “uma área de poder rigorosamente circunscrita”, sendo, inclusive o entendimento da Suprema Corte à época. Entretanto, a partir de 1937 ela “passou a declarar constitucionais normas editadas pelo Governo Federal, passando, assim, a União a cada vez mais intervir na atuação do Estado com anuência da Suprema Corte<sup>44</sup>.

PIMENTA<sup>45</sup> afirma que o “fator fundamental” para essa mudança no Federalismo ocorreu após a segunda guerra mundial, que “resultou no constitucionalismo social”. Ainda, o autor destaca a forma como ocorreu essa mudança: enquanto nos Estados Unidos deu-se a partir de decisões da Suprema Corte, ou seja, através de interpretação à constituição, em vários países foi decorrente de emendas constitucionais ou novas constituições. Por fim, expõe alguns motivos que levaram a essa mudança em países como o México, a Argentina e a Suíça. Contudo, na Alemanha, em 1919, que “apareceu o modelo mais bem elaborado e aperfeiçoado do Federalismo cooperativo”, que inspirou o Direito Brasileiro.

---

<sup>42</sup> “motivação e necessidade do federalismo, parecem conduzir ao início da década de noventa, quando um partido político apresentou uma proposta de secessão, insurgindo-se contra a distribuição desigual de contribuições pelo cenário nacional, que favorecia, em especial, as Regiões Meridionais, a fim de reduzir o fosso entre estas e as regiões do Centro-Norte”. SERRANO, Maria Vittoria. O Federalismo Fiscal na Itália entre lacunas normativas e Incongruências operacionais. In DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes. (Organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 2. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 29.

<sup>43</sup> SEARENS, Patrick. Federalismo e Tributação – Contribuições para um Brasil Melhor. In DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes. (Organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 2. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 237-239.

<sup>44</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. As Modificações do Federalismo e a repartição da competência tributária. In DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 1. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 140-141.

<sup>45</sup> PIMENTA, *ob. cit.*, 2019, p.141.

O federalismo será representado pela divisão de competências entre os entes, atribuindo competências exclusivas para cada um deles. Destaca-se que o Federalismo adotado no Brasil prevê a possibilidade de que União, Estados e Municípios possam legislar sobre as mais variadas matérias.

### 1.2.2 Espécies de Federalismo

A constituição do Estado Federal ocorre por associação ou agregação, que é quando os Estados Membros se unem para se protegerem de forças externas, conforme verificada nos EUA. Ocorrerá, também, por dissociação ou segregação, quando se constitui a partir “da descentralização de um Estado unitário já existente que, por razões de ordem política ou econômica, culmina no surgimento de um novo ente dotado de autonomia”<sup>46</sup>, ou seja, quando um Estado maior se subdivide.

O Federalismo vem como forma de descentralizar a tomada de decisões, inclusive sobre os recursos públicos, na medida em que cabe ao Estado a gestão dos recursos para atender os interesses e necessidades de seu povo.

PIMENTA<sup>47</sup> verificou a existência de duas espécies de Federalismo: o dual, ou também chamado de Federalismo Clássico, que é aquele adotado pelos Estados Unidos da América. Neste, cada ente possui suas competências claramente repartidas, não podendo um ente interferir na competência de outro, é a denominada repartição horizontal. Já o Federalismo Cooperativo é aquele em que há a redução do Poder Central e o aumento dos poderes dos entes federados, cabendo ao Poder Central a edição de “normas gerais”, podendo-se atribuir uma mesma matéria a diferentes entes, o que se denomina de competência concorrente cumulativa ou não cumulativa.

Por fim, sintetiza-se o Federalismo clássico na premissa de que cada ente tem suas competências restritas, claras e expressas. É reservado a cada um o dever de legislar sobre determinadas matérias, enquanto no cooperativo essas competências são concorrentes, mais de um ente poderá legislar sobre a mesma matéria, ou seja, uma espécie de concorrência.

O Federalismo Cooperativo demonstra uma preocupação Constitucional em reunir esforços para a satisfação dos direitos.

---

<sup>46</sup> BENTO, Ines Pisco, *ob. cit.*, 2010, p. 186.

<sup>47</sup> PIMENTA, *ob. cit.*, 2019, p.143.

O Brasil possui um sistema de “federalismo cooperativo”, no qual se respeita a autonomia dos entes subnacionais, mas também há um “sistema de interpenetração entre eles” corroborado pelas formas de divisão “de receitas e transferências intergovernamentais”. A cooperação poderá ser vertical ou horizontal, a primeira dispõe sobre a transferências do ente superior para o inferior, ou seja, quando a União transfere recursos para os Estados Membros e os Municípios. A segunda é aquela que cria “fundos ou programas específicos” para uma redistribuição de recursos entre entes “da mesma esfera governamental”<sup>48</sup>.

Isso significa que além de cada um dos entes subnacionais terem suas competências constitucionais para a arrecadação, os superiores deverão repassar aos inferiores percentuais constitucionais de suas receitas como forma de satisfazer os entes nacionais de menor abrangência.

### **1.3 O Federalismo no Brasil**

O Brasil tornou-se independente em 1822, e foi nessa altura que se verificou que era necessário um Estado “centralizador” para manter a união dos Estados membros em uma nação, assim como ocorreu nos EUA e na Itália. Por isso, em 1824 houve uma Constituição outorgada pelo imperador, com um estado “unitarista” e dividido em vinte províncias. Após Dom Pedro I abdicar em 1831, o movimento federalista ganhou força, tendo sido inclusive aprovado projeto pela Câmara dos Deputados<sup>49</sup>. Entretanto, no Brasil, a implementação do Federalismo dualista deu-se com a Constituição de 1891 ao dispor em seu artigo 1º:

Art 1º - A Nação brasileira adota como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa, proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias, em Estados Unidos do Brasil.

A opção pelo federalismo deu-se por influência do direito norte americano, tendo em 1934 adotado o modelo de federalismo cooperativo<sup>50</sup>. Contudo, não era nenhuma

---

<sup>48</sup> CONTI, *ob. cit.*, 2010, p. 110.

<sup>49</sup> TAVARES, *ob. cit.*, 2014, p. 832.

<sup>50</sup> PIMENTA, *ob. cit.*, 2019, p.141.

novidade na nação porque, lembrando do Brasil colônia, existia uma clara divisão entre o Poder Central (Coroa) e o Poder Local (Municípios)<sup>51</sup>.

A constituição de 1988 estabeleceu o princípio federativo como uma cláusula inalterável da Carta Magna<sup>52</sup>, não podendo ser objeto de emenda constitucional que o extinga ou reduza.

O Brasil possui um sistema Federativo com três esferas de governo, sendo o Central, referente à União, o Regional, aos Estados Membros e o Local, aos municípios<sup>53</sup>, ou seja, além de incluir e dar autonomia aos Estado membros, também o fez com os municípios, logo no artigo primeiro<sup>54</sup> da Constituição Federal, o que demonstra a magnitude e importância da forma de composição federativa do Estado Brasileiro, que deu a seus membros ampla autonomia<sup>55</sup>, o que não é comum em outros estados federados<sup>56</sup>.

A União nasce com a “junção dos Estados em si, é a aliança indissolúvel destes. É quem age em nome da Federação.”, tendo poder de criar normas nacionais, que abrangem todos os cidadãos, e normas federais, que abarcam os jurisdicionados da União<sup>57</sup>.

Os Estados membros são os componentes da União, mas possuem as funções dos três poderes (executivo, legislativo e judiciário). Possuem bens próprios e editam normas que executam com autonomia<sup>58</sup>. Os Municípios, como já dito anteriormente, estão inclusos no rol dos entes federados e possuem capacidade autogoverno e competência tributária constitucional. Entretanto, não possuem atribuições do Poder Judiciário e não participam diretamente da “vontade federal”, bem como possuem algumas atribuições federadas mitigadas, como a limitação de vereadores por determinação Constitucional<sup>59</sup>.

No atual cenário constitucional brasileiro há uma “discriminação rígida de competências”, pertencendo à União o poder soberano e aos demais entes federados

---

<sup>51</sup> DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e Relações federativas no Brasil. Revista de Sociologia e Política nº 18: 95-107, 2002. 95-107 pp. ISSN: 0104-4478 (versão impressa) e 1678-9873 (versão online). P. 95.

<sup>52</sup> Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado;

<sup>53</sup> CONTI, José Maurício. Considerações sobre o Federalismo Fiscal Brasileiro em uma perspectiva comparada. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. ISSN 1646-9127. A. 3, nº 3 (2010), p. 105.

<sup>54</sup> 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.

<sup>55</sup> 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 desta Constituição

<sup>56</sup> OLIVEIRA e PEREIRA, *ob. cit.*, 2019, p. 27.

<sup>57</sup> MENDES e BRANCO, *ob. cit.*, 2015, p. 819.

<sup>58</sup> MENDES e BRANCO, *ob. cit.*, 2015, p. 825.

<sup>59</sup> MENDES E BRANCO, *ob. cit.*, 2015, p. 834-835.

(Estados-membros e Municípios) são dotados de autonomia com “capacidade de auto-organização e de auto regulação” por meio de leis próprias, o que é amparado pelos artigos 25<sup>60</sup> e 30<sup>61</sup> da CF/88<sup>62</sup>.

CARRAZA<sup>63</sup> ensina que a “a União e os Estados-membros ocupam, juridicamente, o mesmo plano hierárquico”. Contudo, isso não significa que “se confundem”, mas exercem suas atribuições previstas na Constituição com igualdade. Cabendo a cada um a decisão sobre a gestão de suas receitas, que advém da instituição e cobrança para posterior destinação de tributos. Por fim, entende o autor que a norma federal não pode imputar obrigações aos Estados membros, somente podendo ser feito pela Constituição Federal<sup>64</sup>.

TEMER<sup>65</sup> aponta como elementos caracterizadores da Federação Brasileira a: “descentralização política ou repartição constitucional de competências; Participação da vontade dos Estados (ordens jurídicas parciais) na vontade nacional; possibilidade de auto constituição” e como elementos “mantenedores” a: “rigidez constitucional e a existência de um órgão constitucional incumbido do controle de constitucionalidade das leis”.

SILVA<sup>66</sup> defende que o princípio do Federalismo seja subdividido em três subprincípios, quais sejam: solidariedade, subsidiariedade e participação federativa.

---

<sup>60</sup> Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição. § 1º São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição. § 2º Cabe aos Estados explorar diretamente, ou mediante concessão, os serviços locais de gás canalizado, na forma da lei, vedada a edição de medida provisória para a sua regulamentação. § 3º Os Estados poderão, mediante lei complementar, instituir regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, constituídas por agrupamentos de municípios limítrofes, para integrar a organização, o planejamento e a execução de funções públicas de interesse comum.

<sup>61</sup> Art. 30. Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual; V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial; VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação pré-escolar e de ensino fundamental; VII - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental; VIII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população; IX - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; X - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

<sup>62</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. ISSN 1646-9127. A. 4, nº 2 (2011), p. 180-181

<sup>63</sup> CARRAZZA, *ob. cit.*, 1999, p. 101.

<sup>64</sup> CARRAZZA, *ob. cit.*, 1999, p. 102.

<sup>65</sup> TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 18ª ed. Revista e atualizada até a EC 35 de 20.12.2001. São Paulo, Malheiros. 2002, p. 65-69.

<sup>66</sup> SILVA, *ob. cit.*, 2019, p. 60.

## 1.4 O Federalismo Fiscal

O Federalismo Fiscal está diretamente relacionado com a autonomia dos entes subnacionais, porque o Estado Federal tem como uma das características fundamentais a autonomia financeira dos seus entes.

CALIENDO<sup>67</sup> define o Federalismo Fiscal como “forma de organização político constitucional das finanças públicas que determina um grau de autonomia financeira para os entes subnacionais”. É concretização do modelo federalista adotado pelo Brasil pela ótica do direito tributário e financeiro<sup>68</sup>.

Regis Fernandes de Oliveira, citado por SCAFF<sup>69</sup>, classifica o Federalismo Fiscal como:

“A partilha dos tributos pelos diversos entes federativos, de forma a assegurar-lhes meios para atendimento se seus fins (...) não só dos tributos, no entanto, mas também das receitas não tributárias, como as decorrentes da exploração de seu patrimônio (preço) da prestação de serviços decorrentes de concessão ou da partilha do produto da produção, de energia elétrica e da produção mineral, na forma do parágrafo 1º do art. 20 da Constituição Federal.”.

Ainda, o autor apresenta uma divisão do federalismo fiscal: o “federalismo fiscal tributário”, referente à divisão de recursos arrecadados e o “federalismo fiscal patrimonial”, que trata do rateio das receitas originárias, que envolvem a exploração do patrimônio público.

O Federalismo fiscal patrimonial faz referências às transferências obrigatórias da União para com Estados e Municípios<sup>70</sup> e dos Estados para com os municípios, ao passo que o Federalismo Fiscal Tributário está inserto no exercício da competência de instituir e cobrar tributos que cada um dos entes representa.

---

<sup>67</sup> CALIENDO, Paulo. O Federalismo Fiscal e o princípio da subsidiariedade. In DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 1. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 111.

<sup>68</sup> “O federalismo se manifesta na forma como a riqueza produzida no país é dividida entre os entes, notadamente como a principal receita pública – os tributos – são instituídos, arrecadados e repartidos entre os entes, para que eles possam executar as tarefas que lhes são designadas pela Constituição”. BECHARA e CARVALHO, *ob. cit.*, 2019, p. 36.

<sup>69</sup> SCAFF, Fernando Facury. Federalismo Fiscal Patrimonial e fundos de equalização. O Rateio dos Royalties do petróleo no Brasil. In Direito Financeiro, Econômico e Tributário (estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira). São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil. 2014, p. 181.

<sup>70</sup> Art. 159. A União entregará: I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios.

Não poderia ser de outra forma, porque quando Estados membros e Municípios recebem da Constituição Federal uma série de obrigações, também devem receber recursos financeiros para custeá-las, sob o risco de inexecutabilidade da Carta Magna.

TORRES<sup>71</sup> afirma que o federalismo fiscal ou “da partilha tributária ou da discriminação de rendas” tem como seus pontos primordiais a “equidade entre os entes públicos” organizando os recursos financeiros e os gastos, bem como “autonomia” dos entes federados para “legislar e arrecadar tributos”.

Inicialmente, a Constituição Federal de 1988 apresentou “uma repartição fixa de competências, típica do federalismo dualista”, na qual os entes possuem autonomia e equilíbrio econômico financeiro. Entretanto, essa forma de federalismo foi dando lugar ao federalismo de cooperação, por prever a repartição de receitas da União com os Estados membros e os Municípios, e a dos Estados com os Municípios<sup>72</sup>.

Para TORRES<sup>73</sup>, o exercício da competência tributária poderá ser dividido em quatro, quais sejam: Privativa, residual, extraordinária e comum.

A “competência privativa é a outorgada pela CF à União, aos Estados e aos Municípios” para criarem os impostos previstos nos artigos 153, 155 e 156 da CF/88, devendo ser feito por Lei Ordinária. É aquela que somente o ente federativo poderá praticar. Caso não o faça, não poderá ser praticado por outro.

A competência residual é exercida pela União, apenas, para legislar sobre os impostos previstos no artigo 153 da CF mediante Lei Complementar (154, I CF). A Competência extraordinária é para criação de impostos em caso de guerra. Por fim, a competência comum é aquela dedicada a cada ente federativo para criar tributos que sejam forma de pagamento por serviço prestado ou atividade desenvolvida como as taxas por serviço público.

Mesmo que o Brasil adote o sistema Federalista, há uma grande centralização de poderes na União, enquanto muitos Estados e Municípios sobrevivem de repasses financeiros da pátria-mãe.

---

<sup>71</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 8ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 323.

<sup>72</sup> BECHARA e CARVALHO, *ob. cit.*, 2019, p. 36.

<sup>73</sup> TORRES, *ob. cit.*, 2001, p. 326-327.

Nos anos de 2003/2004 a União detinha 69,9% da receita tributária nacional, os Estados 26,1% e Municípios 4.3%<sup>74</sup>. Já em 2019 esses percentuais foram de 67,04% da União, 26,13% Estados e 6,84% Municípios<sup>75</sup>. Logo, como todos os entes são responsáveis por garantir saúde, educação e outros serviços públicos essenciais, percebe-se a gritante disparidade entre as receitas disponíveis e a despesas a serem executadas, criando uma necessidade exponencial de aumento recursos.

A desproporcionalidade arrecadatória entre os entes, aliada a continentalidade do Brasil e as várias atribuições de todos, fazem surgir inúmeros problemas sociais, especialmente pela ausência de infraestrutura para atender todas as demandas da população.

A constante possibilidade de alteração dos serviços públicos em decorrência dos mais variados fatores, tais como; “modernização tecnológica, variações na demanda” ensejam a frequente busca por “aperfeiçoamentos”, como forma de cumprir com as obrigações estatais<sup>76</sup>.

Como tentativa de reversão das discrepâncias sociais e regionais do Brasil, alguns Estados concedem benefícios para atrair empresas (novas ou transferidas de outros Estados) com o objetivo de aumentar sua arrecadação, ainda que indiretamente. Na proporção que a circulação de pessoas e valores permite uma perspectiva positiva acerca do crescimento de arrecadação, justificando assim a contrapartida ao benefício fiscal.

Nesse sentido, percebe-se que o Estado Federativo atual não distribui com paridade os recursos entre seus entes, causando uma competição entre eles, o que poderá ter fins desastrosos.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento sobre a impossibilidade de emenda à Constituição que contrarie a imunidade tributária recíproca, pois fere o pacto federativo e, conseqüentemente, foi declarada inconstitucional tal norma<sup>77</sup>.

---

<sup>74</sup> SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Federalismo Fiscal, eficiência e legitimidade: O jurídico para além do formalismo constitucional. In DERZI, Misabel de Abreu.JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 1. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 75.

<sup>75</sup> Informações da Secretaria Nacional do Tesouro referente a Estimativa da Carga Tributária Bruta em 2019 por espécie tributária e esfera de governo, disponível em [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:32076](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076) acessado em 12/01/2021 às 12h22min.

<sup>76</sup> CONTI, *ob. cit.*, 2010, p. 107.

<sup>77</sup> ADI 939, Relator Ministro Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993.

## CAPÍTULO II: PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O estudo dos princípios constitucionais é imprescindível para aprofundamento da matéria, pois são inerentes a várias ciências, notadamente a filosofia, a sociologia, a política, a física e ao direito, fundamentando “um sistema ou conjunto articulado de conhecimentos a respeito dos objetos” das áreas científicas estudadas<sup>78</sup>.

Doravante, abordar-se-ão os princípios da soberania e o subprincípio da soberania tributária, o princípio da autonomia dos estados federados, o princípio da legalidade e o subprincípio da legalidade tributária, o princípio da segurança jurídica, da irretroatividade tributária, da livre iniciativa empresarial e da capacidade contributiva e, por fim, a subsidiariedade tributária, além do princípio federativo amplamente estudado no capítulo anterior.

### 2.1 A soberania

A soberania é definida por José Afonso da Silva<sup>79</sup> como “o poder supremo consistente na capacidade de autodeterminação”. Ela é inerente à nação, à pessoa jurídica de direito público internacional que representa o Estado perante a comunidade mundial. “Ela faz com que, no plano jurídico, inexistam Estados maiores ou menores, fortes ou fracos, mais ou menos importantes. Iguala-os a todos”<sup>80</sup>.

Ao discorrer sobre soberania, ROUSSEAU<sup>81</sup> ensina que “o corpo político ou o soberano, tirando seu ser unicamente da santidade do contrato, jamais pode obrigar-se, mesmo em relação a outrem, a nada que derogue esse ato primitivo, como alienar uma parte de si mesmo ou submeter-se a outro soberano.” Um dos pontos fundamentais da soberania é o seu poder de decisão com reflexos internos e externos sem subordinar-se a outro Estado Soberano.

A soberania é a possibilidade de autogestão do Estado Nacional. Ela não deve e não pode dever submissão a nenhum outro Estado. É um princípio fundamental a ser reconhecido por todos como forma de manutenção e satisfação da harmonia entre os países.

---

<sup>78</sup> ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. Conceito de princípios constitucionais: elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada. 2ª ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 52.

<sup>79</sup> SILVA, *ob. cit.*, 2013, p. 102.

<sup>80</sup> TEMER, *ob. cit.*, 2002, p. 60.

<sup>81</sup> ROUSSEAU, *ob. cit.*, 2006, p.24.

A globalização trouxe muitos avanços. Contudo, para muitos doutrinadores, essa interação impõe grandes limites aos estados soberanos<sup>82</sup>, justamente pela “rápida transformação do mundo num espaço social e econômico comum”. Entretanto, não representa o “fim do Estado (...) porquanto conceitos e realidades como território, nacionalidade e soberania não iriam simplesmente desaparecer, mas se integrar e complementar as instâncias diferentes da ação do poder político”, sendo o Estado indispensável para controlar as diversas identidades que a globalização permite<sup>83</sup>.

A multinacionalização gerou grande avanço tecnológico que viabilizou a utilização de meios sofisticados de burlar a legislação tributária, especialmente com os paraísos fiscais. A facilidade de transacionar com apenas um click, podendo comprar, vender, ceder, transferir e ainda praticar muitos outros negócios jurídicos atrativos. Se aliado a isso existir uma legislação que garanta sigilo sobre quem é o titular, o comprador, o verdadeiro detentor daquele direito, aguça a vontade dos que querem ocultar patrimônio ou não pagar imposto. Nesse caso, não há muito a ser feito, na medida em que os meios diplomáticos não são sempre eficazes para coibirem os Estados Soberanos a não concederem essas facilidades prejudiciais.

### **2.1.1 A soberania tributária do Estado Federal**

NABAIS<sup>84</sup> define a soberania tributária como “um poder tributário qualificado, que traduz a competência para criar, modificar ou extinguir outros impostos a título originário e sem outros limites senão os decorrentes da Constituição”.

NETO<sup>85</sup> afirma que a soberania fiscal é mais um dos “aspectos para a classificação quanto a soberania do Estado. A soberania fiscal compreende apenas um limite da esfera tributária”. Entretanto, é limitado pelos “princípios do direito natural, porque o Estado é apenas um instrumento de coordenação do direito”<sup>86</sup>.

---

<sup>82</sup> FRIEDE, Reis. Curso de ciência política e teoria geral do Estado: Teoria Constitucional e relações internacionais. 5ª ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2013, p. 74.

<sup>83</sup> CARVALHO, Kildare Gonçalves. Direito Constitucional. 13ª ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte, Del Rey, 2007, p. 156-158.

<sup>84</sup> NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012, p. 300.

<sup>85</sup> NETO, Adylaise dos Santos Barbosa. Soberania fiscal e suas limitações na perspectiva internacional - o impacto quanto ao princípio da residência na forma de tributação das pessoas singulares. Dissertação de mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Coimbra. 2015, p. 21.

<sup>86</sup> MALUF, *ob. cit.*, 2003, p. 37.

A soberania no poder de tributar é traduzida no poder-dever do Estado para instituir e cobrar tributos para obtenção de receitas e posterior garantia do bem comum<sup>87</sup>, sempre respeitando os ditames constitucionais.

TEMER<sup>88</sup> ao explicar a relação entre soberania e autonomia afirma “Aquela é nota caracterizadora do Estado na ordem internacional; Esta é a peculiarizadora de Estado cuja ordem jurídica é dividida em domínios parcelares”.

A Constituição Brasileira de 1988<sup>89</sup> atribui à União, aos Estados e aos Municípios, a possibilidade de instituir tributos. Assim sendo, da mesma forma que determinou competências e capacidade aos Estados membros, sujeito-os a limites e, em caso de descumprimento de determinados preceitos (art. 34 CF/88)<sup>90</sup> estará sujeito a intervenção federal, o que demonstra a importância da autonomia dos entes federados para o atual sistema Brasileiro.

Enquanto a soberania faz referência ao caráter externo do Estado, a autonomia é voltada para sua constituição interna através dos entes subnacionais. A primeira pressupõe igualdade entre os demais Estados Soberanos, bem como a efetiva união e controle de seus respectivos territórios pelo poder central, na proporção que a autonomia pressupõe igualdade entre os demais entes federados de mesmo nível, exigindo respeito às normas da União. Enquanto a soberania é uma forma de proteção do povo e do território, a autonomia relaciona-se com a organização interna e condução dos entes subnacionais.

## **2.2 A autonomia dos entes federados**

A dimensão e importância da autonomia dos entes federados decorre da própria Constituição que traz a possibilidade de a União intervir em algum deles, quando um dos

---

<sup>87</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 11ª ed. ver., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 40.

<sup>88</sup> TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 18ª ed. Revista e atualizada até a EC 35 de 20.12.2001. São Paulo, Malheiros. 2002, p. 59.

<sup>89</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

<sup>90</sup> Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: I - manter a integridade nacional; II - repelir invasão estrangeira ou de uma unidade da Federação em outra; III - pôr termo a grave comprometimento da ordem pública; IV - garantir o livre exercício de qualquer dos Poderes nas unidades da Federação; V - reorganizar as finanças da unidade da Federação que: a) suspender o pagamento da dívida fundada por mais de dois anos consecutivos, salvo motivo de força maior; b) deixar de entregar aos Municípios receitas tributárias fixadas nesta Constituição, dentro dos prazos estabelecidos em lei; VI - prover a execução de lei federal, ordem ou decisão judicial; VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais :a) forma republicana, sistema representativo e regime democrático; b) direitos da pessoa humana; c) autonomia municipal; d) prestação de contas da administração pública, direta e indireta. e) aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde.

entes federados atentarem, diretamente ou indiretamente contra princípios constitucionais, haverá a possibilidade de intervenção. Logo, resta claramente comprovada a autonomia dos entes federativos e o tratamento igualitário entre eles.

CARVALHO<sup>91</sup> ensina que “a isonomia que desfrutam os entes políticos é uma estimativa da mais elevada relevância”. Percebe-se que o autor fala em isonomia (igualdade). Tanto que, nesse sentido, TEMER<sup>92</sup> afirma que “existisse a subordinação dos Estados à União, não se cogitaria a autorização constitucional expressa”.

A Constituição Portuguesa<sup>93</sup> justifica o sistema fiscal com a necessidade de arrecadação de receitas com vista à “a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.”

Para que uma unidade da Federação possa dizer-se autônoma é imprescindível a existência de sua autonomia para o exercício da autogestão e autogoverno. Tanto que, para alguns doutrinadores<sup>94</sup>, não se cogita a existência de um Estado Federal sem a autonomia dos entes federados.

KELSEN<sup>95</sup> explica muito bem sobre essa relação, afirmando que a existência de mais de um sistema de regras só pode ser “coordenado, se todos forem subordinados a uma ordem superior”. Nesse sentido, entende-se que caberá à carta magna dispor sobre essas ações de coordenação, com regras para harmonia entre os entes federados, estabelecendo limites e garantias.

A existência da Federação exige a perda da autonomia dos entes subnacionais em detrimento da União, mantendo-se a autonomia dos primeiros.<sup>96</sup>

O princípio federativo e o princípio da autonomia dos Entes Federados caminham juntos e esses têm seu apogeu através do exercício da competência tributária garantida pela Lei Maior. Entretanto, se um dos entes federados, no exercício de suas competências constitucionais, colocar em risco o Pacto Federativo, a autonomia será reduzida em

---

<sup>91</sup> CARVALHO, *ob. cit.*, 2014, p. 35.

<sup>92</sup> Citado por CARVALHO, *ob. Cit.*, 2014, p. 34.

<sup>93</sup> Artigo 103.º Sistema fiscal 1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

<sup>94</sup> MATA, Juselder Cordeiro da. As contribuições sociais e sua interferência no Equilíbrio do federalismo fiscal brasileiro. In DERZI, Misabel de Abreu.JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 1. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 117.

<sup>95</sup> KELSEN, *ob. cit.*, 1938, p. 46.

<sup>96</sup> CONTI, José Maurício. *Ob. Cit.*, 2010, p. 105.

detrimento da força maior do Princípio Federativo<sup>97</sup>. Até porque “se os estados federados fossem soberanos gozariam em consequência, dos dois direitos da soberania: o de nulificação e o de separação”<sup>98</sup>.

No Brasil a autonomia financeira foi confirmada com a transferência de competência constitucional do ICMS para os Estados Membros. primeiro em 1965 e, posteriormente confirmado pela CF/88, sendo esse imposto a maior fonte de receita dos Estados. Logo, a possibilidade constitucional de os Estados legislarem sobre o imposto não pode servir para que, pressionados pelos investidores, entrem em verdadeiros “leilões”, através da concessão de benefícios fiscais.<sup>99</sup>

### 2.2.1 As formas de autonomia

Para MOREIRA<sup>100</sup>, citando os estudos de Sacha Calmon, há, no mínimo, quatro formas de autonomia, quais sejam: a autonomia administrativa, consistente na possibilidade de se ter um executivo próprio e responsável; a autonomia judiciária, representada na “existência de um aparato jurisdicional próprio”, a autonomia legislativa que assegura a existência de um poder de legislar próprio sobre as matérias que lhe são atribuídas pela constituição e, por fim, a autonomia política que é a possibilidade de ser ter governo próprio. Contudo, para a satisfação dessas quatro formas de autonomia são necessários recursos para custeio de suas atividades, ao que se dá o nome de autonomia financeira.

A autonomia financeira só é possível se o Estado possui autonomia tributária, ou seja, poder de arrecadação para adequada prestação dos serviços a seus membros.

Ives Gandra Martins afirma que “sem a autonomia financeira, a autonomia política fica reduzida e a administrativa limitada. A federação fragilizada, manter-se-ia apenas por força de um formalismo legal e não de autêntica realidade”<sup>101</sup>. Ora, se o Estado não dispuser de recursos para o custeio de suas atividades, seus gestores buscarão medidas para tal. Deverá trabalhar para aumentar ou, ao menos, manter a arrecadação existente. Nesse

---

<sup>97</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Ob. cit.*, (2011), p 182.

<sup>98</sup> Lições de Antônio de Sampaio Doria citado por CAZZARRA, *ob. cit.*, 1999, p. 104.

<sup>99</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais e a unanimidade constitucional. In CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2ª ed., rev. E amp. São Paulo: Noeses, 2014, p. 20.

<sup>100</sup> MOREIRA, André Mendes. O Federalismo Brasileiro e a repartição de receitas tributárias. In DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). *Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual*. Volume 1. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 156.

<sup>101</sup> MARTINS, *ob. cit.*, 2014, p. 21.

momento, surge a “ideia” de concessão de benefícios como forma de atrair novos investimentos e fomentar a economia, percebendo-se, assim, que a decisão política foi pautada a partir de uma necessidade financeira.

Quando um Estado é obrigado a “reconhecer créditos presumidos, mas inexistentes”, ante a ausência de unanimidade para a concessão desse benefício fiscal, suas empresas ficam “sem condições concorrenciais”, tendo em vista que os produtos do estado concedente de benefício à margem da lei, possivelmente, terão menor preço. “Nitidamente, o pacto federativo se torna uma farsa e a Federação, um sistema debilitado, restando a tríplice autonomia (política, administrativa e financeira) seriamente maculada”<sup>102</sup>.

A autonomia financeira possui três características essenciais: a independência, a suficiência e a eficiência na obtenção de recursos. A primeira é para que o ente federado não se subordine a outros para a obtenção de recursos financeiros, a segunda é a necessidade de que os recursos assegurem o cumprimento das obrigações assumidas pelo ente federado, e a terceira voltada para a eficiência da arrecadação, visa demonstrar que cada ente terá seus respectivos recursos<sup>103</sup>.

A Constituição Brasileira prevê um “sistema misto de repartição de rendas, calcado na discriminação vertical e horizontal de receitas”. A primeira diz respeito às transferências de receitas do ente com maior para aquele com menor arrecadação, a segunda é a capacidade que cada um tem de criar suas receitas a partir de suas competências legais<sup>104</sup>.

O Federalismo Brasileiro criou uma série de autônias e obrigações para os entes, mas não transferiu recursos na mesma proporção, ou seja, embora tenha-se um federalismo, a centralização, inclusive de recursos, é uma característica dos Estados Unitários.

Torna-se muito complexo “a articulação de competências”, na medida em que todos os Estados Federados possuem autonomia legislativa para exercerem a competência tributária<sup>105</sup>.

---

<sup>102</sup> MARTINS, *ob. Cit.*, 2014, p. 21-22.

<sup>103</sup> CONTI, *ob. cit.*, 2001, p. 189.

<sup>104</sup> MOREIRA, André Mendes. ESTANISLAU, César Vale. RIBAS, Pedro Henrique Garzon. A guerra fiscal e o comércio eletrônico de bens tangíveis: Origens e efeitos da EC8715. In DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Guerra Fiscal no Brasil. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 241.

<sup>105</sup> CARVALHO, *ob. cit.*, 2014, p. 26.

## 2.3 O princípio da legalidade

A Constituição Federal de 1988 dispõe em seu artigo 5º, II que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Entretanto, está presente no Constitucionalismo Brasileiro desde 1891<sup>106</sup>.

Trata-se do princípio da legalidade, de onde se extrai a base do Estado de Direito, na medida em que assegura aos indivíduos a necessidade de prévia determinação legal pelo legislativo competente, para então obrigar o particular. Além de aprovada a lei deverá ser publicada e, a partir de então, terá vigência.<sup>107</sup>

BASTOS<sup>108</sup> afirma que “a simples aplicação desse princípio leva à ideia de que ninguém seria obrigado a pagar tributo que não viesse antecedido de lei”, ou seja, não pode o Estado cobrar tributos sem prévia determinação legal porque “No Estado de Direito, não só submete os indivíduos à Lei, como também o próprio Estado, limitando a sua ação e submetendo-o.”<sup>109</sup>

### 2.3.1 O princípio da legalidade tributária

O princípio da legalidade tributária é muito antigo e sua consagração ocorreu na Magna Carta Inglesa de 1215, quando os súditos exigiram do Rei João Sem Terra que a cobrança de novos tributos somente seria possível após prévia aprovação pelos mesmos. O que também ocorre no Brasil. Exige-se que as situações hipotéticas para a incidência e responsabilidade tributárias sejam claramente descritas sobre como ocorrerá todo o procedimento até a extinção da obrigação fiscal. Não é “a simples preeminência da lei, mas a reserva absoluta da lei”.<sup>110</sup>

AMARO<sup>111</sup> explica a importância da reserva legal:

---

<sup>106</sup> Art. 72, § 30. Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.

<sup>107</sup> Nesse sentido: “As normas jurídicas não nascem do nada, nem do vazio. Nascem de pólos de poder constituído e reconhecido pela Constituição Federal. A norma torna-se válida porque a autoridade pública competente para criá-la disse que era válida. A regra se torna lei porque foi publicada no diário oficial como se fosse lei. O erro, o engano ou a mentira em matéria de legalidade pela própria autoridade que pratica o ato é compreensível, mas tal equívoco não pode justificar a impositividade desse ato em face dos contribuintes que são obrigados por princípio a acatarem a lei.” SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS Guerra Fiscal: redução da base de cálculo para fraudar a Constituição Federal. São Paulo: Editora Max Limonad, 2020, p. 93.

<sup>108</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 9ª ed. Atualizada e ampliada. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 174.

<sup>109</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. Princípios da legalidade tributária na Constituição de 1988. São Paulo: Atlas, 1994, p. 53.

<sup>110</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 134.

<sup>111</sup> AMARO, *ob. cit.*, 2014, p. 137.

Quando se fala em reserva de lei para a disciplina do tributo, está-se a reclamar lei material e lei formal. A legalidade tributária não se contenta com a simples existência de comando abstrato, geral e impessoal (lei material), com base em que sejam valorizados os fatos concretos. A segurança jurídica requer lei formal, ou seja, exige-se que aquele comando, além de abstrato, geral e impessoal (reserva de lei material), seja formulado por órgão titular de função legislativa (reserva de lei formal).

Na atual sistemática tributária brasileira o princípio da legalidade “preside a política de incentivos fiscais, a concessão e revogação de isenção, de remissão e de anistia”<sup>112</sup>.

A legalidade é uma das formas de assegurar a segurança jurídica.

## 2.4 A segurança jurídica

CANOTILHO<sup>113</sup> afirma que “O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente sua vida.” Sobre a segurança jurídica, assim a define: “garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito”, exigindo, para isso, dentre outros elementos: “clareza, racionalidade e transparência dos actos do poder”, para garantir aos cidadãos que possam se prevenir sobre os “efeitos jurídicos de seus próprios actos”, exigíveis perante qualquer um dos poderes da república.

Para CARRAZZA<sup>114</sup> o princípio da segurança jurídica é responsável por garantir os “valores supremos da sociedade”, assegurando a adequada criação de leis e a sua aplicação pelos agentes públicos e particulares.

A segurança jurídica pode ser classificada como “conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida”.<sup>115</sup>

A garantia de segurança jurídica na relação que o contribuinte mantém com o fisco decorre da aplicação do princípio da isonomia (igualdade), pelo qual a lei “deve valer para todos igualmente”<sup>116</sup>.

---

<sup>112</sup> HARADA, Kioshi. Direito Financeiro e Tributário. 20ª ed. rev. e ampliada. São Paulo: Atlas. 2015, p. 396.

<sup>113</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes (2003). Direito Constitucional e teoria da Constituição. 7ªed. Coimbra, Almedina, p. 257.

<sup>114</sup> CARRAZZA, *ob. cit.*, 1999, p. 297.

<sup>115</sup> VANOSSI citado por SILVA, J. A., *ob. cit.*, 2013, p.435.

<sup>116</sup> CARRAZZA, *ob. cit.*, 1999, p. 301.

A aplicação da segurança jurídica na seara tributária nasce quando o legislador, no exercício de suas competências tributárias constitucionais, elenca condutas que estarão sujeitas a tributação.

Somente estará sujeito à incidência tributária quando o indivíduo praticar ato em conformidade com o disposto na Lei. A partir de então, surgirá para o ente um crédito tributário.

Além de “nascer”, a lei se desenvolve e ‘cresce’, ou seja, a lei que cria o tributo tem por obrigação também trazer as disposições de como o ente tributante deverá proceder. Nesse sentido:

“a lei ordinária (federal, estadual, municipal ou distrital) que se ocupa com o fenômeno da tributação, deve não só prescrever a conduta da Fazenda pública, como dar-lhe diretrizes seguras, a partir das quais ela possa decidir cada caso concreto levado a sua apreciação.”<sup>117</sup>

O princípio da tipicidade é decorrente da segurança jurídica, como forma de fortalecê-la. Não haveria segurança jurídica se inexistisse a tipicidade de conduta. “impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária”<sup>118</sup>.

Não só àquele que pratica o fato gerador da obrigação tributária e o fisco responsável por receber os valores estão vinculados, mas todas os poderes.

Cada um dos poderes da república tem seu momento de protagonismo sobre o exercício do poder de tributar. O legislativo é responsável por criar o tributo, enquanto o executivo deverá constituir o crédito e cobrá-lo para posterior aplicação em favor da comunidade e, o judiciário como forma de controle ao exercício do poder de tributar.

Todos (poderes do Estado e povo) estão sujeitos às normas da Carta Maior da República, sendo obrigatório respeitar os limites e os princípios por ela emanados. Assim sendo, o legislativo de todas unidades da federação deve seguir à risca princípios e conceitos já estabelecidos pela Constituição. O mesmo acontecerá com o Executivo e o Judiciário. Não se enquadraria dentro dos padrões constitucionais o surgimento do crédito tributário sem a prática de ato específico descrito em lei, a qual deve estar de forma clara e em consonância com o ordenamento jurídico pátrio.

---

<sup>117</sup> CARRAZZA, *ob. cit.*, 1999, p. 297.

<sup>118</sup> CARRAZZA, *ob. cit.*, 1999, p. 297-298.

Como parte integrante da segurança jurídica no Brasil, tem-se o princípio constitucional da inafastabilidade jurisdicional, que garante a todos os cidadãos o direito de se socorrerem do judiciário em caso de abuso ou lesão de direito.

Para Alberto Xavier a segurança jurídica é a “possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente da lei”<sup>119</sup>.

A segurança jurídica dentro do Federalismo Fiscal, corresponde ao dever de as normas serem elaboradas de forma justa e em conformidade com as regras constitucionais, especialmente aquelas que busquem a manutenção do pacto federativo. Os recursos devem ser distribuídos de forma a satisfazer as necessidades, bem como as gestões que os recebem tem o dever de gastá-los com eficiência.

Trata-se de um princípio criado em decorrência do “Estado Constitucional de Direito”, tendo como principal linha de sua efetividade a “irretroatividade das Leis (...) a concessão de *status* constitucional à diretriz da irretroatividade é relevante na medida em que vincula todos os poderes (...)”<sup>120</sup>.

#### **2.4.1 A irretroatividade tributária**

A irretroatividade da lei tributária advém do princípio da segurança jurídica porque “impede a aplicação e suspende a eficácia da lei em relação a fatos pretéritos”, sendo um “desdobramento do princípio da legalidade”<sup>121</sup>.

A dicção do artigo 150 III, *a* da CF/88 proíbe que a cobrança de tributos seja realizada a partir de Leis com efeitos retroativos “a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”. Percebe-se, assim, a materialização da segurança jurídica no âmbito tributário. Entretanto, TAVARES, citando escritos de Ricardo Torres Lobo, afirma exceção a esse princípio no caso da “lei interpretativa, da lei penal tributária interpretativa e da declaração de inconstitucionalidade”<sup>122</sup>.

Para AMARO<sup>123</sup>, sempre que se tratar da “criação ou aumento de tributo (...) o princípio é inafastável; a lei não pode retroagir; aplica-se tão só aos fatos futuros”, até porque

---

<sup>119</sup> Citado por CARRAZZA, *ob. cit.*, 301.

<sup>120</sup> TAVARES, André Ramos. Curso de Direito Constitucional. 12ª ed. Rev. E atual. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 620-622.

<sup>121</sup> ICHIHARA, *ob. cit.*, 1994, p. 57.

<sup>122</sup> TAVARES, *ob. cit.*, 623.

<sup>123</sup> AMARO, *ob. cit.*, 2014, p. 143.

quando a legislação tributária elencar ocorrências pretéritas como plausíveis de incidência tributária, estar-se-á diante de uma gritante inconstitucionalidade.

## 2.5 Igualdade e uniformidade da tributação

A igualdade é um dos “super princípios”<sup>124</sup> previstos na Constituição Federal de 1988<sup>125</sup>, tanto que, no campo tributário, teve sua reafirmação no artigo 150, II da CF/88<sup>126</sup>.

A uniformização da tributação decorre do artigo 151, I e II da CF/88 e representa a impossibilidade de a união cobrar tributos de forma desigual no território nacional<sup>127</sup>. Em que pese o texto Constitucional faça referência expressa à União, aplica-se a todos os entes tributantes. Diferencia-se do princípio da igualdade porque na uniformidade a tributação alcança-se o objeto, enquanto na igualdade abarca-se à pessoa<sup>128</sup>.

## 2.6 A livre iniciativa empresarial e a capacidade contributiva

A liberdade é a base de todas as democracias e é exercida das mais variadas formas.

O princípio da livre iniciativa empresarial é uma das garantias que os Estados dão aos seus membros para tomarem decisões sobre formas de exploração de atividades econômicas, encontrando limites apenas quando o exercício dessa liberdade causar danos à coletividade<sup>129</sup>. Representa a liberdade da atividade humana para, de forma organizada, proceder à exploração de determinada atividade econômica objetivando o lucro.

Assim sendo, há a liberdade para empreender, para a constituição empresarial e exploração de atividades econômicas, a qual é consagrada no ordenamento jurídico Brasileiro<sup>130</sup> e somente será limitada se houver, concretamente, danos à coletividade.

---

<sup>124</sup> ICHIHARA, *ob. cit.*, 1994, p. 53-.

<sup>125</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

<sup>126</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

<sup>127</sup> MADEIRA, Anderson Soares. Manual de direito tributário. 8. ed. rev. e ampliada. - Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2014, p. 151.

<sup>128</sup> ICHIHARA, *ob. cit.*, 1994, p. 61.

<sup>129</sup> NABAIS, *ob. cit.*, 2012, p. 204.

<sup>130</sup> Artigos 1º, IV, 5º, XVII e 170 da CRFB/88.

Havendo o desrespeito às normas na busca pela redução dos impostos, haverá o dano à coletividade. Logo, percebe-se que há limites à liberdade empresarial, os quais são balizados a partir da “igualdade e a solidariedade”<sup>131</sup>.

É justamente a liberdade para gestão empresarial que permite explorar os diversos regimes fiscais de cada Estado, sendo comum em vários Estados a parametrização a partir da capacidade contributiva de cada pessoa.

O princípio da capacidade contributiva encontra amparo constitucional no Brasil (artigo 145, §1º da CRFB/88)<sup>132</sup> e deve ser levado em consideração em todos os impostos<sup>133</sup> porque “do ponto de vista econômico, a capacidade contributiva revela-se por meio da renda”<sup>134</sup> na busca pela “justiça fiscal”<sup>135</sup>.

Deve-se analisar na capacidade contributiva a possibilidade de cada pessoa, seja física ou jurídica, em contribuir para o custeio do Estado a que pertence, sendo essa capacidade em contribuir decorrente da produção de riqueza, ou seja, quem mais ganhar, mais poderá e deverá pagar<sup>136</sup>.

Dois pontos são indispensáveis quando da análise da capacidade contributiva: O primeiro traduz-se no dever de o Estado pautar sua carga tributária de acordo com a “aptidão” dos contribuintes em pagar imposto, ou seja, quem mais ganhar e mais produzir, mais deverá pagar. A segunda é a possibilidade de utilizar-se da tributação para estimular ou desestimular condutas. Nesse caso, o Estado não se utiliza do tributo como função primordial arrecadatório, mas sim para estimular, quando se quer que o contribuinte pratique determinados atos tributáveis, ou para desestimular, quando se quer que não pratique aqueles atos<sup>137</sup>. O exemplo clássico de estímulo é a desoneração de produtos nacionais, com o intuito

---

<sup>131</sup> PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedação à Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional). Ano I - Número 1 – 2011, p. 172.

<sup>132</sup> § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>133</sup> “(...) *Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos.* (...)” RE 406955 AgR/MG - MINAS GERAIS. AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA. Julgamento: 04/10/2011 Órgão Julgador: Segunda Turma.

<sup>134</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 415.

<sup>135</sup> HARADA, *ob. cit.*, 2014, p. 401.

<sup>136</sup> Nesse sentido: “O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto”. AMARO, *ob. cit.*, 2014, p. 163.

<sup>137</sup> BASTOS, *ob. cit.*, 2002, p. 190-191.

de fomentar a indústria interna, e o de desestímulo é a alta carga tributária sobre tabaco, bebidas e demais produtos prejudiciais à saúde.

A capacidade contributiva poderá se manifestar de duas formas: objetiva e subjetiva. A primeira considera as “manifestações objetivas da pessoa”, como os bens que possui, a segunda é aquela que venera “a pessoa” em si, ou seja, “a capacidade econômica real”<sup>138</sup>.

Todas as pessoas detêm liberdade para empreender, constituir empresas e decidir onde ela será instalada, considerando-se os mais variáveis fatores. Entretanto, utilizar-se das regras para fugir da responsabilidade de pagamento de impostos pode gerar consequências drásticas e até punições aos responsáveis.

## 2.7 A subsidiariedade tributária

Sobre a subsidiariedade, tem-se como um “princípio geral da solidariedade que se pode formular assim: as comunidades e esquemas organizatórios superiores só deverão assumir as funções que as comunidades mais pequenas não podem cumprir da mesma forma ou de forma mais eficiente”, sendo classificado como um “princípio relacional” que visa gerir a relação entre as comunidades mais próximas da população e o poder central e, também, um “princípio de preferência”, a medida em que a preferência para efetivação da política pública seja realizada no “âmbito mais próximo da cidade”<sup>139</sup>.

A solidariedade nacional não está disposta de forma expressa em artigo da Constituição, mas decorre de inúmeros preceitos<sup>140</sup>.

CALIENDO<sup>141</sup> define o princípio da subsidiariedade como “uma adequação entre os meios utilizados e os fins práticos a serem alcançados na esfera político-administrativa”.

A constituição italiana adota o princípio da subsidiariedade vertical, conceituando-o como a possibilidade de o Estado “operar nas matérias de competência dos entes subordinados, desde que determine um maior e mais eficaz alcance do interesse público”<sup>142</sup>.

---

<sup>138</sup> BASTOS, *ob. cit.*, 2002, p. 191.

<sup>139</sup> CANOTILHO, *ob. cit.*, 2003, p. 362-363.

<sup>140</sup> CARVALHO, *ob. cit.*, 2014, p. 48.

<sup>141</sup> CALIENDO, *ob. cit.*, 2019, p. 100.

<sup>142</sup> MARCO, Santa de. O Federalismo Municipal na Itália. In DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 2. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 220.

O princípio da subsidiariedade tributária está atrelado a uma resolução de conflitos de competência sobre a matéria tributária, com previsão constitucional<sup>143</sup>, pelo qual “deve ser privilegiada a solução mais descentralizada ou próxima ao cidadão”. Entretanto, a referida norma complementar ainda não foi criada. Já no direito comunitário Europeu o princípio da subsidiariedade encontra-se no rol dos princípios fundamentais<sup>144</sup>.

Frisa-se que a subsidiariedade é um princípio fundamental no direito comunitário europeu.

MARCO<sup>145</sup> afirma que o princípio da subsidiariedade pode ser dividido em duas formas: o vertical e o horizontal. O primeiro trata da “distribuição de competências entre diferentes níveis de governo”, enquanto o segundo é o “critério ordenador das relações entre indivíduos, grupos sociais e Estados”.

A subsidiariedade está vinculada ao Federalismo por estipular competências em níveis de governo. Caso uma esfera não consiga cumprir determinada obrigação, os outros deverão subsidiá-las. Claro exemplo foi na crise causada pelo COVID-19 em que a União injetou verbas nos Estados e Municípios além daquelas previstas na Carta Republicana Brasileira.

O princípio da subsidiariedade também está presente na comunidade da União Europeia, que, segundo MARCO, ingressou em 1992 pelo tratado de Maastricht, e, atualmente, previsto no artigo 5º do tratado da União Europeia<sup>146</sup>.

---

<sup>143</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

<sup>144</sup> CALIENDO, Paulo. *ob. cit.*, 2019, p.104.

<sup>145</sup> MARCO, *ob. cit.*, 2019, p.226.

<sup>146</sup> A Comunidade actuará nos limites das atribuições que lhe são conferidas e dos objectivos que lhe são cometidos pelo presente Tratado.

Nos domínios que não sejam das suas atribuições exclusivas, a Comunidade intervém apenas, de acordo com o princípio da subsidiariedade, se e na medida em que os objectivos da acção encarada não possam ser suficientemente realizados pelos Estados-Membros, e possam, pois, devido à dimensão ou aos efeitos da acção prevista, ser melhor alcançados ao nível comunitário. A acção da Comunidade não deve exceder o necessário para atingir os objectivos do presente Tratado.

### **CAPÍTULO III: O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)**

O ICMS (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) é um imposto de competência dos Estados Membros que formam a República Federativa do Brasil e vem disposto no artigo 155 da CF/88.

Verifica-se a existência de três possibilidades de incidências do ICMS, a primeira, são as operações de circulação de mercadorias, a segunda, os serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, e a terceira os serviços de comunicação.

Quanto se tratar de operações interestaduais, as alíquotas serão fixadas pelo Senado Federal e haverá a divisão da tributação entre o Estado Produtor (origem) e Estado Consumidor (destino). Prevê, ainda, a “não tributação de operações interestaduais de petróleo e energia elétrica” e que os serviços de comunicação serão tributados no Estado da localização do consumidor.<sup>147</sup>

É o imposto de maior impacto na Federação Brasileira. Em 2010 representava 80,21% da arrecadação dos Estados, 21,31% da carga tributária nacional e 7,34% do PIB<sup>148</sup>.

#### **3.1 Histórico do ICMS**

SILVA<sup>149</sup> explica que a “versão inicial do ICMS” é datada de 1922 “com a criação do primeiro imposto sobre operações mercantis”, através da Lei nº. 4625, que previa o orçamento do próximo ano. Posteriormente, em 1934, foi ampliado, passando a incidir sobre “vendas mercantis para as consignações, com a sigla IVC”. Em 1965 houve a mudança de IVC para ICM, através da Emenda Constitucional 18/1965, adquirindo caráter “não cumulativo, diferente de seu sucessor”. Houve a previsão de alíquotas diferentes para transações interestaduais cabendo ao senado fixar a máxima.

---

<sup>147</sup> CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. Alterações Constitucionais do ICMS, Guerra Fiscal, Competição Tributária e Melhora do Ambiente de Negócios no Brasil. Coleção Academia-Empresa 9. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p.84.

<sup>148</sup> CASTILHO, *ob. Cit.*, 2012, p. 67-68.

<sup>149</sup> SILVA, Geórgia Rodrigues Rocha. A Constituição Federal Brasileira e os aspectos gerais do imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre) na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas/Menção em Direito Constitucional. Coimbra, 2016, p. 49.

A Emenda Constitucional 18/65 também transferiu para os Estados membros a competência para legislar sobre o ICM que até então era de competência Federal, tendo, ainda, adotado a técnica de compensação de “imposto contra imposto” e não de “base contra base”, com o objetivo de acabar com a guerra fiscal.<sup>150</sup>

Até a constituição de 1988 o imposto era denominado ICM, quando incidia apenas sobre a circulação de mercadorias. Contudo, com a promulgação da constituição, acrescentou-se mais dois serviços (justificando a inserção do “s”): transporte interestadual e intermunicipal e comunicação<sup>151</sup>.

### 3.2 Função

O ICMS tem “função predominantemente fiscal”<sup>152</sup>, tendo em vista ser o imposto mais arrecadado no País e, por consequência, a maior fonte de receita dos Estados Federados. Entretanto, alguns o utilizam com a função “extrafiscal” o que não é aconselhável em decorrência da possibilidade de fraude<sup>153</sup>.

A carta política brasileira dispõe como objetivo fundamental, dentre outros, “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III)”, podendo-se, para tal, valer-se da prerrogativa de conceder “incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País (art. 151, I)”. Para isso, os orçamentos fiscal e de investimento deverão estar “compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional (art. 156, §7º)”. Por fim, a ordem econômica e financeira tem como princípio a “redução das desigualdades regionais e sociais; (art. 170, VII)”.<sup>154</sup>

A Constituição Federal foi pontual ao demonstrar a necessidade de se trabalhar a redução de todas as desigualdades. Trouxe a possibilidade de a União conceder incentivos, desde que vise ao desenvolvimento das regiões mais distantes.

---

<sup>150</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais e a unanimidade constitucional. In CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2ª ed., rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2014, p. 2.

<sup>151</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11ª ed. Salvador: Juspoduim, 2017, p. 694.

<sup>152</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros. 2012, p.371.

<sup>153</sup> MACHADO, *ob. cit.*, 2012, p. 371-372.

<sup>154</sup> MACHADO, *ob. cit.*, 2012, p. 372.

### 3.2.1 Seletividade

A seletividade não é uma regra do ICMS, mas lhe poderá ser dada essa característica. É Seletivo porque “incide sobre certos produtos, mercadorias ou serviços, que se destacam dos outros por sua qualidade”, como ocorre com bens de luxo, “especiais ou extravagantes”<sup>155</sup>.

A seletividade do imposto relaciona-se a possibilidade de ser-lhe atribuída função Extrafiscal, levando-se em consideração a “essencialidade das mercadorias e dos serviços (155, §2º, III)”<sup>156</sup> Trata-se de uma faculdade legislativa. Utiliza-se desse Princípio quando se quer influenciar na conduta dos indivíduos, devendo sempre partir do princípio de que quanto maior a essencialidade do bem, menor sua carga tributária e vice-versa.

Prestigia-se o princípio constitucional da capacidade contributiva, na medida em que o consumo de supérfluos deverá pagar mais imposto em detrimento do consumo daquilo que é essencial. O cunho de essencialidade da mercadoria “é a construção da experiência cultural de cada povo.”<sup>157</sup>

### 3.3 Classificação

O ICMS é classificado como “um imposto multifásico (ou plurifásico), não cumulativo e neutro”<sup>158</sup> é multifásico porque incidirá em cada operação ou prestação realizada que tenha incidência de ICMS. A não cumulatividade está relacionada com a possibilidade de o contribuinte no destino tomar a crédito o que foi pago de imposto na origem. A Neutralidade “relaciona-se com a não cumulatividade” em decorrência da necessidade de aprovação dos Estados Membros e Distrito Federal para a concessão de benefícios em sede de ICMS, com características do IVA.

#### 3.3.1 Imposto indireto

SCHOUERI<sup>159</sup> afirma que “a tributação indireta sobre o consumo, consiste, assim, na incidência jurídica em uma ou mais fases da cadeia econômica”.

---

<sup>155</sup> CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. 16ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 111.

<sup>156</sup> MACHADO, *ob. cit.*, 2012, p. 372.

<sup>157</sup> CARVALHO, *ob. cit.*, 2014, p.47.

<sup>158</sup> MENEGUETI, Pedro. CHAVES, Jefferson Nery. Aspectos relevantes da guerra fiscal do ICMS. *In* DERZI, Misabel de Abreu (organizadora). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 92.

<sup>159</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 415.

O imposto será indireto quando permitir a “dualidade de pessoas”, ou seja, haverá um contribuinte “de direito” quem “é responsável pelo pagamento do tributo” e o “de fato” quem efetivamente paga o imposto. Enquanto o primeiro tem o dever de pagar, o segundo é que efetivamente paga<sup>160</sup>.

### **3.3.2 Imposto plurifásico: princípio do destino na tributação.**

Em regra, todas as vendas de produtos e a prestação dos serviços elencados na Lei serão tributados sobre o ICMS. Quando essas transações envolvem vários Estados, sejam soberanos ou autônomos, “dentro de um mesmo mercado comum”, surge uma série de dúvidas quanto ao local onde será devido o imposto.<sup>161</sup>

Imposto plurifásico é aquele que incide em todas as fases da circulação de mercadoria ou prestação de serviço “até chegar ao consumidor”<sup>162</sup>.

Quando se tratar de transação dentro de uma mesma unidade da federação aplicar-se-á a alíquota criada pelo próprio ente federativo. Entretanto, quando se tratar da venda interestadual de mercadores ou prestação dos serviços previstos nas hipóteses de incidência de ICMS, realizar-se-á da seguinte forma<sup>163</sup>:

- a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Há, portanto, tributação concomitante, ou “partilha simultânea do tributo”. Quer dizer, ambos os estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas;
- b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não-contribuinte: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna;
- c) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual;
- d) Se a operação envolver combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do estado de destino da mercadoria, e não do estado de origem.

---

<sup>160</sup> CASSONE, *ob. cit.*, 2002, p. 104-105.

<sup>161</sup> MENEGUETI e CHAVES, *ob. cit.*, 2019, p.100-102.

<sup>162</sup> CASSONE, *ob. cit.*, 2002, p. 108.

<sup>163</sup> Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI nº 4565 MC, de Relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 07/04/2011, PUBLIC 27-06-2011.

CASTILHO<sup>164</sup> afirma que “seria preferível a tributação no destino, privilegiando-se a tributação do consumo no local do consumo e a não utilização competitiva do imposto”. Nesse sentido, o STF no julgamento da ADI 4565/PI<sup>165</sup> afirmou que a adoção do critério do destino da mercadoria como forma adequada de tributação em sede de ICMS.

### 3.3.3 Princípio da não cumulatividade

A não cumulatividade decorrente da exegese constitucional (155, §2º, I da CF/88)<sup>166</sup>. Traz a possibilidade de valores pagos a título de ICMS em operação anterior, ser utilizado como crédito na operação subsequente.

O princípio da não cumulatividade possui “semelhanças com a técnica do valor agregado em decorrência da desoneração da tributação anterior”<sup>167</sup>.

A não cumulatividade não considera o valor pago ou cobrado para fins de crédito de ICMS. O crédito surge com a concretização da “operação mercantil”, ou seja, independente do pagamento de ICMS em decorrência da operação anterior, haverá o crédito do valor nela declarado<sup>168</sup>.

O princípio da não cumulatividade veda que a isenção concedida em meio a cadeia produtiva tenha reflexo nas operações anteriores, podendo tê-lo naquela imediatamente subsequente. Explica-se: Uma isenção concedida na quarta fase de circulação de uma mercadoria não poderá alcançar as anteriores, mas somente a quinta operação. Da quinta em diante, caso haja a tributação, haverá o crédito de imposto<sup>169</sup>.

---

<sup>164</sup> Em nota o autor explica: “A utilização do IVA, em geral, é adotada com a atribuição da competência para tributar ao governo central, visto que sua utilização sob administração de governos subnacionais gera problemas. Atribuindo-se o imposto ao Estado de origem, tem-se estímulo à competição fiscal e consequente distorção de preços na economia, com perda de neutralidade do imposto. Caso atribuído ao destino, o imposto tem sua administração dificultada, já que o Estado interessado na cobrança do imposto não seria o Estado de situação do contribuinte vendedor das mercadorias, exigindo-se controle de fronteiras, que dificultaria o comércio na federação, ou a necessidade de organização de uma espécie de câmara de compensação entre Estados para que o imposto possa ser cobrado na origem e repassado ao destino. Nessa segunda hipótese, surgem problemas relacionados à alíquota aplicável a cada operação, já que essa variaria para o vendedor de acordo com o destino da venda, dificultando a apuração do imposto pelos contribuintes e aumentando os custos de transação do comércio.” CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 85.

<sup>165</sup> “(...) No caso, a Constituição adotou como critério de partilha da competência tributária o estado de origem das mercadorias (...)”. ADI 4565 MC, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 07/04/2011.

<sup>166</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

<sup>167</sup> MARTINS, *ob. cit.*, 2014, p. 1-2.

<sup>168</sup> BASTOS, *ob. cit.*, 2002, p. 389.

<sup>169</sup> HARADA, *ob. cit.*, 2015, p. 466.

CASTILHO<sup>170</sup> esclarece muito bem esse princípio afirmando que “exige-se que o montante do imposto incluído no valor de cada operação de circulação de mercadoria seja expressamente destacado nos documentos relativos à operação, para que possa ser abatido do imposto devido em razão da operação subsequente”. Entretanto, se houver isenção ou não incidência em operação posterior, o crédito relativo a essa operação anterior não será compensado, ressalvadas as hipóteses em que a própria lei assim permitir.

No julgamento do Recurso Extraordinário 475.551/PR<sup>171</sup> o Supremo Tribunal Federal entendeu que para compensação de valores pagos a título de ICMS na operação anterior e como forma de promover a não cumulatividade deve-se considerar os valores cobrados na entrada e os devidos na saída, porque “o crédito do adquirente se dará em função do montante cobrado do vendedor do insumo e o débito do adquirente existirá quando o produto industrializado é vendido a terceiro, dentro da cadeia produtiva”.

Sobre a não cumulatividade do ICMS há duas “acepções”: uma como norma e outra como princípio. Enquanto norma representa a concessão de crédito daquilo que a lei determine como tal. Como princípio busca a neutralidade fiscal que fornece ao contribuinte “do imposto não cumulativo o direito de se creditar, quando da circulação da mercadoria por ele comercializada, dos impostos incidentes sobre as operações precedentes.” Por ser plurifásico, “incidirá somente sobre o valor agregado pelo comerciante ao bem vendido.”<sup>172</sup>.

A intenção da neutralidade fiscal é não interferir no preço da mercadoria, permitindo-se que sua opção ocorra em decorrência dos “preços e fatores de produção e não da carga fiscal”, podendo ser benéfico para produtores e consumidores, enquanto os primeiros mantêm a produção, os segundos ganham mais opções de consumo. Tem a intenção de manter a concorrência entre os produtos, coibindo uma variação exorbitante nos preços<sup>173</sup>.

---

<sup>170</sup> CASTILHO, *ob. Cit.*, 2012, p. 70-71.

<sup>171</sup> (...). 2. A compensação prevista na Constituição da República, para fins da não cumulatividade, depende do cotejo de valores apurados entre o que foi cobrado na entrada e o que foi devido na saída: o crédito do adquirente se dará em função do montante cobrado do vendedor do insumo e o débito do adquirente existirá quando o produto industrializado é vendido a terceiro, dentro da cadeia produtiva (...) RE 475551, Relator: CEZAR PELUSO, Relator p/ Acórdão: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/05/2009.

<sup>172</sup> AMORIM, Lucas. Posição do STJ sobre ICMS vai contra objetivo da neutralidade fiscal. Revista Consultor Jurídico – CONJUR. 31 de dezembro de 2014. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2014-dez-31/lucas-amorim-posicao-stj-icms-neutralidade-fiscal> acessado em 01/02/2021 às 20h50min.

<sup>173</sup> SILVA, *ob. cit.*, 2016, p. 61-62.

### 3.4 Fato gerador

O fato gerador do imposto “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, nos termos do artigo 114 do Código Tributário Nacional.

Destaca-se que o fato gerador do ICMS está previsto no artigo 155, II da CF/88. Sua incidência ocorrerá através da circulação de mercadores e da prestação dos serviços elencados.

Em decorrência de dispositivo constitucional, o Legislativo Nacional aprovou a Lei Complementar 87/1996<sup>174</sup>, chamada Lei Kandir. A referida Lei Complementar veio como forma de regulamentar elementos gerais do ICMS, trazendo as hipóteses abstratas de incidência tributária em seu artigo 12<sup>175</sup>.

Para TORRES<sup>176</sup> a ocorrência do fato gerador estará materializada com “todo ato jurídico que implique circulação econômica de mercadoria, independentemente de sua categoria ou de sua natureza gratuita ou onerosa”, podendo ser qualquer bem de natureza econômica.

#### 3.4.1 Operações de circulação de mercadorias

Entende-se por circulação de mercadorias a “mudança de propriedade (...) dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor”<sup>177</sup>.

Souto Maior Borges<sup>178</sup> assim conceituou mercadoria:

---

<sup>174</sup> O preâmbulo da Lei Complementar 87 de 1996 é o seguinte: “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)”

<sup>175</sup> Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual. § 1º O imposto incide também: I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente. § 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

<sup>176</sup> TORRES, *ob. cit.*, 2001, p. 346.

<sup>177</sup> MACHADO, *ob. cit.*, 2012, p. 375.

<sup>178</sup> Citado por ALEXANDRE, *ob. cit.*, 2017, p. 695.

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

A circulação de mercadorias somente será tributada quando ocorrer sob o prisma econômico, ou seja, a transferência deverá ocorrer de forma onerosa.<sup>179</sup>

A natureza da aquisição do bem móvel determina se será mercadoria ou não. Para configurar como tal, deverá ser destinada à venda e não para consumo do adquirente. No caso de uma mercadoria adquirida por uma empresa, se é para revenda, incidirá o ICMS. Se for para consumo próprio da empresa, não.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou inúmeras oportunidades de quando não ocorrerá a incidência do ICMS:

No julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário nº 1255885 RG entendeu que não incide o ICMS quando houver a transferência de mercadorias para estabelecimentos do mesmo contribuinte localizados em diferentes unidades da federação<sup>180</sup>

Quando a circulação das mercadorias ocorrer de forma gratuita entre empresas, conforme a redação da Súmula 573: “Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.”.

No julgado do Agravo de Instrumento 771659<sup>181</sup> o STF reafirmou o entendimento de não incidência do ICMS “na importação de bens mediante contrato de arrendamento mercantil.”.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 3631 firmou entendimento de que não incide ICMS quando há indenização de veículo pela seguradora sob o argumento

---

<sup>179</sup> O autor continua e traz as lições de Pontes de Miranda para esclarecer sobre o tema: “O imposto sobre circulação é o imposto sobre o negócio jurídico bilateral, consensual, da compra-e-venda, e sobre qualquer outro regime jurídico bilateral, ou unilateral, de que irradie a circulação. Não atinge desde logo o contrato de comissão de venda se não há tradição da posse imediata ou mediata da mercadoria.” HARADA, *ob. cit.*, 2014, p. 464.

<sup>180</sup> “(...) tese de repercussão geral: Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.” ARE 1255885 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 14/08/2020.

<sup>181</sup> “(...) o Pleno assentou não incidir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na importação de bens mediante contrato de arrendamento mercantil.” AI 771659 AgR, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 25/11/2014.

de “não consubstanciar mercadoria, mas elemento do contrato de seguro, ao lado do prêmio e da indenização, o resultado da alienação do salvado não é passível de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços”.

Haverá a incidência de ICMS quando empresa locadora de veículos os vende com menos de 12 (doze) meses da aquisição da montadora<sup>182</sup>.

### **3.4.2 Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal**

O conceito de serviços deve partir da premissa de existência de duas pessoas: a que presta o serviço e o tomador do serviço, com onerosidade para o último. Pela disposição abarca o transporte entre municípios de um mesmo Estado e entre Estados Federados. Logo, no transporte realizado dentro dos municípios não haverá incidência de ICMS<sup>183</sup>.

Não gera imposto o transporte de carga própria. Contudo, considerando a prestação de serviços, haverá a incidência de ICMS “somente naquelas de caráter oneroso (...) até porque, não existindo preço de mercadoria não há como se possa exigir o imposto”<sup>184</sup>

Quanto ao serviço de transporte internacional não haverá a incidência de ICMS, ante a ausência de norma expressa que tribute esse tipo de transporte. Esse foi o entendimento firmado pelo STF no julgamento da ADI 1600<sup>185</sup>.

### **3.4.3 Prestações de serviços de comunicação**

Assim como nos serviços de transportes, os serviços de comunicação somente sofrerão incidência de ICMS quando onerosos. A comunicação feita aos ouvintes ou telespectadores, por rádio ou televisão, não será tributada porque, nesse caso, é gratuita<sup>186</sup>.

Também não serão tributadas as “operações preparatórias do serviço de comunicação – habilitação, instalação, locação, disponibilidade e assinatura –, uma vez

---

<sup>182</sup> “(...) É constitucional a incidência do ICMS sobre a operação de venda, realizada por locadora de veículos, de automóvel com menos de 12 (doze) meses de aquisição da montadora.” RE 1025986, Relator MARCO AURÉLIO, Relator p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2020.

<sup>183</sup> CASSONE, *ob. cit.*, 2002, p. 452.

<sup>184</sup> MACHADO, *ob. cit.*, 2012, p. 380.

<sup>185</sup> (...) tributação das empresas nacionais. quanto às empresas estrangeiras, valem os acordos internacionais - reciprocidade. viagens nacional ou internacional - diferença de tratamento. (...) inconstitucionalidade da exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais, enquanto persistirem os convênios de isenção de empresas estrangeiras. ADI 1600, Relator: SYDNEY SANCHES, Relator p/ Acórdão: NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 26/11/2001.

<sup>186</sup> MACHADO, *ob. cit.*, 2012 p. 380-381.

configurarem atividades-meio ou suplementares”<sup>187</sup>. Entretanto, incidirá na tarifa mensal de assinatura cobrada pelas empresas de serviços de telefonia, conforme a tese de repercussão geral aprovada pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 912888:

“Firmada a seguinte tese de repercussão geral: O Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviço de telefonia, independentemente da franquia de minutos conferida ou não ao usuário”.

Ainda sobre as discussões referentes aos serviços de comunicação, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral no ARE 668974, sobre a possibilidade de as empresas de telecomunicação apropriarem-se dos créditos de ICMS, mesmo quando os usuários de seus serviços foram inadimplentes.

#### **3.4.4 Importação de bens, mercadorias e serviços**

A Constituição Federal após o advento da Emenda Constitucional 33/2001 colocou a prestação de serviços no exterior e a aquisição de bens ou mercadorias importadas sob competência do ICMS.

O ICMS incidirá sobre “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”, nos termos do artigo 155, §2º, IX da CF/88.

MACHADO<sup>188</sup> afirma que se trata de um “verdadeiro monstrengo dentro do ICMS, cuja natureza mercantil não se pode negar”.

#### **3.4.5 Operações mistas de circulação de mercadorias e prestações de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios**

Quando se tratar de operação mista, com fornecimento de mercadorias e prestação de serviços, a incidência do ICMS ocorrerá “por exclusão”, na medida em que haverá a

---

<sup>187</sup> “(...) Não incide o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS nas operações preparatórias do serviço de comunicação – habilitação, instalação, locação, disponibilidade e assinatura –, uma vez configurarem atividades-meio ou suplementares. (...)” ARE 1240723 AgR-segundo, Relator: MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 11/05/2020.

<sup>188</sup> MACHADO, *ob. cit.*, 2012, p. 381.

incidência de ICMS quando o serviço não estiver previsto na Lei Complementar 116/2003 sobre o ISS (imposto Sobre Serviços de competência Municipal) ou quando a Lei complementar determinar que seja caso de incidência de ICMS<sup>189</sup>.

### 3.5 Alíquota

Quanto à alíquota, a constituição adotou duas formas de sua fixação: uma para transações internas, isto é, dentro do mesmo Estado, e outra para transações interestaduais, ou seja, de um Estado para outro Estado.

A fixação das alíquotas interestaduais é de competência do Senado Federal, por meio de Resolução e de iniciativa do Presidente da República ou de 1/3 dos Senadores, a ser aprovada por maioria absoluta (art. 155, §2, IV da CF/88)<sup>190</sup>. Percebe-se claramente que o texto constitucional não traz uma faculdade ao Senado Federal, mas sim um dever de aprovar a resolução e estabelecer as alíquotas.

As alíquotas internas são de competência dos Estados Membros e possuem algumas limitações constitucionais ao seu poder de tributar.

O art. 155, §2º, V, *a* e *b* da CF/88 traz a possibilidade, enquanto faculdade e não dever, de o Senado Federal editar resolução para fixar os limites máximos e mínimos das alíquotas internas a serem praticadas nos Estados.

A alínea “*a*” versa sobre as alíquotas mínimas internas de ICMS. Exige-se iniciativa de um terço e a aprovação por maioria absoluta dos Senadores. As alíquotas máximas internas também poderão ser fixadas pelo Senado, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros (alínea *b*, inciso V, do §2º do art. 155 da CF/88). Além disso, o controle de alíquota interna máxima somente poderá ser exercido quando houver necessidade de resolver conflito específico que envolva interesse de Estados. Diferentemente do que ocorre quanto as alíquotas mínimas. As interestaduais servem como piso para as internas (art. 155, §2º, VI da CF/88).

Em síntese, para fixação da alíquota interna deve-se levar em consideração o exercício da faculdade constitucional de estabelecer os parâmetros do Senado Federal. Obviamente que exerceu.

---

<sup>189</sup> QUINTANS, Luiz César P. ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços). Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2008, p. 14-15.

<sup>190</sup> 155, §2º, 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;”.

Através da Resolução 22 de 1989 o Senado Federal estabeleceu as alíquotas para as operações de prestações interestaduais em 12% (art. 1º), reduzindo-as quando o produto for destinado às regiões menos desenvolvidas do Brasil.

O parágrafo único do artigo 1º da Resolução 22/1989 dispõe que as “operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo” tenham alíquotas de 7% a partir de 1990.

Por fim, fixou em 13% a alíquota do ICMS para exportação (art. 2º).

Da análise dos dispositivos constitucionais apresentados e da Resolução, resta claro que todos os Estados devem respeitar a alíquota mínima de 12% em suas fixações internas de ICMS, ressaltando-se, quando se tratar de operação ou serviço destinado às Regiões Norte, Nordeste, Centro Oeste e o Estado do Espírito Santo, quando a alíquota será de 7%. A redução de alíquota deu-se justamente como forma de tentar fomentar o desenvolvimento das regiões menos desenvolvidas do Brasil. Entretanto, não é isso que realmente ocorre porque “não gera incremento significativo da atividade econômica no plano nacional ou mesmo no território do Estado concesso do incentivo Fiscal”<sup>191</sup>.

A alíquota de ICMS será de 4% para bens importados do exterior<sup>192</sup> e para transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal.<sup>193</sup>

MENEGUETTI e CHAVES<sup>194</sup> afirmam que alguns problemas do ICMS não ocorreriam se ele fosse um imposto federal, o que não é compatível com a autonomia dos Estados membros. Ocorre que a experiência da União Europeia demonstra tal possibilidade, desde que haja “harmonização e uniformidade da legislação”.

Por fim, há uma clara limitação do Legislador Constitucional sobre a competência de os Estados Membros legislarem sobre o ICMS, especialmente no que se refere a concessão de benefícios fiscais.

---

<sup>191</sup> “A diferença entre alíquotas interestaduais, pensada inicialmente como uma forma de privilégio a Estados mais pobres da Federação, mediante atribuição desigual da competência econômica para tributar na origem, propicia, ainda, estímulo econômico ao surgimento da guerra fiscal de atacado, espécie de competição particularmente danosa que não gera incremento significativo da atividade econômica no plano nacional ou mesmo no território do Estado concesso do incentivo fiscal, se limitando a cumprir o objetivo de usurpação de uma parcela do ICMS que caberia originalmente a outros Estados.” CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p.88-89.

<sup>192</sup> Art. 1º da Resolução 13 de 2012 do Senado Federal.

<sup>193</sup> Art. 1º da Resolução 95 de 1996 do Senado Federal.

<sup>194</sup> MENEGUETTI e CHAVES, *ob. cit.*, 2019, p. 95.

### 3.6 Base de cálculo

A base de cálculo será o valor da mercadoria ou do serviço prestado. Entretanto, a Lei Complementar 87/1996 estabeleceu critérios para fixação da base de cálculo.

Além disso, o valor pago a título de ICMS integra sua base de cálculo, devendo ser este valor destacado nos documentos fiscais<sup>195</sup>.

### 3.7 Sujeitos: ativo e passivo

Os sujeitos ativos serão ou os Estados Membros ou o Distrito Federal (155, II CF/88). Já o sujeito passivo será aquele determinado nos termos do artigo 4º da Lei Complementar 87/96<sup>196</sup>.

O Código Tributário Nacional traz em seu artigo 121<sup>197</sup> uma definição mais ampla acerca do conceito de sujeito passivo, dispondo sobre duas espécies, sendo uma ele enquanto contribuinte e outra enquanto responsável.

Contribuinte, ou sujeito passivo direto, é o responsável direto e imediato pelo pagamento do tributo, ou seja, há relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador. Chama-se sujeito passivo indireto ou responsável, àquele que não possui relação direta com a ocorrência do fato gerador, mas a lei determinou que ele seria o responsável pelo pagamento do tributo.<sup>198</sup>

A lei será expressa em trazer a responsabilidade à pessoa determinada, coroando, assim, o princípio da legalidade. É o que dispõe o artigo 128 do CTN:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

---

<sup>195</sup> BASTOS, *ob. cit.*, 2002, p. 384.

<sup>196</sup> Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

<sup>197</sup> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

<sup>198</sup> MADEIRA, *ob. cit.*, 2014, p. 238.

Trata-se da substituição tributária, que ocorrerá por substituição ou transferência. Enquanto na primeira a responsabilidade pelo pagamento do tributo ocorre desde o nascimento da obrigação tributária, na segunda, essa advém de fato novo, surgido após a obrigação de pagar tributo<sup>199</sup>. A substituição tributária por transferência se divide em adquirida por sucessão e de terceiros, nos termos dos artigos 134 e 135 do CTN<sup>200</sup>. Além desses casos, no âmbito do ICMS, SILVA<sup>201</sup> apontou a existência dos quinze casos mais comuns de substituição tributária por transferência a terceiros, relacionando pessoas que

---

<sup>199</sup> SILVA, *ob. cit.*, 2016, p. 68-69.

<sup>200</sup> Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

<sup>201</sup> “1. armazéns gerais ou depositários: na saída da mercadoria quando o contribuinte é de outro Estado; na transmissão da mercadoria depositada por contribuinte de outro Estado; ao receber ou dar saída em mercadoria sem nota. 2. Transportador: em relação a mercadoria de outro Estado para destinatário incerto; pelas mercadorias sem documento fiscal; pelas mercadorias entregues a destinatário diferente do que consta na nota. 3. Arrematante: na saída da mercadoria objeto de arrematação judicial. 4. Leiloeiro: na saída da mercadoria objeto de alienação em leilão. 5. Intermediador de serviço: nas mercadorias com destino ao exterior sem documento fiscal; pelos serviços iniciados ou prestados no exterior sem documento fiscal ou que tenha destino diferente do que consta no referido documento. 6. Representante ou gestor em relação a operação feita com seu intermediário. 7. A pessoa que recebeu mercadoria isenta ou não incidente e que deu destinação diversa, desviando a finalidade. 8. As pessoas que tenham interesse comum na obrigação principal. 9. Aquele que concorre para a sonegação. Interessante que nessa situação é comum a legislação dispor que a pessoa é solidária em relação a todas as operações subsequentes à saída da mercadoria com sonegação fiscal, sem prejuízo da ação penal. Observar que essa pessoa fica responsável por todas as operações e não somente pela operação que tenha dado causa. 10. Aquele que receber mercadoria para exportar e não o fizer, ainda que tenha justificativa para tal. Lembramos que as mercadorias para exportação são imunes ao ICMS, portanto, reinserir no mercado interno uma mercadoria que seria exportada significa que a mesma circulará sem ICMS. Nesse caso, além do valor do ICMS incidirá juros e multa. Isso acontece mais comumente com trading, armazém alfandegado e depósito aduaneiro. 11. Concessionário ou permissionário de portos e aeroportos alfandegados quando remeter a mercadoria para o exterior sem o documento fiscal, constituindo também crime de contrabando; entregar a mercadoria importada sem documentos ou que inobservou os requisitos exigidos pelo Brasil; entregar mercadoria importada sem autorização; entregar a mercadoria a pessoa diferente do que consta no documento de importação – DI. 12. Intermediador do serviço (broker) pelas mercadorias destinadas ao exterior sem nota fiscal; pelos serviços iniciados ou prestados no exterior sem documento fiscal ou entregue à pessoa diversa. 13. Prestador de serviço de intermediação comercial que envolva remetentes de mercadorias em situação cadastral irregular perante o Fisco. Quando uma empresa está em situação cadastral irregular a Administração Tributária não tem meios de fiscalizar, daí que a legislação estadual responsabiliza solidariamente a empresa intermediária. 14. Prestadores de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual nas operações que tenham deixado de prestar informação. 15. Prestadores de serviços em Tecnologia da Informação – TI que deixaram de prestar informação solicitada pelo Fisco.” SILVA, *ob. cit.*, 2016, 70-71.

fazem parte, ainda que indiretamente, do ciclo logístico até a chegada do produto ao consumidor final.

### **3.8 ICMS calculado "por dentro"**

O cálculo por dentro significa que o valor pago de imposto integra a própria base de cálculo (art. 13, §1º, I da LC 87/96)<sup>202</sup>, o que já foi inclusive corroborado pelo STF<sup>203</sup>. O fornecedor ou prestador deverá destacar o valor do ICMS, como forma de controle.

---

<sup>202</sup>Art. 13: (...) § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

<sup>203</sup>“(…) A base de cálculo do ICMS (..) inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação.” RE 582461, Relator: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/2011.

## CAPÍTULO IV – OS BENEFÍCIOS FISCAIS E O ICMS

### 4.1 As formas de concessão

Várias podem ser as formas de concessão de benefícios fiscais. Podem ocorrer através da isenção tributária, da aplicação de alíquota zero, através da redução da carga tributária, da concessão de créditos tributários, entre outras. Isso só é possível em decorrência da competência tributária delegada aos Estados membros pela Constituição Federal.

Paulo de Barros Carvalho<sup>204</sup> ensina que “os benefícios fiscais são estímulos de índole econômica”, na medida em que visam atrair novas atividades empresariais que permitam o desenvolvimento. Desta forma, o objetivo passa a “ser predominantemente extrafiscal”, visando: 1) “a redução das desigualdades regionais; 2) “a promoção do emprego”; a captação de recursos para desenvolvimento de atividades econômicas e empresariais em regiões específicas; incentivar as exportações e outros.

Avoca-se as lições de ATALIBA e GONÇALVES<sup>205</sup> para melhor explicar os incentivos fiscais:

“(…) Os incentivos fiscais manifestam-se, assim sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais - dentre eles os chamados crédito-prêmio - e outros tantos mecanismos, cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair, os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados.”

A concessão de benefícios fiscais deve obedecer ao disposto no art. 155, §2º, XII, g da CF/88, ou seja, para concessão de qualquer benefício fiscal depende de aprovação unânime do CONFAZ.

Muitos têm sido os incentivos e as formas como esses são implementados. MELO<sup>206</sup> afirma que os Estados Federados se têm utilizado das mais variadas formas para

---

<sup>204</sup> CARVALHO, *ob. cit.*, 2014, p. 40-41.

<sup>205</sup> Citado por MELO, José Eduardo Soares de. A guerra Fiscal: Causar e consequências. In DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, 2019, p. 16.

<sup>206</sup> MELO, *ob. cit.*, 2019, p. 17.

conceder incentivos, tais como “leis, decretos e atos administrativos”, sendo os benefícios de origens: fiscais, financeiros, creditícios e operacionais. O autor assim os explica:

“(a) Fiscais: isenção de imposto para novas pessoas jurídicas, sem produção similar no Estado, válida por determinado período de tempo; isenção ou redução do imposto para as micro e pequenas empresas; redução da alíquota do imposto para situações e produções especiais; postergação dos prazos de pagamento; adiamento do pagamento do imposto por longo prazo; isenção ou redução do imposto sobre produtos específicos destinados ao exterior; diferimento do imposto na aquisição de bens e insumos; diferimento do ICMS líquido apurado, etc.;

(b) Financeiros: aquisição de ativos fixos; formação ou recomposição de capital de trabalho; financiamento do pagamento do imposto; participação acionária; financiamento para o desenvolvimento tecnológico; financiamento para empresas de turismo; etc.

(c) Estímulos para infraestrutura: venda ou locação de lotes e galpões por preços reduzidos ou subsidiados; permuta de terrenos para localização de empresas; doação de áreas industriais; implantação de áreas e distritos industriais; etc.;

(d) Outros estímulos: simplificação do processo de registro de pessoas jurídicas e do processo de licitação para pequenas empresas; assistência técnica na elaboração do projeto e apoio à formação de capacitação profissional, etc”.

Ainda, tem-se que a isenção somente poderá ser concedida pelo ente federativo que detém de competência constitucional para instituir o tributo, excetuando-se quando a própria Constituição dispõe de outra forma. É o que ocorre com o artigo 151, I da CF/88 que dispõe ser vedado à União instituir preferências entre os entes federativos mediante a concessão de benefício fiscal, contudo, é “*admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;*”

Percebe-se que somente a União poderá fazer a concessão de benefício fiscal, objetivando o desenvolvimento econômico regional. Para CASTILHO<sup>207</sup> os benefícios fiscais, se bem utilizados, “poderiam se prestar à promoção do desenvolvimento regional e redução das desigualdades no território nacional”. Para o autor, o desenvolvimento regional opera-se de três formas: primeiro pela “distribuição desigual de recursos financeiros do ente central”, segundo por “investimentos públicos do ente central no território do ente subnacional” e, terceiro “pela instituição de políticas de incentivos ao setor privado” que

---

<sup>207</sup> CASTILHO, *ob. Cit.*, 2012, p. 124.

viabilize o desenvolvimento das regiões mais pobres e menos desenvolvidas. Entretanto, há fortes críticas à concessão de incentivos, como aceleradores do desenvolvimento regional, pautadas na ineficiência dessas políticas, tendo o autor desenvolvido quatro linhas contra argumentativas acerca do tema:

1) A autonomia dos entes subnacionais para tributar permite a concessão de benefícios fiscais. Se a concessão de benefícios for vista como ineficiente, deve-se analisar o que permitiu a concessão dos benefícios, ou seja, a autonomia financeira dos entes. Se o ente é autônomo, há razão de sê-lo.

2) Se os benefícios forem ineficientes, verificar-se-á que somente o poder público poderá gerar o desenvolvimento através do investimento. Bem na verdade, “o desenvolvimento regional adviria sempre dos tributos gerados pela atividade privada, nunca da atividade privada em si.”

3) “consiste na falha lógica do argumento da inviabilidade das políticas regionais desarticuladas, das políticas centrais na federação” porque “a concessão de benefícios fiscal não é causa para o abandono das políticas a cargo do ente central”;

4) As renúncias de receitas tributárias nascem pela busca de investimentos em regiões menos desenvolvidas. Nesse sentido, a ausência de investimento, a médio e longo, prazo ter-se-ia o aumento de receitas do ente concessor de benefício, especialmente se concedido por prazo ou com sua supressão. Já para os Estados desenvolvidos teriam, inicialmente, uma redução de arrecadação, com posterior “recuperação gradual” e um “eventual salto futuro de arrecadação posteriormente a retomada de tributação da atividade diretamente incentivada”.

A Lei Complementar 24 de 1975 apresenta os casos de concessão de benefícios fiscais que exigem a aprovação unânime, consoante disposto em seu artigo 1º, além da isenção, aplicar-se-á a lei aos seguintes benefícios:

- 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.

A seguir, apresentar-se-á cada uma das espécies permitidas para a concessão de benefícios fiscais.

## 4.2.1 As espécies de benefícios fiscais

### 4.2.1.1 As isenções

A isenção não possui previsão constitucional propriamente dita. A sua concessão “pressupõe competência”, ou seja, somente aquela esfera de governo competente constitucionalmente para criar e cobrar o tributo poderá conceder isenção sobre ele. Por isso, “trata-se de um fenômeno jurídico que já não transcorre no nível da própria constituição, mas sim no plano das leis”<sup>208</sup>.

Há entre os doutrinadores divergência quanto ao conceito de isenção. Enquanto alguns entendem como “dispensa legal de pagamento do tributo”, outros defendem a tese de “hipótese de não-incidência tributária, legalmente qualificada”<sup>209</sup>. Em ambos casos haverá o mesmo efeito prático: o contribuinte não pagará o Tributo. Entretanto, quando se tratar de isenção ou não incidência, não ocorre a transferência de créditos de ICMS ao “comerciante adquirente da mercadoria”<sup>210</sup>, nos termos do artigo 155, §2º, II, *a* da CF/88.

A discussão sobre o conceito é decorrente do fato de que quando o contribuinte está isento do imposto, não há constituição de obrigação tributária, entendendo o autor que por não haver a possibilidade de cobrança ante à isenção, não há o que se falar em dispensa do pagamento, porque não seria obrigado a pagar aquele tributo desde a vigência da norma que concedeu a isenção.

Trata-se de uma questão de análise linguística.

CARRAZZA<sup>211</sup> leciona que “As isenções tributárias só se justificam quando atendem ao interesse de todos, máxime dos economicamente mais fracos”, atendendo apenas ao “superior interesse público”.

As isenções poderão ser “heterônomas” ou “autônômicas”. A primeira é concedida pelo ente competente constitucionalmente para instituir o tributo, ao passo que a segunda é concedida por outro ente federado, exigindo para tal, prévia disposição constitucional.<sup>212</sup>

---

<sup>208</sup> BASTOS, *ob. cit.*, 2002, p. 208.

<sup>209</sup> CARRAZZA, *ob. cit.*, 1999, p. 515-517.

<sup>210</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 134.

<sup>211</sup> CARRAZZA, *ob. cit.*, 1999, p. 301.

<sup>212</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.105.

Outra forma comum de isenção dá-se através do diferimento do imposto, praticado de três formas: na primeira, o imposto somente será pago quando ocorrer a saída do produto beneficiado. Na segunda, o dever de lançar o imposto passar a ser do “adquirente da mercadoria” e não de quem a vendeu, “com o adiamento do lançamento do imposto para momento coincidente com o do lançamento do crédito correspondente à aquisição dessa mercadoria” e, por fim, a terceira considera “à destinação da mercadoria”, sendo comum nos casos de aquisição de bens para ativos permanentes<sup>213</sup>.

Destaca-se que no julgamento do Recurso Extraordinário 475.551/PR<sup>214</sup> o Supremo Tribunal Federal verificou que, embora a alíquota zero e a isenção tenham natureza jurídica distintas, a consequência é a mesma.

Em que pese a garantia constitucional da impossibilidade de a União conceder isenção de tributos de competência dos entes subnacionais, o Supremo Tribunal Federal entendeu que quando a Pessoa Jurídica de Direito Público, República Federativa do Brasil, conceder isenções no plano externo (em decorrência de acordo firmado com outros países), não haverá a incidência de tributo cuja concessão foi dada pela União.

O fato acima ocorreu no julgamento do Recurso Extraordinário nº ARE 831170, de relatoria do Ministro Luiz Fux, da Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, levando-se em consideração as obrigações assumidas pelo Brasil, enquanto pessoa jurídica de direito público internacional, não podem ser reduzidas pelas obrigações constitucionais impostas para prática de atos pela pessoa jurídica de direito público interno<sup>215</sup>.

A intenção do julgador foi proteger os compromissos assumidos perante a comunidade mundial. A soberania, obviamente, prevalece sobre a autonomia.

Interessante, para fins didáticos, esclarecer as diferenças entre isenção, remissão e anistia. A isenção é a inexigibilidade do tributo mediante autorização legislativa. A conduta enquadrada como fato gerador deixa de ser tributada. Já na remissão há o perdão do débito tributário. Houve a ocorrência de fato gerador e a constituição do crédito tributário, no

---

<sup>213</sup> CASTILHO, ob. cit., 2012, p. 135-136.

<sup>214</sup> “(...) Embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas jurídicas diferentes, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo.” RE 475551, Relator: CEZAR PELUSO, Relatora p/ Acórdão: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/05/2009.

<sup>215</sup> [...] 1. O Plenário desta Corte, no julgamento do RE 229.096, Relatora para o acórdão a Ministra Cármen Lúcia, fixou entendimento de que a isenção de ICMS relativa à mercadoria importada de país signatário do GATT, quando isento o similar nacional, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, não se aplicando a limitação prevista no artigo 151, III, da Constituição Federal (isenção heterônoma) às hipóteses em que a União atua como sujeito de direito na ordem internacional. ARE 831170 AgR, Relator: Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015.

entanto, *lex posterior*, perdoa o débito tributário. Já a anistia perdoa a multa decorrente de ato ilícito tributário<sup>216</sup>.

Quando se trata da isenção, à exceção daquela concedida para a importação de bens alocados como ativo permanente da empresa incentivada, é raramente utilizada<sup>217</sup>.

Nas palavras de CASTILHO<sup>218</sup> essa é “um dos meios de fomento à instalação de novos empreendimentos utilizados pelos Estados no contexto da guerra fiscal”. “O risco é menor para os Estados sem indústria de bens de capital desenvolvida”. Um caso claro é do Estado de Minas Gerais que concedeu o diferimento de imposto para empresas de “extração mineral, industrialização ou prestação de serviços de comunicação”, na busca pela troca: Deixa de receber o ICMS com a entrada da mercadoria isenta, mas receberá os frutos de suas circulações. Além disso, haverá o efeito positivo pela instalação de empresas que gerará empregos.

#### 4.2.1.2 Redução de base de cálculo

Os Estados adotaram a redução da base de cálculo como forma de fugir do regime jurídico exigido para concessão de isenção ou não incidência de imposto. A expressão surgiu para combater a padronização de alíquotas previstas pelo artigo 24, §4º da Constituição Federal de 1967, e possui cinco funções que explicam o seu surgimento<sup>219</sup>:

A primeira, é combater a padronização de alíquotas; a segunda para burlar o princípio da legalidade que exigia a edição de lei para determinar a alíquota do imposto; A terceira, também como disfarce ao princípio da legalidade, porque somente a lei pode determinar a “exclusão do crédito tributário”; a quarta, para dispensar a exigência de lei estadual permitindo a isenção, justamente porque a ideia é “oferecer o mesmo benefício prático” daquela, ou seja, para se livrar do dever legal de edição de Lei pelo Estado tributante para concessão de isenção fiscal e, por último, a quinta, foi para “atrapalhar o controle de constitucionalidade do STF”.

O STF<sup>220</sup> entende que a redução da base de cálculo é uma “hipótese de isenção parcial do tributo, da qual resulta o estorno de créditos por operações anteriores. (...) Não

---

<sup>216</sup> CARRAZZA, *ob. cit.*, 1999, p. 574-548.

<sup>217</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 133.

<sup>218</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 136-137.

<sup>219</sup> SANTI, *ob. cit.*, 2020, p. 27-29.

<sup>220</sup> Recurso Extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS. (...) Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário

resulta em transferências de créditos em montantes superiores”, mas prefere o comércio local em detrimento do não local. Permite o benefício sem a “renúncia total do ICMS sobre o varejo”<sup>221</sup>.

#### 4.2.1.3 Créditos presumidos ou outorgados

O crédito presumido “consiste em destacar o imposto na nota fiscal e permitir o repasse desse valor como crédito ao adquirente”, sendo mais discreto, na medida em que somente o contribuinte favorecido terá acesso a essa informação por mantê-la em seus livros fiscais<sup>222</sup>, o que demonstra porque esse é o mais utilizado dos benefícios fiscais na guerra fiscal do ICMS<sup>223</sup>.

O Crédito presumido é uma das variedades de benefício fiscal, consistente na outorga pelo Estado da origem, de crédito de ICMS cuja representação na nota fiscal não consiste na realidade tributária.

Nesse sentido, por ser o ICMS sujeito a não cumulatividade, o beneficiário passa a gozar de valores que não foram pagos, os quais serão dedutíveis na próxima etapa de circulação da mercadoria. Entretanto, “a compensação deve corresponder à carga efetiva e não à aparente” porque o que “não torna o imposto cumulativo não pode ser levado a crédito”<sup>224</sup>.

A concessão de crédito presumido permite uma considerável “redução do ICMS cobrado na cadeia produtiva considerada como um todo”<sup>225</sup>

Para MENEGUETTI e CHAVES<sup>226</sup> a “grande jogada” está nas transações interestaduais, porque o “contribuinte que aplica o crédito presumido irá pagar ao Estado de sua localização apenas um percentual reduzido”. Concluem que o grande prejudicado será o Estado de destino.

Por ser concedido na saída das mercadorias, não necessita de grandes investimentos para a manutenção das atividades de empresas que se beneficiam. Quando utilizados para beneficiar indústrias, tem o condão ou de atrair novas, ou de manter as que já existem;

---

na legislação estadual. (...) Anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores. RE 635688, Relator: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2014.

<sup>221</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 140-141.

<sup>222</sup> MENEGUETTI e CHAVES, *ob. cit.*, 2019, p. 111.

<sup>223</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 141.

<sup>224</sup> KALUME e JÚNIOR, *ob. cit.*, 2019, p. 81-82.

<sup>225</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 142.

<sup>226</sup> MENEGUETTI e CHAVES, *ob. cit.*, 2019, p. 111.

quando for para importadores e atacadistas visa atrair empresas que estariam em outros Estados.

CASTILHO<sup>227</sup> traz um quadro comparativo, a título de exemplo em caso de concessão de benefício fiscal (crédito presumido de 80% de ICMS), enquanto o Estado concesso de benefício arrecada 5 milhões de reais, os demais, que geralmente são prejudicados, perdem 19 milhões, ou seja, o prejuízo geral é quatro vezes maior que o benefício.

Quando da concessão de benefícios resultar na concessão de créditos “no exato valor do destaque, mesmo sem corresponder a carga real”, haverá afronta ao artigo 155, §2º, XII, g da CF/88.<sup>228</sup>

Tanto que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou que, quando não for recolhido o ICMS devido em razão da concessão de benefício fiscal, poderá o Estado destino da matéria prima inadmitir o crédito destacado que não foi devidamente pago.<sup>229</sup>

#### **4.2.1.4 Redução de alíquota**

A redução de alíquota não poderá ficar abaixo do patamar fixado pelo Senado Federal. Gera grave impacto nas finanças do Estado que a reduz, porque permite o crédito dos valores destacados nos documentos fiscais a título de ICMS, mesmo que a tributação tenha ocorrido em “patamares superiores às operações internas beneficiadas com redução de alíquota.”, ou seja, sua utilização só tem efeito quando se quer atrair consumidores finais de outros Estados e, por isso, não é usualmente manuseada como “mecanismo de guerra fiscal, servindo mais ao estímulo do consumo de determinados produtos do que à atração de operações ou atividade econômica para o Estado concesso”<sup>230</sup>.

#### **4.2.1.5 Benefícios financeiros**

Para CASTILHO<sup>231</sup> “os benefícios financeiros funcionam como mecanismos de reembolso do ICMS pago ou de postergação do pagamento do ICMS com a aplicação de

---

<sup>227</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p.87-88.

<sup>228</sup> KALUME e JÚNIOR, *ob. cit.*, 2019, p. 83.

<sup>229</sup> “(...) tendo sido convertido em incentivo o tributo que deveria ser recolhido pelo vendedor de matéria-prima, a inadmissão do crédito, no estado de destino, não afronta o princípio da não-cumulatividade do ICMS. (...)”. RE 423658 AgR, Relator: CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 22/11/2005.

<sup>230</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 143.

<sup>231</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 144-145.

encargos privilegiados sobre o montante de imposto a ser recolhido”. Possuem as consequências econômicas do crédito presumido, isenção ou redução de base de cálculo.

A concessão desses benefícios encontra grandes dificuldades, à medida em que os Estados membros devem fazer os repasses, aos Municípios, dos valores arrecadados a título de ICMS (25% da arrecadação do ICMS, nos termos do art. 158, IV da CF/88<sup>232</sup>). Logo, se a arrecadação de ICMS cai, também cai o repasse aos Municípios.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 572.762<sup>233</sup>, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, no qual o Estado de Santa Catarina concedeu benefício fiscal em sede de ICMS a empresas de transportes. Como houve a concessão de incentivo fiscal pelo Estado, houve também a redução da fatia de 25%. O Relator entendeu que a concessão de benefícios fiscais pelo Estado, não pode prejudicar a receita do Município, em que pese o Estado seja o detentor da Competência Constitucional para tributar sobre o ICMS, ele encontra limites e não poderá exercê-la ao seu bel prazer.

Um Exemplo clássico sobre os benefícios financeiros está presente no julgamento da ADI 1179/RJ pelo STF. O Estado de São Paulo questionou a lei do Estado do Rio de Janeiro 2273/1994 que estabelecia prazo especial para o pagamento do ICMS de empresas que “realizassem investimento produtivo no Estado”, alegando a violação a vários dispositivos constitucionais e a ausência de convênio. A ação foi julgada procedente ante a inexistência do convênio previsto na LC 24/75.

---

<sup>232</sup> Art. 158. Pertencem aos Municípios: IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

<sup>233</sup> “(...) O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. III - Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. (...)”. RE 572762, Relator: RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 18/06/2008.

## **CAPÍTULO V: O que é a guerra fiscal?**

A concessão irregular e desordenada de benefícios fiscais culmina com a guerra fiscal.

A guerra fiscal é um “fenômeno econômico” que ocorre em todo o mundo. Em outros países é chamada de “tax competition”, concorrência ou competição fiscal, e vem sendo estudada desde 1950, constatando-se sua existência em todo o mundo, em especial os paraísos fiscais que concedem “regimes de tributação favorecida” para atrair capitais. Entretanto, a comunidade mundial tem reagido a essas práticas através da edição de normas fiscais para esclarecer quanto aos preços de transferências entre empresas, o lucro de controladoras no exterior e com regras para evitar o uso abusivo de tratados que visam evitar a dupla tributação<sup>234</sup>.

CASTILHO<sup>235</sup> afirma que, desde o surgimento da Federação, tem-se a noção sobre a competição entre os entes federativos. Entretanto, foi com Tiebout, em 1956, que houve a sistematização do tema. Para o sistematizador do esquema de competição fiscal, cada ente subnacional elabora uma “espécie de pacote que combina níveis de serviço públicos prestados e o nível de tributação exigido para tanto”. Em um Estado Federal a competição torna-se natural. Ela é inerente à autonomia dos entes federados. Ainda, sob o prisma de Tiebout a “competição na federação é boa, tanto do ponto de vista do aperfeiçoamento dos serviços públicos, como da satisfação dos interesses dos cidadãos”.

Com o passar dos anos, a teoria de Tiebout vem sendo confirmada ou negada em inúmeros trabalhos, e nem sempre os gestores dos entes subnacionais realmente investem na mesma proporção da arrecadação, ou seja, não encontram “melhorias significativas na relação entre os níveis de serviço e de tributação”. Tais teorias não possuem grande aplicabilidade no Brasil diante da “ausência de atribuição de competências para a tributação da renda para os governos subnacionais e da baixa importância que a tributação da propriedade possui em relação ao bolo tributário nacional”.

OATES<sup>236</sup> defende a descentralização administrativa como forma de garantir a eficiência dos serviços públicos, cabendo ao governo local a prestação de serviços públicos

---

<sup>234</sup> BECHARA e CARVALHO, *ob. cit.*, 2019, p. 38-39.

<sup>235</sup> CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. Alterações Constitucionais do ICMS, Guerra Fiscal, Competição Tributária e Melhora do Ambiente de Negócios no Brasil. Coleção Academia-Empresa 9. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 25-26.

<sup>236</sup> Citado por CASTILHO, *ob. Cit.*, 2012, p. 26-27

de benefício local e ao governo central aqueles serviços que abrangem a todos, como forma de “economia de escala”.

A terminologia “guerra fiscal” é utilizada para chamar a atenção do leitor, também denominada de concorrência fiscal ou concorrência fiscal prejudicial.

QUEIROZ e QUEIROZ<sup>237</sup> afirmam que a guerra fiscal “transmite a imagem de entes federativos utilizando de expedientes agressivos e unilaterais, para atraírem investimentos empresariais à custa da redução de tributação do ICMS”. Entretanto, essas leis geram uma verdadeira “desarmonia entre os entes federativos” e “causa reflexo negativo na economia”, isso acontece quando empresas se instalam em determinadas localidades em decorrência dos benefícios concedidos, podendo tê-los revogados a qualquer momento por decisão judicial.

Ao falar sobre a guerra fiscal STEPHAN<sup>238</sup> ensina que:

“As guerras fiscais prosseguem porque a tributação tem um efeito direto e fundamental sobre uma sociedade (...) A tributação tanto reflete quanto molda as condições econômicas básicas de um país. Sem um acordo sobre os poderes tributários, um arranjo constitucional convida à instabilidade, ao conflito e ao provavelmente fracasso”

A guerra fiscal é uma “metáfora” que “traduz um problema de cunho meramente constitucional”<sup>239</sup>, causados pelo “abandono de políticas e de instrumentos de coordenação inter-regional”<sup>240</sup> e pela “abertura da economia” que atraiu investimentos internacionais diante da crescente industrialização, a exemplo da indústria automobilística. Tudo isso em decorrência da globalização. Contudo, a guerra fiscal “tem seu lado positivo”, quando os entes federados se dedicam a atrair investidores para “acelerar o desenvolvimento econômico e social” beneficiando administração e administrados<sup>241</sup>.

A competição fiscal entre entes subnacionais visa a atrair para seus territórios investimentos, tanto do setor público (poder central) quando do privado. Referente ao Poder Central CASTILHO<sup>242</sup> afirma que poderia objetivar “investimentos diretos em obras e

---

<sup>237</sup> QUERIOZ e QUEIROZ, *ob. cit.*, 2019, p. 63.

<sup>238</sup> STEPHAN, Paul B. Guerras Fiscais nos Estados Unidos. In DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 2. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 169.

<sup>239</sup> DULCI, *ob. cit.*, p. 95-97.

<sup>240</sup> Nesse mesmo sentido, RIBEIRO, *ob. cit.*, 2001, 610 afirma que “um dos motivos que desencadeia a guerra fiscal pode ser registrado como a falta de uma política de desenvolvimento nacional como regional, bem mais comprometida com a realidade socioeconômica.”

<sup>241</sup> CARVALHO, *ob. cit.*, 2014, p. 25.

<sup>242</sup> CASTILHO, *ob. Cit.*, 2012, p. 30-31.

serviços; investimentos públicos em atividade econômica; repasses de recursos financeiros do ente central para os governos locais”, sendo a última tanto pela “partilha dos tributos”, quanto por transferências voluntárias. Quanto aos investimentos privados, a competição ocorre por “residentes ricos e a atração de investimentos empresariais privados”. A última é fundamentada pela disposição de “infraestrutura para investimentos privados”, subsídios, preços privilegiados de bens, e o mais comum, que é a “renúncia tributária”.

A renúncia tributária visa a instalação de indústrias e o desenvolvimento através da geração de emprego e renda aos cidadãos, mas também “cria riscos de equilíbrio fiscal para os entes da federação” e demonstra um direcionamento dos recursos públicos ao setor privado<sup>243</sup>. Ocorre que, se um ente nacional renúncia a tributos objetivando atrair recursos financeiros, outros o farão também, e isso reduzirá drasticamente a arrecadação e a qualidade dos serviços públicos em ambos, elevando a concentração de renda, ao passo que empresas teriam redução significativa de sua carga tributária. Cria-se “esgotamento total da capacidade tributária e financeira dos entes subnacionais”, causando a perda de sua autonomia financeira, tendo como consequência o “esvaziamento da capacidade de autodeterminação, perda da autonomia política e incapacidade total na promoção de políticas públicas<sup>244</sup>, a chamada “corrida ao fundo do poço”. Para MENEGUETTI e CHAVES<sup>245</sup>, esse instrumento poderia ser uma forma de combater as desigualdades existentes no Brasil. Entretanto, tornou-se apenas um “jogo de poder, uma disputa generalizada”, porque “O Estado que vence a competição paga pela vitória um preço bem mais alto que o necessário.”

### **5.1 A guerra fiscal no cenário internacional**

No cenário internacional, Estados Soberanos como Irlanda, Suíça, Luxemburgo e outros funcionam como verdadeiros paraísos fiscais devido à tributação favorável sobre a renda das empresas, residindo neste ponto um dos aspectos da guerra fiscal internacional.

A concorrência fiscal internacional foi por muitos vista como positiva, por permitir às empresas organizarem-se e alocarem seus recursos financeiros e humanos de tal forma que fossem favoráveis ao seu desenvolvimento econômico e social<sup>246</sup>.

---

<sup>243</sup> CASTILHO, *ob. Cit.*, 2012, p. 31-32.

<sup>244</sup> CASTILHO, *ob. Cit.*, 2012, p. 36-39.

<sup>245</sup> MENEGUETTI e CHAVES, *ob cit.*, 2019, p. 112.

<sup>246</sup> NABAIS, citando o modelo elaborado por Charles Tibeout em 1965, *ob. cit.*, p. 483.

A existência de uma disputa por capitais em nível mundial é decorrente de um “sistema internacional tributário” posto que os impostos incidem sobre o patrimônio, renda e circulação de bens “referidos às relações entre cidadãos e empresas em diversos países”, ou a “partilha da riqueza universal entre diversas soberanias”, fundamentando-se no “direito de cooperação e na integração econômica”.<sup>247</sup>.

No cenário Mundial, há muito se estuda sobre os paraísos fiscais, especialmente por ser um destino por políticos corruptos e outros criminosos para ocultar seus exorbitantes lucros ilegais.

A abordagem sobre guerra fiscal no cenário internacional ocorrerá pelo prisma de quando um Estado Soberano edita normas para atrair capital estrangeiro, garantindo sigilo de seu titular com baixa ou nenhuma tributação.

Há um avanço constante na utilização de ferramentas que reduzam os valores pagos a título de impostos mediante a utilização de paraísos fiscais.

A importância do combate à guerra fiscal internacional é justamente porque as empresas produzem em outros países e se utilizam de mecanismos legais dos “paraísos” para transferir seus lucros, pagando o mínimo possível de imposto onde a riqueza foi gerada. As Soberanias que suportam eventual ônus para a produção dessa riqueza saem com prejuízos estratosféricos. Estima-se que afiliadas de empresas americanas com atuação internacional possuíam 88 bilhões de dólares em paraísos fiscais no ano de 1999, o que saltou para 149 bilhões em 2002<sup>248</sup> e, em 2018 o valor chegou 2 trilhões de dólares<sup>249</sup>.

Nesse sentido, apresentar-se-ão os instrumentos mais comuns que fomentam a concorrência fiscal internacional.

### **5.1.1 Os paraísos fiscais**

Não há um conceito claro sobre os paraísos fiscais, mas é claro que esses Estados se utilizam de sua soberania para a edição de normas tributárias que causam prejuízos a países com tributação mais elevada, o que representa uma verdadeira concorrência fiscal entre Estados<sup>250</sup>.

---

<sup>247</sup> TORRES, *ob. cit.*, 2001, p. 328.

<sup>248</sup> MORAIS, Rui Duarte. Paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados. In Revista da Ordem dos Advogados. ISSN 0870-8118. Ano 66, 3 (2006) p. 1187.

<sup>249</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima. MACIEL, Lucas Pires. O caso Apple e a análise da governança corporativa versus planejamento tributário. Cadernos de Direito Actual nº 7 Extraordinario. 2017, p. 234.

<sup>250</sup> NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. 11ª ed. Coimbra, Editora Almedina, 2019 p. 484.

A doutrina utiliza-se de quatro requisitos cumulativos apresentados pela OCDE para qualificá-los: 1) deverá inexistir impostos sobre a renda ou estes serem muitos baixos; 2) inexistência de práticas administrativas que visem à troca de informações entre países sobre cidadãos que gozem de benefício fiscal, a 3) falta de transparência e 4) a ausência de atividade da empresa naquele local.<sup>251</sup>

O primeiro item é o ponto de partida para saber se o país poderá ou não ser qualificado como um paraíso fiscal. Não poderá ser analisado isoladamente, já que alguns países podem ter outras formas de suprir suas necessidades sem instituir ou aumentar a tributação sobre a renda das pessoas jurídicas.

O segundo requisito permite que aquele que evadiu seus rendimentos não seja descoberto pelo Estado em que o imposto deveria ser pago. É um requisito que, quando cumulado com o primeiro, clareia a existência de um paraíso fiscal, mas se houver sigilo e tributação elevada, não configurará paraíso fiscal.

A falta de transparência, terceiro requisito, dá-se pela “ausência de regras claras do funcionamento do sistema legislativo, das normas jurídicas e das práticas administrativas.”<sup>252</sup> O Estado é conivente ou, no mínimo omissivo, quanto às práticas evasivas que destroem as bases tributárias.

No último requisito, ausência de atividade no local, é claramente comprovada a intenção da sociedade em esquivar-se de suas obrigações fiscais.

A cumulação dos requisitos é forma de clarificar e estabelecer quais países estão agindo de forma a prejudicar os demais e quais agem dentro da razoabilidade. Contudo, definir esses limites torna-se extremamente complexo.

Ainda poderão ser considerados paraísos fiscais aqueles países que apresentem a possibilidade de várias deduções e isenções de rendimentos tributáveis, anulando ou chegando próximo disso, a carga tributária aplicável ao lucro de determinada empresa, a exemplo de Holanda e Irlanda.<sup>253</sup>

---

<sup>251</sup> MOURA, José Carlos Cardoso de Serra e. O planejamento fiscal agressivo: o caso Irlandês. Porto, 2018, p.08.

<sup>252</sup> FARIA, Maria Teresa Barbot Veiga de. Paraísos fiscais: formas de utilização e medidas de combate à evasão fiscal. In Ciência e Técnica Fiscal: Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos. ISSN 0870-340X. N. 409-410 (2003), p. 94.

<sup>253</sup> MOURA, *ob. cit.*, p.09

Há muitas características para se verificar a existência ou não de um paraíso fiscal. FARIA<sup>254</sup> entende que também compõe a classificação de um paraíso fiscal, a existência de um “elemento subjetivo”, qual seja a redução da carga fiscal para atrair capitais estrangeiros, porque a simples ausência de tributação na renda pode ser justificada pela existência prévia de orçamento estatal.

A União Europeia tem combatido os paraísos fiscais. Tanto que recentemente a Suíça procedeu à alteração de sua legislação para reduzir os benefícios direcionados a grandes empresas que acabam por reduzir o tributo dos estados em que a riqueza é gerada e posteriormente transferida a paraísos fiscais<sup>255</sup>.

Os paraísos fiscais têm sido constantemente utilizados para fins de “ocultar prejuízos, ocultar rendimentos designadamente a credores, branqueamento de capitais”<sup>256</sup>, demonstrando, assim, a utilização desses Estados Soberanos que fornecem legislação tributária benéfica como forma de se esquivar da obrigação de pagar impostos.

No item 5.1.4.2 deste trabalho demonstrar-se-á a utilização de países que fornecem uma tributação favorável (Suíça, Luxemburgo, Irlanda e Bermudas) que assegurou uma redução considerável nos valores pagos a título de imposto da renda das grandes empresas do comércio mundial.

### **5.1.2 Treaty shopping**

Por não ser um conceito clássico e uniforme, entende-se como melhor forma de qualificá-lo “quando, alguém, através da interposição de uma pessoa, percebe a proteção de uma convenção de bitributação que, de outra forma, não seria devida”<sup>257</sup>.

As empresas se utilizam da existência de tratados entre os países como forma de reduzir valores tributáveis a título de imposto de renda.

Há duas classificações para o *treaty shopping*, a estratégia direta e a trampolim.

Na direta, o residente no Estado C, que não tem convenção com Estado A, aproveitar-se-á da convenção celebrada entre o Estado A e o Estado B, estabelecendo uma

---

<sup>254</sup> FARIA, *ob. cit.*, p. 91.

<sup>255</sup> PUTATURO, Chiara. (2019). EU governments whitewash tax havens of Mauritius and Switzerland. Disponível em <https://www.oxfam.org/en/press-releases/eu-governments-whitewash-tax-havens-mauritius-and-switzerland> acessado em 20/04/2020 às 17h30min.

<sup>256</sup> FARIA, *ob. cit.*, p. 95.

<sup>257</sup> SCHOUERI citado por FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. BONITO, Raphael Frattari. *Treaty shopping: Planejamento tributário no plano internacional ou forma de abuso de direito*. 2016, p.

sociedade no Estado B, onde estará sujeito à baixa ou nula tributação, fazendo passar os juros, dividendos ou *royalties*<sup>258</sup>.

Na forma trampolim, há a transferência de rendimentos de um Estado com alta tributação para um com baixa tributação, mediante custos fiscalmente dedutíveis (pagamentos de comissões, salários, remuneração de serviços e etc.)

Demonstrar-se-á a diante a utilização das convenções como forma de reduzir o valor pago a título de impostos, demonstrando a possibilidade de aplicação, a partir dos requisitos previstos em cada legislação.

A existência de convenções para evitar bitributação, celebradas entre países soberanos, permitiu que a empresa gozasse de todos os benefícios fiscais para disponibilizar o lucro de suas operações realizadas no âmbito da União Europeia em um território com baixa tributação sobre a renda. Em decorrência da intenção de coibir tais práticas, empresas que têm se utilizado desses institutos tem tido a necessidade de se reportarem às autoridades para explicações complementares, especialmente quando há a redução considerável dos impostos pagos.

### 5.1.3 Preços de transferência

Os preços de transferência são “os valores atribuídos a bens e serviços pelos agentes econômicos nas trocas que efetuam entre si”<sup>259</sup>. São os valores fixados pelas partes para formalização de um negócio e sua utilização pode servir para gerar grandes lucros ou grandes prejuízos, a depender do interesse e possibilidade dos agentes envolvidos.

Os preços de transferência se formalizam de diversas formas, como “empréstimos financeiros”, “compra e venda, transferência de bens, serviços ou propriedade intangível”, podendo ser definido como os negócios realizados entre empresas vinculadas e de atuação multinacional, com valores fixados por acordo entre essas, com o objetivo de redução do lucro daquela situada em Estados com alta tributação e o aumento do lucro daquela situada em território de baixa ou sem tributação para renda de pessoas jurídicas, o que tem como reflexo a redução dos valores pagos a título de impostos no Estado de alta tributação.<sup>260</sup>

---

<sup>258</sup> FARIA, *ob. cit.*, p. 98.

<sup>259</sup> FARIA, *ob. cit.*, p.95.

<sup>260</sup> AGUIAR, Raphael Sérgio. As peculiaridades das regras de preços de transferência no Brasil frente as recomendações internacionais. P. 253-254. In ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de (organizador). Tributação e desenvolvimento – volume 1. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

Os preços de transferência representam a principal forma pela qual as grandes empresas conseguem transferir suas bases tributárias para Estado com baixa carga Fiscal, sendo extremamente trabalhoso, para não se dizer impossível, que qualquer autoridade tributária confira todas as operações de todas as empresas.

Outra forma comum é a utilização de empresas intermediárias em paraísos fiscais, que compram por baixo preço e revendem por alto preço para outra empresa do grupo localizado em território diverso, possuindo alta margem de lucro e por conseguinte de renda, a qual terá baixa incidência tributária<sup>261</sup>.

Quatro elementos são necessários para que se configure o preço de transferência: 1) A realização de negócios entre pessoas jurídicas vinculadas; 2) que estejam sujeitas a diferentes jurisdições tributárias; 3) e se utilizem de preços que destoam do mercado, 4) tendo como consequência alguma vantagem tributária.

Destaca-se que o Brasil adota os preços de transferências mesmo quando não há vinculação entre as companhias<sup>262</sup>.

Pela OCDE, o conceito de preços de transferência deve ser definido a partir dos valores que representariam a transação se não fosse realizada entre empresas coligadas. Se o preço não representar o substrato econômico da transação, pode haver consequências fiscais. Busca-se assegurar que as empresas relacionadas não praticarão preços maiores ou menores a depender dos impactos fiscais que esses causem. Caso isso ocorra, estar-se-á diante de evasão fiscal<sup>263</sup>.

Em que pese os esforços da OCDE para uma efetividade na política de preços, tem-se que a soberania de cada Estado o permite criar legislações que distanciam da mútua cooperação necessária diante da complexidade e dos arranjos que envolvem as operações. Aqueles Estados que recebem as bases tributárias não possuem interesse que se estabeleçam normas que coíbam tal prática, porque são grandes beneficiados.

#### **5.1.4 Casos: *Mc Donalds e Apple***

Não há dúvidas sobre a magnitude e dimensão mundial dessas duas gigantes do mercado global. A seguir, analisar-se-á o procedimento adotado por essas empresas para,

---

<sup>261</sup> FARIA, *ob. cit.*, p. 96.

<sup>262</sup> AGUIAR, *ob. cit.*, p. 255.

<sup>263</sup> GOMES, Francisco Figueira Rodeia de Bettencourt. Preços de transferência no âmbito do imposto sobre o rendimento. 2019, p. 20.

utilizando-se de benefícios fiscais legalmente concedidos por Estados Soberanos, conseguir reduzir significativamente os valores pagos a título de imposto, especialmente sobre a renda auferida.

#### 5.1.4.1 O caso *Mc Donalds*

O *Mc Donalds* é, indubitavelmente, uma das maiores empresas do mundo no ramo alimentício, encontrando-se presente em vários países e, assim como outras empresas transnacionais, utilizou-se do planejamento tributário para redução de tributos.

ANDRADRE<sup>264</sup> abordou em sua dissertação de mestrado o caso da referida empresa, que através da cessão de ativos e utilizando-se de convenções para evitar a dupla tributação celebradas entre Luxemburgo e EUA e Luxemburgo e Suíça.

Em síntese, até 2018 o *McDE* (sede do Mc na Europa) encontrava-se situado em Luxemburgo, que detinha os direitos de propriedade intelectual da sua correspondente americana (*McEUA*). Em decorrência da exploração dos direitos a primeira pagava royalties à segunda.

Os royalties eram recebidos pela empresa americana em um banco suíço, ou seja, o lucro produzido na Europa ficava à disposição da empresa americana.

Para demonstrar clareza em suas atuações, a *McDE* suscitou perante a Autoridade Tributária de Luxemburgo questões sobre a aplicabilidade das convenções para evitar dupla tributação firmada entre Luxemburgo e a Suíça e entre Luxemburgo e os EUA.

Em março de 2009 a consulta realizada explicou que a empresa Europeia estava isenta de tributos em Luxemburgo, em decorrência da convenção firmada com os EUA, e quantos aos valores destinados à empresa americana através de depósitos na Suíça, “eram declarados e sujeitos à tributação nos EUA e na Suíça”, ou seja, a empresa sediada em Luxemburgo não era lá tributada e deveria comprovar que os valores transferidos à empresa americana arcaram com o pagamento dos tributos nos respectivos estados.

Após essa primeira resposta, a empresa realizou nova consulta, desta vez postulou a isenção de toda tributação aos lucros aplicáveis ao estabelecimento estável nos EUA em decorrência da convenção que não prevê, como requisitos para isenção do benefício, o efetivo recolhimento fiscal em outros Estados, o que foi deferido em setembro de 2009, dispensando a comprovação de tributação efetiva nos demais países envolvidos.

---

<sup>264</sup> ANDRADE, Cátia Sofia Reis. O caso McDonald's: Explorando os limites da proibição de auxílios de Estado na luta contra o planeamento fiscal internacional. Porto: 2018, p. 17-18.

Como resultado dessa ação, além da economia fiscal de milhares de dólares, houve o início de “investigação formal sobre o tratamento fiscal da *McDonald’s* no Luxemburgo (IP/15/6221), conforme CI, de 3 de dezembro de 2015”.

#### **5.1.4.2 Caso *Apple*, *Google* e outros: a utilização de empresas “Double Irish Arrangement”**

Empresas de atuação transnacional utilizam-se das mais variadas formas de planejamento tributário. O planejamento preferido das gigantes da tecnologia (*Apple*, *Google*, *Twitter*, *Microsoft*, *IBM*, *Amazon* e *Facebook*) e grandes grupos farmacêuticos, é a técnica conhecida como “Double Irish and the Dutch Sandwich”, o qual, no campo da moral é plenamente contestado e consiste na transferência de lucros para países com baixa ou nula tributação sobre a renda das empresas, o que ocorre por meio de cessão de direitos de propriedade intelectual.<sup>265</sup>

CAPONE e VALADÃO<sup>266</sup>, que chamam o procedimento de *Double Irish Arrangement*, afirmam que tal técnica se pauta pela utilização de “*estruturas legais alocadas em diversos países e determinada sequência de operações resulta em uma formidável economia tributária, em detrimento dos países onde a riqueza é efetivamente gerada.*”. Os autores também explicam o procedimento adotado para viabilizar a execução do planejamento tributário<sup>267</sup>:

Uma empresa em um país de alta tributação (no caso dos autores, EUA) deve criar duas subsidiárias na Irlanda, sendo primeira subsidiária direta da empresa americana, mas administradas nas Bermudas, onde a alíquota para tributação sobre renda das empresas é de 0%.

A segunda subsidiária pertence a primeira, sendo administrada na Irlanda. “ao todo três empresas, sendo uma americana, uma irlandesa, mas o seu controle e administração é feito de um outro país (Bermudas, sendo que é considerada uma empresa bermudense) e a última é irlandesa e é controlada e administrada na própria Irlanda.”. A importância do local do controle e administração é determinada para onde a empresa será tributada na Irlanda,

---

<sup>265</sup> CAMPOS, Leonardo Nuñez. Planejamento tributário internacional: double irish and the dutch sandwich. RDIET, Brasília, V. 12, nº1, p.589, jan-jun, 2017.

<sup>266</sup> CAPONE, Rodrigo Senne. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Planejamento tributário internacional: double irish arrangement. p.09.

<sup>267</sup> CAPONE e VALADÃO, *ob. cit.*, p.14-17.

porque há possibilidade de a empresa ser constituída lá, mas se for administrada e gerida em outro país, lá ocorre a sua tributação.

A segunda empresa criada na Irlanda vai requerer ao Governo Americano que ambas subsidiárias sejam consideradas uma só, pois com isso as transações realizadas entre elas não serão consideradas para fins de Imposto de Renda nos EUA. Na Irlanda serão consideradas duas empresas.

Posteriormente, a subsidiária 1 deverá fazer acordo com a empresa americana para divisão de custos de produção, avançando no desenvolvimento de novos produtos a partir do objeto do acordo. Os novos produtos serão licenciados a ambas subsidiárias, sendo que caberá à subsidiária 2 comercializar o produto fora dos EUA.

Com a venda, a subsidiária 2 pagará a subsidiária 1 *royalties*. Logo, para os EUA, esses pagamentos não terão qualquer interferência no imposto da renda da empresa lá sediada.

Para a Irlanda, a subsidiária 1, que recebe *royalties* e tem sua administração nas Bermudas, não sofrerá tributação sobre a Renda, e a subsidiária 2 será tributada, após dedução do valor pago a título de royalties, em 12,5%, enquanto nos EUA essa alíquota pode chegar facilmente a 35%.

Por fim, verificou-se a aplicabilidade do instituto por utilizar-se de “de autorizações legislativas, de direito privado e tributário.”. No entanto, entende possível o questionamento do método “a partir de normas-gerais antielisivas, pois pode ser considerado planejamento abusivo”.<sup>268</sup>

RIBEIRO e MACIEL<sup>269</sup>, citando fontes da Revista Reuters, afirmaram que empresas americanas mantêm quase 2 trilhões de dólares em paraíso fiscal, causando grande prejuízo aos cofres do governo americano.

Em ambos os casos há utilização de países com baixa tributação sobre a renda, que ocorre após a criação de empresas e a transferência de direitos a essas. Após nova cessão de direito é realizada para uma segunda empresa, com o intuito de reduzir ainda mais a tributação sobre a renda.

A Irlanda, por pressões da União Europeia ocorridas em 2016, cobrou 13 bilhões de euros de uma grande empresa multinacional (*Apple*) porque ela valeu-se das condições

---

<sup>268</sup> CAPONE e VALADÃO, *ob. cit.*, p.17.

<sup>269</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima. MACIEL, Lucas Pires. O caso apple e a análise da governança corporativa versus planejamento tributário. Cadernos de Dereito Actual N° 7 Extraordinario. 2017, p. 234.

tributárias daquele país e não contribuiu com os estados europeus através do pagamento de imposto de renda<sup>270</sup>, o que foi pago em 2018 com juros e correção<sup>271</sup>.

### 5.1.5 O plano BEPS como combate a concorrência fiscal internacional

O plano BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) visa a combater a erosão da base tributária e o desvio do lucro realizados por empresas de caráter plurinacional<sup>272</sup>. Trata-se de orientações para que os Estados e demais envolvidos tomem as medidas para a saudável manutenção da base tributária dos interessados.

Importante que as ações estabelecidas, para que surtam efeitos concretos, necessitam da adesão de ambos os Estados, tanto aqueles que têm visto suas receitas tributárias caírem, quanto para os que oferecem os benefícios, o que somente será possível a partir de medidas direcionadas por ambos. Entretanto, a soberania dos Estados é um constante óbice a essas medidas, ao passo que cada Estado legisla de acordo com suas necessidades.

O plano de ações visa combater os chamados planejamentos tributários agressivos<sup>273</sup>, mas há grande dificuldade até mesmo para definir o que é um planejamento tributário agressivo.

Pela forma com que estão dispostas as ações do plano BEPS, em que pese a impossibilidade de ser-lhe dado caráter normativo mundial, a sua intenção é estabelecer legislações nacionais que apresentem dispositivos claros, objetivos e padronizados.

Não só as normas internas, mas também os tratados para evitar dupla tributação devem seguir um padrão, especialmente quanto a conceitos e princípios, pois é justamente nessas divergências que os abusados ou agressivos derrubam as bases tributárias.

Vários Estados já adotam convenções internacionais para evitar a dupla tributação, a exemplo daquela celebrada entre Brasil e Portugal, inserida nas respectivas ordens internas

---

<sup>270</sup> <https://valor.globo.com/empresas/noticia/2016/08/30/apple-deve-pagar-13-bilhoes-de-euros-em-impostos-a-irlanda-diz-ue.ghtml> acessado em 18/04/2020 às 18h05min

<sup>271</sup> <https://www.jornaldenegocios.pt/empresas/tecnologias/detalhe/apple-paga-a-irlanda-14-mil-milhoes-de-euros-em-impostos-exigidos-por-bruxelas-em-27/04/2020> às 16h38min.

<sup>272</sup> Nesse sentido: “o Projeto BEPS, tendo como foco a elisão fiscal prejudicial ao desenvolvimento econômico”. FERRARI, Bruna Camargo. Negócios híbridos e normas CFC: impactos para as multinacionais brasileiras da incorporação do projeto BEPS no direito brasileiro. 2016, p. 31.

<sup>273</sup> CAMPOS, Leonardo Nuñez. Planejamento tributário internacional: double irish and the dutch sandwich. RDIET, Brasília, V. 12, nº1, p.593, Jan-Jun, 2017.

através do Decreto nº 4.012/2001 e do Decreto Legislativo nº 188/2001<sup>274</sup>. Entretanto, a intenção do plano BEPS é justamente o contrário da convenção firmada entre o Brasil e Portugal, porque ele tem o condão de evitar a dupla não tributação<sup>275</sup>.

Para COURINHA<sup>276</sup> “Portugal não pode ser apontado como responsável por uma suposta promoção de tal fenômeno, como descrito no Relatório, nem pela falta de contramedidas adequadas.”.

## 5.2 Guerra fiscal no Brasil

No Brasil, há registros da guerra fiscal desde 1920<sup>277</sup>, mas adquiriu uma forma mais intensa a partir dos anos 90, em decorrência da promulgação da Constituição Federal de 1988 que assegurou a autonomia legislativa e financeira dos Estados Membros.

NASCIMENTO<sup>278</sup> afirma que a guerra fiscal não se dá através da concessão de benefícios fiscais, mas também “financeiros e de infraestrutura”, como forma de atrair a industrialização e capital, na esperança de posterior aumento de receita.

BECHARA e CARVALHO<sup>279</sup> demonstram a existência de uma competição entre os Estados membros que formam a República Federativa do Brasil pela busca de investimentos em seus territórios e que para atrair empresas, realizam a concessão de benefícios fiscais.

Embora o intuito da concessão de benefícios fiscais seja atrair investimentos e gerar o desenvolvimento regional, o que de fato ocorre é um verdadeiro “leilão”, na medida em que não são os Estados que oferecem os benefícios, mas sim, os empresários que determinam a gestão de suas companhias a partir de quem conceder melhores benefícios, especialmente

---

<sup>274</sup> “A Convenção Contra a Dupla Tributação, espécie de tratado internacional em matéria tributária, procura não apenas eliminar a dupla tributação jurídica internacional sobre rendimentos (v.g. royalties, juros e dividendos), mas também cuida de outros temas caros à manutenção da soberania, como a prevenção à evasão fiscal (v.g. combate ao *treaty shopping* e cláusula de beneficiário efetivo) e a não-discriminação.” ÁVILA, Márcio. A soberania e o direito tributário internacional. Revista da Faculdade de Direito da UERJ, V.2, n. 22, jul./dez.2012. p.04.

<sup>275</sup> Nesse sentido: “por meio do projeto, a formulação de diretrizes e a implementação de alterações normativas para coibir, agora, a dupla não tributação.”. FERRARI, Bruna Camargo. Negócios híbridos e normas CFC: impactos para as multinacionais brasileiras da incorporação do projeto BEPS no direito brasileiro. 2016, p. 32.

<sup>276</sup> COURINHA, Gustavo Lopes. BEPS e o sistema tributário Português: uma primeira incursão. SERRANO, Maria Vittoria. O Federalismo Fiscal na Itália entre lacunas normativas e incongruências operacionais. In DERZI, Misabel de Abreu (organizadora). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 2. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 19.

<sup>277</sup> NASCIMENTO. Sidnei Pereira do. Guerra Fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns Estados participantes. Econ. aplic., São Paulo, v. 12, n. 4, p. 677-706, outubro-dezembro 2008, p. 679.

<sup>278</sup> NASCIMENTO, *ob. cit.*, 2002, p. 679.

<sup>279</sup> BECHARA e CARVALHO, *ob. cit.*, 2019, p. 37.

na seara fiscal. Logo, “a verdadeira política financeira não é definida pelos governos, mas exclusivamente pelos investidores”<sup>280</sup>.

Nesse sentido, CALCIOLARI<sup>281</sup> afirma que “as políticas de guerra fiscal não são determinantes nem do investimento nem de sua quantidade”, mas apenas de onde eles serão alocados dentro da Nação.

A guerra fiscal em âmbito internacional decorre, inicialmente, da soberania de cada país. Já àquela interna que ocorre no Brasil, é devido à autonomia financeira e fiscal que tanto os Estados quanto os Municípios adquiriram com o advento da constituição de 1988.

Ao analisar a ocorrência da guerra fiscal brasileira, PRADO<sup>282</sup> afirma que “principal fator para a viabilidade e sustentação da guerra fiscal entre os Estados brasileiros encontra-se na sistemática de tributação estabelecida no comércio interestadual.”, porque nosso sistema fiscal se mantém igual desde os anos 60. Logo, encontra-se desatualizado, especialmente em decorrência do “boom” da globalização e virtualização dos atos diários de cada indivíduo.

Dois pontos são fundamentais para a análise do tema: 1 – a autonomia dos Estados para legislar sobre o ICMS, na contramão do que ocorre em outros pontos do globo e 2 – a adoção do princípio da origem como regra de tributação do ICMS. Ora, isso permite que as empresas negociem com os Estados formas de se estabelecerem naquela unidade da Federação. É do interesse dos governadores de estados atraírem empresas que vão gerar emprego e renda, especialmente sob a ótica política<sup>283</sup>, o que deve ser visto com muito cuidado.

Mesmo que a intenção seja viabilizar emprego e renda, garantindo assim melhores condições de vida para determinada localidade, políticas de desenvolvimento socioeconômico que vise as políticas de correção de desequilíbrio regional são de competência exclusiva da União (151, I CF/88)<sup>284</sup>.

---

<sup>280</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais e a unanimidade constitucional. In CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2ª ed., rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2014, p. 20.

<sup>281</sup> CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal. Cadernos de finanças públicas. Brasília: nº 7, ESAF: dez. 2006. Disponível em <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3856/1/Caderno%20VII.pdf> acessado em 25/01/2021 às 11h05min.

<sup>282</sup> PRADO, Sérgio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. Economia e Sociedade, Campinas, (13): 1-40, dez. 1999, p. 03. Disponível em <http://www.eco.unicamp.br/docprod/downarq.php?id=499&tp=a>. acessado em 18/05/2020 às 22:36h

<sup>283</sup> PRADO, Sergio. *Ob. cit.*, p. 03-05.

<sup>284</sup> Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de

O Tema não é novo, mas ainda é atual. Vem sendo julgado desde 1995 pelo Supremo Tribunal Federal<sup>285</sup>, quando analisou a medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1247, de relatoria do Ministro Celso de Mello, afirmando que “O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a "guerra tributaria" entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS.”

KALUME e JUNIOR<sup>286</sup> afirmam que o problema “central” da guerra fiscal é a ausência de “transparência ao tratamento tributário: O ‘Estado destino’ não pode ser compelido a acolher como crédito o valor do imposto destacado, mas representativo de carga tributária fictícia”. Sempre que verificada uma situação de guerra fiscal deve-se tomar uma postura para harmonizar esses problemas a partir de “diretrizes constitucionais”<sup>287</sup>.

A guerra fiscal pode ser de dois tipos: vertical e horizontal. Vertical, quando houver conflitos de interesses entre entes de diferentes esferas de poder, no caso, entre a União e os Estados. Horizontal, quando a disputa for direta entre dois entes da mesma esfera (Estados X Estados ou Municípios x Municípios)<sup>288</sup>. No caso da guerra fiscal do ICMS, trata-se de “competição horizontal”<sup>289</sup>.

A atividade legislativa nacional estadualizou o ICMS, inicialmente em 1965, com a Emenda Constitucional nº 18 e, posteriormente, com a Constituição de 1988, na intenção de acabar com a guerra fiscal. Porém, “o problema da guerra fiscal permaneceu e foi exacerbado”<sup>290</sup>

No Brasil, a guerra fiscal ocorre entre os estados federados referente ao ICMS e ao IPVA e também entre os municípios em decorrência da competência tributária para

---

outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

<sup>285</sup>“(…) concessão de isenção e de outros benefícios fiscais, independentemente de previa deliberação dos demais estados-membros e do distrito federal - limitações constitucionais ao poder do estado-membro em tema de ICMS (CF, ART. 155, 2., XII, "G") – (...). ADI 1247 MC, Relator: CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/08/1995.

<sup>286</sup> KALUME, Célio Lopes. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. Guerra Fiscal, crédito fictício e não cumulatividade: defazendo ilusões. In DERZI, Misabel de Abreu (organizadora). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 88.

<sup>287</sup> CARVALHO, *ob. cit.*, 2014, p. 27.

<sup>288</sup> NASCIMENTO, *ob. cit.*, 2001, 680-681.

<sup>289</sup> CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. Alterações Constitucionais do ICMS, Guerra Fiscal, Competição Tributária e Melhora do Ambiente de Negócios no Brasil. Coleção Academia-Empresa 9. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 19.

<sup>290</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. A unanimidade da aprovação dos Estados para a concessão de estímulos no ICMS – Cláusula Pétreia Constitucional. In DERZI, Misabel de Abreu (organizadora). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 03-04.

legislarem sobre o ISS. Entretanto, ficar-se-á adstrito ao ICMS, especialmente porque foi o imposto que representou a maior parcela de receita direta dos Estados em relação ao PIB, conforme verificado pela Secretaria do Tesouro Nacional: 6,96% e 7,01% em 2018 e 2019, respectivamente<sup>291</sup>.

### 5.2.1 As Causas da guerra fiscal no Brasil

DULCI<sup>292</sup> defende alguns fatores que são determinantes para a guerra fiscal.

Inicialmente, afirma que o alicerce jurídico para a guerra fiscal foi a previsão constitucional de os Estados Membros arrecadarem o ICMS, sendo “fomentada pela internacionalização” em decorrência do investimento estrangeiro, na medida em que para atrair capitais financeiros, os Estados fazem concessões com o objetivo de criar postos de trabalho e variar a produção local gerando renda. Entretanto, para o país, no geral, essa não é benéfica porque gera “tensões políticas” entre os estados, “corrói” as finanças públicas, e, nessa disputa entre entes, ganham os Estados mais desenvolvidos, com maior representatividade política. Contudo, o verdadeiro ganho, o lucro maior fica na mão das grandes empresas.

A afirmação do autor acima mencionado decorre do pensamento de que as grandes empresas conseguem produzir em maior escala, sufocando o mercado local. Ora, uma grande empresa detém capital para comprar matéria-prima em grandes quantidades por menor preço, podendo revender seus produtos também a menor preço. Somando-se a isso, alguns Estados ainda concedem isenção de ICMS para atrair essas empresas. Logo, há uma grande desigualdade, porque as empresas maiores pagam menos e as demais suportam a carga tributária integral.

Para CASTILHO<sup>293</sup> além das “diferenças regionais de desenvolvimento no Brasil” há outras “peculiaridades jurídicas” que permitem a declaração e manutenção da guerra fiscal, quais sejam: as várias alíquotas interestaduais, a dificuldade na aplicação de sanções quando há a concessão de benefício fiscal sem convênio, bem como a deficiente atuação dos tribunais pátrios para combatê-la.

---

<sup>291</sup> Informações da Secretaria Nacional do Tesouro referente a Estimativa da Carga Tributária Bruta em 2019 por espécie tributária e esfera de governo, disponível em [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:32076](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076) acessado em 12/01/2021 às 12h22min.

<sup>292</sup> DULCI, *ob. cit.*, 97.

<sup>293</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 83-84.

Apesar de que as transações interestaduais tenham suas alíquotas fixadas pelo Senado Federal, com o objetivo de evitar que a autonomia dos Estados Membros deflagre a guerra fiscal, permite que alguns Estados, ainda assim, consigam efetivar a guerra fiscal, bastando para tal, conceder alguma forma de benefício fiscal. Seja a isenção, redução de alíquota ou a concessão de crédito presumido. Em todos os casos, o contribuinte poderá se beneficiar em detrimento do prejuízo causados ao Estado de localização, bem como aos demais.

Quanto às sanções previstas no art. 8º da Lei Complementar 24 de 1975 tem-se encontrado dificuldade em aplicá-las, pois não cabe a um Estado Membro declarar a inaplicabilidade da norma editada por outro ente autônomo. Contudo, o que torna o problema ainda mais complexo é a inexistência de agentes políticos que concederam benefícios fiscais indevidamente e foram punidos.

Quanto a atuação dos Tribunais, infelizmente, eles só agem quando provados e nos limites da Legislação vigente. Logo, verifica-se que a atuação tem sido no sentido de aplicação das sanções previstas na Lei, sem, contudo, agir de forma contundente para efetivar as sanções aplicadas.

O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou várias vezes, quando julgou Ações Diretas de Inconstitucionalidade, pela ineficácia dos benefícios fiscais concedidos sem a celebração de convênio nos termos da LC 24/1975, conforme se verificará a seguir<sup>294</sup>:

A ADI 2157/BA que julgou a concessão de benefícios fiscais de “crédito outorgado para a indústria do cobre” pelo Estado da Bahia, o qual afirmou que se tratava de um método adotado para fomentar a economia e reduzir as desigualdades sociais existente naquele Estado.

A ADI 2357/ES combatia lei do Estado do Espírito Santo que concedeu benefícios de “créditos presumidos” para indústrias de pesquisa e lavra de gás natural e petróleo, sob o argumento de “privilegiar e conceder condições de competitividade à indústria nacional”. No julgamento, os Ministros do STF firmaram entendimento de que, ainda sob o pretexto de proteção à indústria nacional, não pode o Estado membro conceder benefícios fiscais em sede de ICMS sem aprovação unânime em convênio.

Percebe-se que Bahia e Espírito Santo são Estados tidos como menos desenvolvimentos no Brasil, tanto que gozam de alíquota reduzida para as transações

---

<sup>294</sup> Os exemplos foram retirados de CASTILHO, *ob. cit.*, 97-101.

interestaduais realizadas com aqueles tidos como mais desenvolvidos. Não são apenas os Estados mais pobres que praticam a guerra fiscal, a exemplo do julgamento da ADI 3936/PR, na qual o Estado do Amazonas, incluído no rol dos Estados menos desenvolvidos, questionou perante o STF a constitucionalidade de benefício fiscal concedido pelo Estado do Paraná a produtores de insumos para informática, automação e telecomunicação.

O Estado do Paraná alegou que as medidas tomadas tinham por objetivo proteger a indústria e produção local e manter empregos após a concessão de benefícios fiscais por outros Estados Federados sem a realização de convênio. Novamente, o Supremo entendeu pela inconstitucionalidade de benefício concedido sem convênio.

Embora inúmeras ações tenham sido julgadas pelo Supremo Tribunal Federal, ainda assim há uma demora excessiva para que o Tribunal se manifestar em casos de guerra Fiscal. CASTILHO<sup>295</sup> afirma que as demandas têm demorado em média “214 dias, ou, mais ou menos 7 meses”, nos casos de julgamento de pedido liminar em sede de controle concentrado de constitucionalidade e de até 7,5 anos nos casos de controle de constitucionalidade difuso.

## **5.2.2 Tipos de guerra fiscal no Brasil**

Inicialmente, destaca-se que não se abordará todas as espécies possíveis de guerra fiscal, mas sim aquelas mais comuns na doutrina.

CASTILHO<sup>296</sup> aponta a existência de três tipos de guerra fiscal: a guerra fiscal industrial, a guerra fiscal comercial ou de atacado e a guerra fiscal de importação. Enquanto MENEGUETTI e JUNIOR<sup>297</sup> abordam aos menos quatro modalidades: a clássica (ou industrial), a do comércio eletrônico, a dos portos e outras modalidades.

### **5.2.2.1 A guerra fiscal industrial**

A guerra fiscal industrial ocorre quando os Estados Membros concedem benefícios fiscais para a instalação de indústrias “de extração ou de transformação”. Dentre os vários, a doutrina destaca, no cenário nacional brasileiro, a automobilística e do setor frigorífico. É “praticada por todos os Estados” com vários reflexos diretos na economia.<sup>298</sup>

---

<sup>295</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 108.

<sup>296</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 120-130.

<sup>297</sup> MENEGUETTI e CHAVES, *ob. cit.*, 2019, p. 108.

<sup>298</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 120.

Vários pontos preocupam a doutrina sobre o tema, tais como: se há contrapartida dos investimentos privados em decorrência da concessão dos benefícios fiscais, a realização de “leilões fiscais”, a ausência de “transparência no volume e na forma de concessão” e a “desconfiança” sobre o fundamento de que a concessão de benefícios fiscais é benefício a produção nacional<sup>299</sup>.

MENEGUETTI e CHAVES<sup>300</sup> utilizam os seguintes conceitos de política industrial:

Quanto a abrangência: Horizontal ou funcional, quando busca proteger “a economia com um todo”, e vertical ou seletivo quando é voltado para segmento produtivo específico para “fomentar indústrias, cadeias produtivas ou grupos específicos de empresa”. Destaca-se que, comumente, ambas são praticadas ao mesmo tempo.

Quanto a “natureza dos instrumentos”, podem ser de regulação sobre “a concorrência, a organização dos setores de infraestrutura, ao comércio exterior e a propriedade intelectual” ou de incentivo que abrange questões sobre “inovação, financiamento de capital ou de exportação e importações, a estímulos fiscais”, bem como dar preferências a indústrias locais para compras governamentais.

Os autores afirmam que a concessão de benefícios fiscais para atrair novas indústrias opera-se na forma vertical e com instrumento de incentivo.

Para CASTILHO<sup>301</sup> a guerra fiscal industrial é “menos nociva” que a “do atacado e de importação”, a concessão de benefícios tem alcance somente no Estado da produção, enquanto nas demais há constante e rápida circulação de mercadorias. Logo, os efeitos da guerra fiscal industrial abalam de forma menos impactante as receitas fiscais. Além disso, as dificuldades para produção (mão de obra e matéria, por exemplo) associadas às dificuldades estruturais e logísticas, principalmente de transporte, reduzem a ocorrência desta modalidade de guerra fiscal.

Por fim, o autor afirma que as indústrias terminam por também sofrerem com a guerra fiscal industrial em detrimento de “distribuição e importação de mercadorias”, na medida em que produtos importados podem ter menor valor que os nacionais e, se associada a concessão de benefícios em sede de ICMS por outros Estados, terá como consequência prejuízos para a indústria nacional.

---

<sup>299</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 121.

<sup>300</sup> MENEGUETTI e CHAVES, *ob. cit.*, 2019, p. 108-109.

<sup>301</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 121-122.

A concessão de benefício fiscal busca atrair determinadas atividades industriais para o território do Estado concedente. Entretanto, encontra as várias dificuldades já mencionadas (mão de obra, matéria prima, transporte e etc), mas, ainda assim, uma vez instalada a indústria, é lógico que se desenvolvam outras novas atividades para que os empregados da indústria possam gastar. Assim, haverá o fluxo de capitais e, por conseguinte, aumento de receita fiscal não pela atividade empresarial em si, mas em sua decorrência. Esse aumento de circulação monetária acaba por atrair novos investimentos e assim sucessivamente.

### **5.2.2.2 Guerra fiscal comercial ou de atacado**

A guerra fiscal de atacado busca aumentar o número de transações com incidência de ICMS. Não exige grandes investimentos e não estão subordinadas às dificuldades impostas por outras atividades como a industrial, por exemplo. A ausência de investimento por parte do empreendedor tem como consequência benefícios ínfimos aos Estados. O principal impulsionador dessa modalidade é a diferença de alíquotas interestaduais. Explicase:<sup>302</sup>.

O parágrafo único do artigo 1º da Resolução 22/1989, “operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo” tenham alíquotas de 7% a partir de 1990, ou seja, qualquer empresa da Regiões Sul e Sudeste que circule mercadorias ou preste serviços a Regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste, bem como ao Estado do Espírito pagará uma alíquota de 7%. Enquanto as empresas localizadas nas regiões tidas como mais pobres, se vender para os das regiões ricas, arcará com a alíquota de 12%.

Nessa espécie de guerra fiscal os atacadistas transferem suas empresas para os Estados das regiões cuja alíquota fixada pelo Senado Federal é de 7%. Ocorre que, na prática, os Estados das regiões beneficiadas com a redução de alíquota causam grandes perdas fiscais a si mesmos, porque acabam suportando o crédito de 12% quando as mercadorias forem provenientes dos Estados da Região Sul e Sudeste, ao invés dos 7% suportados se importadas das regiões ricas para as regiões pobres.

Em 2005 54,2% dos medicamentos produzidos em São Paulo eram vendidos para os Estados do Distrito Federal, Goiás e Espírito Santo que detêm apenas 6% da população

---

<sup>302</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 122-123.

brasileira, ao passo que eles venderam 47% aos distribuidores nacionais, demonstrando-se, assim, a “triangulação de mercadorias” para obter benefício fiscal<sup>303</sup>.

### 5.2.2.3 Guerra fiscal do comércio eletrônico

O comércio eletrônico já vinha em uma onda crescente e foi otimizado em decorrência da pandemia do COVID-19.

A facilidade em realizar compras ou contratar serviços a partir de um “click”, sem sequer se levantar da cadeira, a variedade de mercadorias disponíveis, as constantes promoções e facilidades no pagamento, como a terceirização da logística de entrega, são fatores que contribuem para esse crescimento exponencial. Além disso, lojas virtuais têm redução de custo com aluguel e funcionários, permitindo, assim, um preço mais competitivo. Todas essas facilidades trouxeram uma redução significativa do comércio de rua<sup>304</sup>.

Destaca-se que em 1988, ano em que a Constituição foi promulgada, o “comércio a distância” era pouco utilizado. O usual era dirigir-se até um estabelecimento e lá efetuar a compra daquilo que lhe era pertinente. O consumidor comprava “produtos fabricados nos grandes centros” diretamente em uma loja física próxima de si. A loja se apropriava do crédito do imposto pago pelo fabricante, tributado com alíquota interestadual, e pagava eventual diferença existente entre as alíquotas interestaduais e internas, sendo as últimas, geralmente, maiores que as primeiras<sup>305</sup>.

O final dos anos 90 foi marcado pelo “encerramento das atividades de grandes redes de departamento” e pelo nascimento de gigantes do comércio digital (americanas.com e submarino.com), as quais se fundiram em 2006<sup>306</sup>.

O comércio digital havia entrado de tal forma na vida dos consumidores que de 2003 para 2008 houve um aumento de 269% no número de varejistas que venderam pela

---

<sup>303</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 126.

<sup>304</sup> SOUZA NETO, Gentil Ferreira de. Emenda Constitucional nº 87/2015 (Emenda do Comércio Eletrônico): origens, mudanças e consequências. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 20, n. 4446, 3 set. 2015. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/39282>. Acesso em: 25 jan. 2021.

<sup>305</sup> MENEGUETTI e CHAVES, *ob. cit.*, 2019, p. 113.

<sup>306</sup> “. O fim dos anos 1990, que marcou a derrocada de ícones como o Mappin e da Mesbla, é caracterizado pela emergência de dois gigantes do mercado de comércio eletrônico no país. Em 1999, nascem a Americanas.com e o Submarino.com. Em 2006, nasce a B2W – Companhia Global do Varejo, produto da fusão dessas duas empresas.” INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Vendas on-line no Brasil: Uma análise do perfil dos usuários e da oferta pelo setor de comércio. (comunicado 95). Brasília: IPEA, 2011, p. 03. Disponível em [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110602\\_comunicadoipea95.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110602_comunicadoipea95.pdf) acessado em 25/01/2021 às 10h33min.

internet (passaram de 1305 para 4818) e um aumento de receita de 145%, passando de R\$ 2,4 bilhões de reais em 2003 para 5,9 em 2008<sup>307</sup>.

Quanto à guerra fiscal do comércio eletrônico, MELO<sup>308</sup> afirma que o convênio 21 de 01/04/01 determinava que a exigência do ICMS seria o local do destino do bem ou da mercadoria. Mas, foi firmado por apenas 21 Estados, aplicando-se, inclusive as unidades da federação que não são signatárias do convênio. Contudo, ele foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 4628 e 4713<sup>309</sup>.

Até o ano de 2015 o comércio eletrônico era um típico caso de tributação exclusiva na origem, porque havia a venda direta ao consumidor final não contribuinte de imposto, nos termos do artigo 155, §2º, VII, “b” da CF/88. Entretanto, com o advento da Emenda Constitucional nº 87/2015, houve alteração substancial no que diz a tributação do comércio eletrônico. Ela revogou as alíneas *a* e *b* do inciso VII do §2º do art. 155 da CF/88. Passou o inciso VII a ter a seguinte redação:

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;

A alteração constitucional assegurou maior paridade entre os Estados Membros ao permitir que o Estado destinatário da mercadoria ou serviço recolha a diferença entre a alíquota interestadual e aquela praticada internamente, “de modo a produzir o mesmo efeito da venda presencial”. Caso o critério adotado levasse em consideração a alíquota do Estado de origem, haveria prejuízos porque “se a alíquota interna do Estado de origem for igual à alíquota interestadual, o Estado de destino não receberá nada”.<sup>310</sup>

---

<sup>307</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Vendas on-line no Brasil: Uma análise do perfil dos usuários e da oferta pelo setor de comércio. (comunicado 95). Brasília: IPEA, 2011, p. 10.

<sup>308</sup> MELO, *ob. cit.*, 2019, p. 21-23.

<sup>309</sup> BRASIL. STF declara a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21 do Confaz. Supremo Tribunal Federal, 17/09/2014, Brasília/ DF. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=275382> acessado em 06/02/2021 às 21h37min.

<sup>310</sup> MENEGUETTI e CHAVES, *ob. cit.*, 2019, p. 116.

CARDOSO e MARTINS<sup>311</sup> afirmam que a Emenda Constitucional 87/2015 teve o intuito de acabar com a guerra fiscal existente no comércio eletrônico. No entanto, sua aplicação não fica adstrita exclusivamente a esse tipo de comércio, mas também a todas as transações interestaduais por consumidores não contribuintes do imposto, até mesmo para aquelas presenciais. Para os autores a aprovação deu-se como forma de “adequar o texto constitucional e o pacto federativo à nova realidade de nossa sociedade”.

No âmbito do comércio eletrônico o Supremo Tribunal Federal já sedimentou o entendimento de que o imposto será devido no local do consumidor final e que “A tolerância à guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão.”<sup>312</sup>

#### **5.2.2.4 Guerra fiscal dos portos ou dos importados**

A causas da guerra fiscal de importação e da guerra do atacado estão relacionadas. As desigualdades regionais, as dificuldades demográficas e os baixos potenciais de desenvolvimento estimulam a guerra fiscal da importação, a qual prejudica a economia interna porque pretere o produto nacional em detrimento do internacional<sup>313</sup>, na medida em que os Estados beneficiam fiscalmente empresas, o que diminui de forma brusca a tributação sobre as importações<sup>314</sup>.

Para JUNIOR<sup>315</sup> a guerra fiscal dos portos decorre da concessão de benefícios unilaterais pelo Estado, em sede de ICMS, para importação de bens. A razão disso é importar bens e posteriormente vendê-los como forma de fomentar o comércio local.

Conforme já mencionado anteriormente, no julgado do Agravo de Instrumento 771659 o STF reafirmou o entendimento de não incidência do ICMS “na importação de bens mediante contrato de arrendamento mercantil.”

CASTILHO<sup>316</sup> exemplifica a guerra fiscal da importação em caso de concessão de benefício fiscal (crédito outorgado de 80% de ICMS), causando a “redução da

---

<sup>311</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. MARTINS, Simone Bento. In DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Guerra Fiscal no Brasil. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 237-238.

<sup>312</sup> ADI 4705 MC-REF, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2012, PUBLIC 19-06-2012.

<sup>313</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 126-127.

<sup>314</sup> MINATO, *ob. cit.*, 2015, p. 89.

<sup>315</sup> JÚNIOR, Salvador Cândido Brandão. Federalismo Fiscal e ICMS: Estados membros em Guerra Fiscal. Série doutrina Tributária v. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 219.

<sup>316</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p.128-129.

competitividade da mercadoria nacional”, ou seja, dar-se-á mais mercado ao produto internacional, o que não é favorável à indústria e ao desenvolvimento local.

O autor traz o exemplo do mercado de malte para a fabricação de cerveja, enquanto os quantitativos importados pelo Brasil sofriam variação irrisória, o Estado de Santa Catarina, concessor de benefício fiscal de importação para o malte, aumentou em 28 vezes a importação desse produto, assumindo o segundo lugar no Brasil<sup>317</sup>. Contudo, o benefício efetivo foi muito inferior (5 vezes), se comparado ao prejuízo causado aos demais Estados Federados.

Para solucionar disputa fiscal entre os Estados, o Senado Federal fixou, através da Resolução 13/2012, alíquota de 4% sobre as mercadorias importadas não submetidas a processo de industrialização, ou que possuam mais de 40% de seu conteúdo importado (art. 1, §1º, II). Essa redução tem como consequência o desestímulo à importação por empresas sediadas em Estados que concedem benefícios unilaterais em sede de ICMS.<sup>318</sup>

O cerne da guerra fiscal dos portos está em qual Estado deverá recolher o ICMS incidente sobre importação, porque é comum contratar-se empresas para isso. Nesse caso, o importador não será o destinatário do bem ou mercadoria, mas sim quem o contratou.

Para MELO<sup>319</sup> a contratação para importação de mercadorias exige que a contratante apresente o contrato à Receita Federal de “fiscalização aduaneira da jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz”, para que fique registrado no arquivo da Receita quem será o responsável pela importação. Tais atividades também poderão ser realizadas por empresa comercial exportadora (*trading company*).

A empresa fica responsável pelos procedimentos fiscais<sup>320</sup> e alfandegários, bem como a logística de transporte para que chegue até quem realmente a comprou do exterior. Na nota fiscal emitida, a empresa importadora figurará como “importer” e a compradora como “buyer”.

No caso em que o desembaraço aduaneiro ocorrer em um Estado com alíquota de importação de 17%, a mercadoria, ao ser transportada para outro Estado, será tributada em

---

<sup>317</sup> Estudo realizado por Castilho e Silveira em 2006 utilizado de exemplo por CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 129-130.

<sup>318</sup> MINATO, *ob. cit.*, 2015, p. 90.

<sup>319</sup> MELO, *ob. cit.*, 2019, p. 24.

<sup>320</sup> “(...) Nos termos da jurisprudência da Corte, é constitucional a exigência do pagamento de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços para liberação de mercadoria via despacho aduaneiro. (...) (ARE 876019 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 04/08/2015)

4%, surgindo um crédito para o contribuinte de 13%, o que possivelmente se acumulará. No entanto, “a utilização de créditos acumulados encontra obstáculo em diversos estados”<sup>321</sup>.

Quando se tratar de importação de mercadoria, “é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro”, conforme Súmula Vinculante 48 do STF. Ainda, conforme decisão recente do Supremo Tribunal Federal<sup>322</sup>, o Estado tributante será aquele do domicílio jurídico do bem importado.

No Julgamento do ARE 665134, o STF afastou “o entendimento de que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável pelo tributo, é apenas e necessariamente o da entrada física de importado.” Fixando a seguinte tese sobre os destinatários legais das operações:

- a) na importação por conta própria, a destinatária econômica coincide com a jurídica, uma vez que a importadora utiliza a mercadoria em sua cadeia produtiva;
- b) na importação por conta e ordem de terceiro, a destinatária jurídica é quem dá causa efetiva à operação de importação, ou seja, a parte contratante de prestação de serviço consistente na realização de despacho aduaneiro de mercadoria, em nome próprio, por parte da importadora contratada;
- c) na importação por conta própria, sob encomenda, a destinatária jurídica é a sociedade empresária importadora (trading company), pois é quem incorre no fato gerador do ICMS com o fito de posterior revenda, ainda que mediante acerto prévio, após o processo de internalização.

### 5.2.3 As consequências da guerra Fiscal no Brasil

Várias são as consequências da guerra fiscal no Brasil. Existem vários argumentos sobre os malefícios da guerra fiscal. Contudo, para os governos estaduais “há claros incentivos econômicos, além dos políticos”. Entretanto, quando algum Estado ganha com a guerra fiscal, ele impõe à maioria perda de recursos<sup>323</sup>.

---

<sup>321</sup> MINATO, *ob. cit.*, 2015, p. 91.

<sup>322</sup> O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) incidente nas operações de importação de mercadorias tem como sujeito ativo o estado em que localizado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria importada. A conclusão acerca de quem será o destinatário jurídico do bem depende da análise do negócio jurídico entabulado entre as partes e das circunstâncias fáticas do caso concreto. [ACO 854, ACO 1.076, ACO 1.093, rel. min. Gilmar Mendes, j. 22-10-2020, Informativo 996, disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo996.htm> acessado em 31/01/2021 às 16h00min.]

<sup>323</sup> VARSANO, Ricardo. Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde. Planejamento e Políticas públicas. Brasília: IPEA, nº 15, jun. de 1997, p. 06.

Nesse sentido, pode-se apontar como uma das consequências a redução do poder arrecadatório dos Estados, o que pode gerar instabilidade macroeconômica<sup>324</sup>.

Destacando-se o “aumento de preços em decorrência da insegurança jurídica”, “a desaceleração econômica redutora da criação de empregos”<sup>325</sup>.

Por fim, o maior perdedor é o próprio Brasil, porque na medida em que a guerra fiscal se aprofunda, todos perdem.

A forma utilizada para coibir a guerra fiscal é a adoção do princípio do destino nas operações interestaduais<sup>326</sup>.

#### **5.2.4 A guerra fiscal e a Lei Complementar 24 de 1975**

Os Estados que compõe a Federação Brasileira detêm de competência tributária constitucional para legislar sobre o ICMS (art. 155, II CF/88), cabendo a Lei Complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”, nos termos do art. 155, §2º, XII, alínea g da CF/88, o que é corroborado pelo artigo 146-A da CF/88<sup>327</sup>.

A Lei que regulamenta a concessão de benefícios fiscais foi editada em 1975. Trata-se de uma legislação anterior a CF/88 cuja recepção pela atual Constituição decorre da expressa previsão de sua aplicação (art. 34, §§5º e 8º da ADCT<sup>328</sup>).

##### **5.2.4.1 Da unanimidade para concessão de benefícios**

Em seu artigo 1º ela elenca os benefícios fiscais que deverão seguir seu procedimento. Já no §2º do art. 2º encontra-se a regra da unanimidade para a concessão das benesses fiscais, embora a constituição federal não tenha exigido tal quórum:

---

<sup>324</sup> VARSANO, *ob. cit.*, 1997, p. 11.

<sup>325</sup> SANTI, *ob. cit.*, 2020, p. 36.

<sup>326</sup> VARSANO, *ob. cit.*, 1997, p. 07.

<sup>327</sup> Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

<sup>328</sup> Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. §5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e §4º. §8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

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.

A concessão de benefícios fiscais por estados membros depende da aprovação unânime do CONFAZ<sup>329</sup>. Exige-se quórum unânime para a aprovação do benefício e a revogação ou prorrogação poderá ocorrer desde que aprovada por 4/5 dos Estados presentes. A lei é clara nesse aspecto. Entretanto, os governadores, em sua parcela considerável, não mais respeitam os dispositivos da LC 24/1975.

PRADO<sup>330</sup> afirma que “até meados dos anos 80” o governo central exercia algum controle sobre a concessão de incentivos e benefícios em decorrência da legislação aplicável à época. Após a Constituinte de 1988 os governos Estaduais levaram o “CONFAZ a absoluto descrédito”, quando concedem benefícios fiscais sem sua aprovação.

Hugo de Brito Machado<sup>331</sup> defende que haverá a constitucionalidade da norma que concede o benefício fiscal, ainda que sem aprovação unânime, desde que “promovidas pelos Estados pobres na tentativa de promoção de redução das desigualdades brasileiras”.

Sobre a necessidade de unanimidade para a concessão de benefícios fiscais, Paulo de Barros Carvalho<sup>332</sup> defende a mitigação desse princípio porque “hoje esse pressuposto não deve estar presente com tanta rigidez, sendo admissível mitigá-lo em situações peculiares quando as disparidades econômicas dos Estados e o objetivo de reduzi-las assim justificarem”. Diferentemente, Ives Gandra Martins<sup>333</sup> defende se tratar de uma cláusula pétrea constitucional, na medida que visa a assegurar o efetivo cumprimento de vários dispositivos constitucionais já mencionados.

---

<sup>329</sup> CONFAZ é o “órgão de deliberação sobre as políticas nacionais do ICMS, cujas funções, entre outras, compreendem a discussão e celebração de convênios, denominado Conselho Nacional de Política Fazendária.”. CASTILHO, *ob. Cit.*, 2012, p. 75.

<sup>330</sup> PRADO, Sergio. *Ob. cit.*, p. 06

<sup>331</sup> Citado por CASTILHO, *ob. Cit.*, 2012, p. 77.

<sup>332</sup> CARVALHO, *ob. cit.*, 2014, p. 58.

<sup>333</sup> MARTINS, *ob. cit.*, 2014, p. 23.

Régis de Oliveira<sup>334</sup> apresenta a ideia de que é impossível eliminar os conflitos federativos do Brasil e de que os entes subnacionais devem manter sua competência tributária, inclusive para concessão de benefícios fiscais.

Para CASTILHO<sup>335</sup> a teoria de Hugo de Brito Machado “não se sustenta perante o Direito”, porque gera uma relativização de ponto amplamente restritivo. “Entender que a autonomia para instituição do ICMS compreende indiscriminadamente a autonomia para instituição de benefícios”<sup>336</sup> afronta o disposto no art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88.

Nos dizeres de CARVALHO<sup>337</sup> a exigência do convênio entre os estados é o “*iter procedimental* do exercício da competência legislativa por parte dos Estados e do Distrito Federal para a concessão ou revogação de incentivos fiscais”, correspondendo a uma “etapa que antecede ao conjunto de providências legiferantes por meio das quais hão de ser introduzidas as isenções, incentivos e benefícios”<sup>338</sup>.

Frisa-se que a LC 24/75 já teve sua constitucionalidade discutida quando do Julgamento pelo Tribunal Pleno do STF, na ADI 2549/DF, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, quando entendeu por sua constitucionalidade.

#### **5.2.4.2 Das sanções pela Inobservância da cláusula de unanimidade:**

O artigo 8º a LC 24/75 traz os efeitos de que a inobservância da norma trará aos beneficiários:

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

**I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor 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>334</sup> Citado por CASTILHO, ob. cit., 2012, p. 77.

<sup>335</sup> CASTILHO, ob. cit., 2012, p. 78.

<sup>336</sup> CASTILHO, ob. cit., 2012, p. 80.

<sup>337</sup> CARVALHO, ob. cit., 2014, p. 63.

<sup>338</sup> CARVALHO, ob. cit., 2014, p. 66.

As sanções são cumulativas, devendo todas serem aplicadas. Haverá a nulidade do ato, como se ele nunca tivesse existido para o mundo jurídico e, por consequência, haverá a ineficácia do crédito fiscal. Haverá, também, a exigibilidade do imposto e a ineficácia da Lei.

A discussão versa justamente sobre o fato de que, uma vez sendo pago ou devido o imposto, o recebedor da mercadoria teria direito ao crédito referente a esse valor pago pelo seu fornecedor. Não permitir que o recebedor da mercadoria se utilize do crédito de ICMS devido pelo seu fornecedor é uma afronta direta ao princípio da não cumulatividade.

A inexigibilidade do imposto não pago ou devolvido é decorrente do efeito de anular o benefício. Contudo, para que uma lei ou ato seja declarado ineficaz é necessária a intervenção do Poder Judiciário ou, ainda, a revogação do ato administrativo ou lei pelo ente que detenha a competência legal para isso. Destoa da realidade jurídica a possibilidade de que um Estado Membro da Federação declare a ineficácia de ato ou lei editado por outro Estado Membro. Caso isso ocorra, estar-se-á diante de violação da separação dos poderes, porque só cabe ao judiciário declarar a nulidade de ato ou lei, bem como da autonomia dos Estados membros, porque caberia ao sujeito legitimado para prática do ato fazê-lo.

Por fim, o parágrafo único afirma a possibilidade de presunção de irregularidade de contas e a suspensão de pagamento das quotas referentes aos fundos de participação sobre os impostos federais. Entretanto, a Constituição de 1988 elencou de forma restritiva as possibilidades em que se permite a suspensão dos repasses no artigo 160<sup>339</sup>.

MELO<sup>340</sup> afirma que “a elasticidade na concessão de quaisquer incentivos fiscais em absoluto implica desrespeito ou desprezo ao postulado da Legalidade”. Em regra, as consequências são prejudiciais aos contribuintes. O parágrafo único traz uma importante sanção aplicável aos Estados que concedem o benefício com a inobservância da Lei.

---

<sup>339</sup> Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos: I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;

II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III.

Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes: §2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre: II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios; III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

<sup>340</sup> MELO, *ob. cit.*, 2019, p. 17.

Acerca da responsabilidade do contribuinte SANTI<sup>341</sup> afirma que “a concessão de benefícios sem lei torna o contribuinte cúmplice da ilegalidade estatal”. Para o autor faz-se presumir que o contribuinte assumiu o risco por utilizar-se um benefício ilegal.

A presunção de irregularidade de contas pelo Tribunal de Contas da União também encontra barreiras constitucionais, esbarrando na autonomia dos Estados porque suas contas “são aprovadas por seus respectivos tribunais de contas” dos Estados ou Municípios (onde houver constituído) e não pelo Tribunal de Contas da União<sup>342</sup>.

Quanto as “sanções de nulidade do ato e ineficácia das leis”, para CASTILHO não se sustentam, porque a Constituição Federal de 1988 assegurou a autonomia do Estados e demais entes federados. Foge às competências constitucionais da União o poder de elaborar leis sobre impostos de competência dos Estados membros, sob pena de desprestigiarmos a princípio da autonomia dos entes federados e, por conseguinte, do próprio o pacto federativo<sup>343</sup>. Além disso, é temerário um Estado Membro sustar os efeitos de norma vigente e editada por outro Estado, cuja declaração de inconstitucionalidade ainda não se pronunciou o Supremo Tribunal Federal<sup>344</sup>.

O cerne da questão está justamente na presunção de constitucionalidade que todas as normas possuem. A competência constitucional para declarar a inconstitucionalidade de norma é do Supremo Tribunal Federal. Ora, se não houve a declaração de inconstitucionalidade pelo órgão competente, a norma presume-se constitucional.

Já para KALUME e JUNIOR<sup>345</sup> o argumento é pela incompatibilidade das sanções. Entende que “a ineficácia do crédito pressupõe que efeitos jurídicos estejam sendo produzidos pelo ato normativo que concedeu o benefício”. Quando um benefício é declarado inconstitucional, seus créditos perdem validade e o tributo passa a ser exigível.

As sanções de ineficácia do crédito para o recebedor da mercadoria e a exigibilidade do imposto, não pago ou devolvido, geram inúmeras discussões jurídicas, porque influenciam “diretamente os contribuintes do imposto e não somente os Estados envolvidos”. Nesse caso, na dúvida entre a “cobrança na origem ou a glosa de créditos” o

---

<sup>341</sup> SANTI, *ob. cit.*, 2020, p. 31.

<sup>342</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 90.

<sup>343</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 91.

<sup>344</sup> EMENTA: (...) 3. Embora tramite, na Corte, ação direta de inconstitucionalidade contra o art. 9º da Lei nº 10.684/03, pesa a favor deste dispositivo presunção de constitucionalidade, razão pela qual ele deve ser aplicado até que sobrevenha a eventual declaração de inconstitucionalidade. (...). HC 86465, Relator: JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/02/2007.

<sup>345</sup> KALUME e JÚNIOR, *ob. cit.*, 2019, p. 79.

autor entende que o “método de reversão natural” é a cobrança do imposto na origem. Pelo prisma jurídico é a melhor forma de demonstrar a nulidade do ato que concedeu o benefício fiscal. Pelo ponto de vista prático torna-se mais vantajoso “a aplicação da sanção de forma concentrada na origem e materialmente contida ao contribuinte beneficiário”. O benefício de tributar na origem facilita a aplicação a todos os benefícios fiscais irregulares. Como ponto negativo, permitiria que os Estados afrontassem a norma e posteriormente cobrasse os tributos.<sup>346</sup>

A glosa de créditos no destino, por sua vez, tem “alcance limitado, pois somente poderá ser aplicada nas operações interestaduais”, quando o Estado transgressor da norma permitir o lançamento de ICMS em “documento fiscal acima do montante efetivamente cobrado (...) não anula os efeitos do ato nulo, os pune (...)” e corrobora a renúncia do crédito fiscal pelo Estado que concedeu o benefício, bem como possibilita aumentar a arrecadação em decorrência da circulação da mercadoria até o destino. A sanção anula “os efeitos econômicos do benefício concedido”.

Ponto controvertido acerca da glosa dos créditos decorre da impossibilidade de um Estado Membro da Federação Brasileira não reconhecer crédito de ICMS concedido por outro Estado. Recentemente, o Supremo Tribunal Federal entendeu, no julgamento do Recurso Extraordinário 628075<sup>347</sup>, pela constitucionalidade da glosa de benefícios fiscais concedidos sem autorização do CONFAZ.

Outro ponto complexo é sobre a “glosa de créditos unilateralmente pelo Estado de destino das mercadorias e sem amparo em ação judicial correspondente”. Não seria exigida a inconstitucionalidade do benefício fiscal, bastando apenas que houvesse a cobrança de valores inferiores aos constantes no documento fiscal. Contra a glosa tem-se a manutenção de competência para tributar no local da origem, “a impossibilidade de intervenção direta dos Estados para considerarem irregulares os atos de outros Estado”, “a segurança jurídica para os contribuintes” e a “inviabilidade do procedimento em razão da não cumulatividade do ICMS”<sup>348</sup>.

---

<sup>346</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 91-92.

<sup>347</sup> “(...) O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade. (Tema 490 da repercussão geral).” RE 628075, Relator: EDSON FACHIN, Relator p/ Acórdão: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020.

<sup>348</sup> CASTILHO, 2012, *ob. cit.*, 2012, p. 94-95.

KALUME e JUNIOR<sup>349</sup> entendem que a problemática da inconstitucionalidade não é referente ao ato de glosa do crédito em si, mas da possibilidade de utilizá-lo. Até porque, compete ao Supremo Tribunal Federal, na qualidade de guardião da Constituição Federal, declarar eventual inconstitucionalidade.

Em que pese o convênio firmado pelos Estados membros e Distrito Federal estabelecer isenção, o instrumento legal para sua criação de isenções é o decreto legislativo. Nesse sentido, o artigo 155, §2º, “g” da CF/88 é uma restrição a competência tributária desses entes federativos<sup>350</sup>, que vincula a isenção a prévia aprovação do convênio.

A edição de norma em contrariedade ao disposto na constituição viola o pacto federativo, até porque três são as formas de manifestação da “supremacia do Estado federal sobre o Estado federado”, quais sejam:

“observância obrigatória de certos princípios básicos ou mínimos da organização Federal pelos Estados-membros, adoção de um sistema de competência pela Constituição Federal, que as reparte no seio da ordem federativa e, por último, instituição de um tribunal supremo, guardião da Constituição Federal.”<sup>351</sup>

Outro ponto salutar é sobre o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que somente foi criado em 1997, através da edição do Convênio do CONFAZ| nº 133/1997, que prevê em seu artigo 30<sup>352</sup> a unanimidade para concessão de isenções, incentivos e benefícios.

Sobre a questão das empresas, tanto a glosa quanto a cobrança dos impostos lhes são prejudiciais pelos prismas jurídico e econômico. Enquanto a glosa colaborará para “problemas reequacionais e contratuais” há também a possibilidade de eventuais ações cíveis indenizatórias, bem como as “perdas financeiras”. A cobrança do imposto poderá ser frustrada, porque a empresa poderá ter distribuído seus lucros, não havendo mais recursos para o pagamento de tributos. Em ambos os casos houve a perda dos benefícios fiscais e, caso a redução fiscal tenha sido repassada ao consumidor, isso poderá levar à quebra da empresa até então “vencedora da guerra fiscal”<sup>353</sup>.

---

<sup>349</sup> KALUME e JUNIOR, *ob. cit.*, 2019, p. 83.

<sup>350</sup> CARRAZZA, *ob. cit.*, p. 155-157.

<sup>351</sup> BONAVIDES, *ob. cit.*, 2011, p. 199.

<sup>352</sup> Art. 30. As decisões do Conselho serão tomadas: I - por unanimidade dos representantes presentes, na concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais previstos no artigo 1º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975;

<sup>353</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 2012, p. 95.

CASTILHO<sup>354</sup> defende “ser inviável pensar que os entes da Federação sejam dotados de autonomia financeira e não a utilizem de maneira a satisfazer seu próprio interesse”.

Nesse contexto, as empresas que se instalaram por causa da concessão de benefício fiscal por lei “terão que ressarcir todos os tributos” e arcar com o pagamento de multa, o que certamente terá reflexos negativos sobre a “economia, o emprego, arrecadação, em um círculo vicioso”.<sup>355</sup>

Os Estados que concederem benefícios fiscais devem verificar as consequências negativas, na medida em que a redução de arrecadação do ICMS, reduz a participação dos municípios, a exemplo do disposto no convênio ICMS 26/03 que permitiu a isenção para operação que tenham por objetivo a compra de mercadorias pelo governo Estadual<sup>356</sup>.

RIBEIRO<sup>357</sup> afirma que as isenções concedidas sem o aval do CONFAZ “resultam na obrigação do Estado receptor em aceitar o crédito de imposto que não foi recolhido no Estado de origem em virtude do incentivo por ele outorgado”, ou seja, um Estado concede o benefício, e o Estado que consume o produto fica sem nenhum benefício arrecadatório, ou ainda tem que suportar créditos de ICMS;

A concessão dos benefícios fiscais pelos Estados sem a prévia autorização unânime, resulta em problemas para os contribuintes que se utilizaram da legislação favorável, pois “estão em vias de perder as vantagens tributárias que levaram a se instalar em certas regiões do Brasil”<sup>358</sup>. Isso porque a edição de legislação favorável por um ente federado enseja aos demais buscarem a tutela jurisdicional para sustar os efeitos dos benefícios concedidos sem a aprovação unânime.

MENEGUETTI e CHAVES<sup>359</sup> afirmam que “na prática, os Estados prejudicados por benefício fiscal irregular concedem para os seus contribuintes incentivos que visam a neutralizar a vantagem competitiva dos concorrentes”.

---

<sup>354</sup> CASTILHO, *ob. Cit.*, 2012, p.32.

<sup>355</sup> QUERIOZ e QUEIROZ, *ob. cit.*, 2019, p. 59.

<sup>356</sup> CASTILHO, *ob. It.*, 2012, p. 77.

<sup>357</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima. Benefícios fiscais inconstitucionais e as repercussões sobre os contribuintes: Análise à luz dos princípios constitucionais da segurança jurídica e da proteção da confiança. *In* Direito Financeiro, Econômico e Tributário (estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira). São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil. 2014, p. 611.

<sup>358</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. QUEIROZ, Antônio Elmo. Guerra Fiscal e segurança jurídica. *In* DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 59-60.

<sup>359</sup> MENEGUETTI e CHAVES, *ob. cit.*, 2019, p. 104.

### 5.2.5 O judiciário na guerra fiscal Brasileira

Constantemente têm chegado ao guardião da Carta Política Brasileira, o Supremo Tribunal Federal, ações declaratórias de inconstitucionalidade sobre a concessão de benefícios fiscais à revelia da LC 24/75. Todos os envolvidos (Estados e Contribuintes) perdem.

Um dos grandes problemas para solucionar a temática da guerra é a demora até que o Supremo Tribunal Federal julgue as Ações Diretas de Inconstitucionalidade. Estima-se uma demora média de aproximadamente 07 (sete) meses para o julgamento de liminar em ADI, bem como de 7,5 anos, aproximadamente, até que se analise o mérito<sup>360</sup>.

O Supremo Tribunal Federal, no Julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1978<sup>361</sup>, de relatoria do Ministro Nelson Jobim, julgada em 13 de maio de 1999, reconheceu que a concessão de benefício fiscal “dentro dos limites da autonomia constitucional” não configura guerra fiscal. No caso, uma Lei do Estado de São Paulo reduziu para 9% a alíquota do ICMS pelo prazo de 75 dias, visando à manutenção dos postos de trabalho, e por ser o Estado de São Paulo, na época, o maior mercado de veículos do país (43%). Entendeu pela constitucionalidade porque a redução não ocorreu para atrair empresas para o Estado, mas uma situação temporária visando à manutenção do emprego e continuidade das atividades.

Ainda sobre o ajuizamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, destaca-se o dia 01 de junho de 2011, quando foram julgadas 14 Ações Diretas de Inconstitucionalidade<sup>362</sup>, sendo 13 julgadas procedentes e uma prejudicada.

---

<sup>360</sup> CASTILHO, *ob. cit.*, 212, p. 108.

<sup>361</sup> “(...) lei estadual com termo final determinado. suspende por período certo no tempo a aplicação de alíquota de 12% do ICMS em relação aos veículos automotores de fabricação nacional, e a reduz para 9%. finalidade de enfrentar crise no setor automotivo. alegada benesse fiscal. não caracterizada guerra fiscal. (...)”. ADI 1978 MC, Relator: NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 13/05/1999.

<sup>362</sup> Informativo nº 629 do Supremo Tribunal Federal de 30 de maio a 3 de junho de 2011:

Tribunal Pleno, ADI 2906/RJ, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 29.06.2011;  
STF, Tribunal Pleno, ADI 2376/RJ, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 01.07.2011;  
STF, Tribunal Pleno, ADI 3674/RJ, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 29.06.2011;  
STF, Tribunal Pleno, ADI 3413/RJ, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 01.08.2011;  
STF, Tribunal Pleno, ADI 4457/PR, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 01.07.2011;  
STF, Tribunal Pleno, ADI 3794/PR, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, DJe 01.08.2011;  
STF, Tribunal Pleno, ADI 2688/PR, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, DJe 26.08.2011;  
STF, Tribunal Pleno, ADI 1247/PA, Relator Min. DIAS TOFFOLI, DJe 17.08.2011;  
STF, Tribunal Pleno, ADI 3702/ES, Relator Min. DIAS TOFFOLI, , DJe 30.08.2011;  
STF, Tribunal Pleno, ADI 4152/SP, Relator Min. CEZAR PELUSO, DJe 21.09.2011;  
STF, Tribunal Pleno, ADI 3664/RJ, Relator Min. CEZAR PELUSO, DJe 21.09.2011;  
STF, Tribunal Pleno, ADI 3803/PR, Relator Min. CEZAR PELUSO, DJe 21.09.2011;  
STF, Tribunal Pleno, ADI 2549/DF, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 03.10.2011 e

A decisão que declara determinada norma inconstitucional normalmente possui efeitos *ex tunc*<sup>363</sup>, ou seja, invalida a norma jurídica e todos os atos praticados sob sua vigência. Não só a lei deixa de existir, mas também os atos nela fundamentados, permitindo, então, o lançamento do ICMS até então inexigível.

Outro caso interessante é referente ao julgamento da ADI 1.179<sup>364</sup>, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, que declarou inconstitucional benefício fiscal concedido pelo Estado do Rio de Janeiro.

Posteriormente, o Legislativo Carioca editou norma anistiando as multas e parcelando os débitos em decorrência da declaração de inconstitucionalidade da norma carioca que concedeu benefício fiscal. A segunda norma também foi declarada inconstitucional, no julgado da ADI 2906, de relatoria de Marco Aurélio.

Considerando os efeitos da decisão que declara norma inconstitucional, MELO<sup>365</sup> aponta as seguintes possíveis consequências:

O Estado concedente do benefício deverá proceder a cobrança dos impostos, com efeitos retroativos aos últimos cinco anos, acrescidos de juros, multas e etc.

O contribuinte que gozou do benefício fiscal poderá impugnar a cobrança, alegando que os atos praticados estavam sob a égide de lei dotada de validade e eficácia à época dos fatos, sob o argumento de afronta aos princípios da Legalidade e da Moralidade (art. 37 *caput* da CF/88) e a impossibilidade de aplicação de multas em decorrência do disposto no parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional<sup>366</sup>.

---

STF, Tribunal Pleno, ADI 2352/ES, Relator Min. DIAS TOFFOLI, DJe 17.08.2011. 64

<sup>363</sup> “Fala-se de efeitos retroativos ou de eficácia *ex tunc*, com efeitos retroativos, próprios da nulidade em sentido técnico, quando a eficácia invalidante abrange todos os actos, mesmo os praticados antes da declaração da inconstitucionalidade.” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes (2003). *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 7ªed. Coimbra, Almedina, p. 904)

<sup>364</sup> “(...) Concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, por Estado-membro ao arrepio da norma inscrita no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, porque não observada a Lei Complementar 24/75, recebida pela CF/88, e sem a celebração de convênio: inconstitucionalidade. (...)”. ADI 1179, Relator: CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2002.

<sup>365</sup> MELO, *ob. cit.*, 2019, p. 20-21.

<sup>366</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

O Estado de destino da mercadoria poderá cobrar tributos, caso o contribuinte tiver se apropriado de créditos de ICMS. O contribuinte do Estado do destino, se continuar se apropriando dos créditos tributários, será cobrado com todos os consectários legais.

Caso o fisco Estadual não promova o lançamento e a cobrança dos tributos devidos, o Ministério Público poderá acionar o Estado e os Contribuintes, mediante ação civil pública para reaver os valores devidos, conforme julgamento do Recurso Extraordinário nº 576.155/DF<sup>367</sup>.

Os Municípios acabam sofrendo as consequências da guerra fiscal, porque recebem 25% da arrecadação do ICMS (art. 158, IV da CF/88). Logo, se a arrecadação de ICMS cai, também cai o repasse aos Municípios.

### 5.2.5.1 Modulação dos efeitos

A Lei 9.869/99 “dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal” e trouxe, em seu artigo 27<sup>368</sup>, a possibilidade de definir quando a norma for julgada inconstitucional perderá sua validade. Para tanto, exige-se “razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social”.

Ao analisar a exposição de motivos da Lei 9869/99, SANTI afirma que a intenção do legislador não era dar “poderes ilimitados ao STF”, mas sim criar instrumentos equitativos quando houver a declaração de inconstitucionalidade. Visa assegurar que não sejam violados princípios constitucionais, especialmente para não gerar insegurança jurídica<sup>369</sup>. Para o autor, a intenção do Supremo Tribunal Federal é “lidar com o princípio da aparência e da presunção da validade da norma jurídica”, uma vez que “a insegurança jurídica foi causada pelo próprio poder público”<sup>370</sup>.

---

<sup>367</sup> “(...) III - O Parquet tem legitimidade para propor ação civil pública com o objetivo de anular Termo de Acordo de Regime Especial - TARE, em face da legitimação ad causam que o texto constitucional lhe confere para defender o erário. (...) RE 576155, Relator: RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010. Nesse mesmo sentido, a Súmula 329 do STJ: “O Ministério Público tem legitimidade para propor ação civil pública em defesa do patrimônio público.”.

<sup>368</sup> Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

<sup>369</sup> SANTI, *ob. cit.*, 2020, p. 89.

<sup>370</sup> SANTI, *ob. cit.*, 2020, p. 93.

Vários autores<sup>371</sup> entendem que o STF, ao declarar uma norma inconstitucional, deveria proceder a modulação dos efeitos. Por trata-se de uma faculdade do Supremo Tribunal Federal.

O principal argumento é que o ato praticado pelo contribuinte estava sob a égide da legislação vigente à época (demonstrando assim a necessidade de se garantir a segurança jurídica), bem como evitar cobranças de valores vultuosos das empresas que perderam o benefício. Considerando-se o prazo retroativo de até 05 anos, a cobrança desses tributos pelo fiscal certamente causará o fechamento de muitas empresas.

Mas seria crível falar em ato praticado sob a proteção da lei, quando se sabe que a Constituição Federal (155, §2º, XII, g) estabeleceu um procedimento específico para a concessão de benefícios fiscais, regulamentado por Lei Complementar. 24/75?

Percebe-se que a questão é mais econômica do que jurídica. Direito e Economia caminham juntos. Em que pese juridicamente entende-se que a forma utilizada deve gerar consequências, as até então previstas são prejudiciais e podem agravar ainda mais a guerra fiscal e as condições econômicas do país.

SCAFF<sup>372</sup> defende que seja inserida a modulação dos efeitos, sob pena de violar a segurança jurídica:

Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade devem respeitar a segurança jurídica das relações havidas com terceiros de boa-fé. A retroação, fruto da declaração de inconstitucionalidade de uma norma, não pode desfazer os efeitos jurídicos concretizados ao longo do tempo com terceiros que tenham obedecido ao que manda a lei, apenas posteriormente declarada inconstitucional.

Nesse sentido, entende-se que os contribuintes que tenham praticado ato sobre a proteção de legislação vigente, é consenso que essa legislação estava dotada de vício, na medida em que foi aprovada em desacordo com a constituição.

O tema é tão complexo que O Supremo Tribunal Federal ainda não decidiu sobre a inteira aplicação da modulação dos efeitos, haja vista que no julgamento dos Embargos de

---

<sup>371</sup> “Poderia o STF modular o efeito das declarações de inconstitucionalidade de normas estaduais de guerra fiscal (...) as normas tidas como inconstitucionais perdessem eficácia apenas para o futuro”. QUERIOZ e QUEIROZ, *ob. cit.*, 2019, p. 65.

<sup>372</sup> SCAFF, Fernando Facury. STF deve modular efeitos da súmula contra guerra fiscal. Revista Consultor Jurídico em 12 de junho de 2012.

Declaração da ADI 3674<sup>373</sup> de 05/08/2020 entendeu descaber a modulação dos efeitos em decorrência da declaração de inconstitucionalidade de lei que concedeu benefício fiscal em sede de ICMS sem a aprovação unânime do convênio. Entretanto, quase um ano antes, em 30/08/2019 o Pleno do STF entendeu pela aplicação da modulação de efeitos no julgamento da ADI 5467 “(...)Pedido de declaração de inconstitucionalidade julgado procedente, conferindo à decisão efeitos ex nunc, a partir da data do deferimento da medida cautelar ora confirmada (artigo 27 da Lei 9.868/99).”

#### **5.2.5.2 Proposta de Súmula Vinculante 69**

A Súmula Vinculante<sup>374</sup> é uma decisão do Supremo Tribunal Federal que tem o poder de obrigar a todos cidadãos, bem como a administração pública direta e indireta em segui-la integralmente. Ela surge com a reforma do Poder Judiciário realizada no ano de 2004 e possui previsão no artigo 103-A da Constituição Federal de 1988:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”

Para a edição da súmula vinculante é necessária a existência de reiteradas decisões sobre matéria constitucional o que ocorre desde os anos 90, e atingiu o ápice em dia 01 de junho de 2011, quando o Supremo julgou 14 Ações Diretas de Inconstitucionalidade<sup>375</sup>, todas referentes à concessão de benefícios fiscais em afronta à constituição federal (art. 155, §2º, XII, g).

A validade da súmula vinculante está condicionada a sua aprovação por dois terços dos membros do STF (oito Ministros) com a publicação em órgão de imprensa oficial.

---

<sup>373</sup> (...) AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – PEDIDO – PROCEDÊNCIA – GUERRA FISCAL – MODULAÇÃO. Considerados a nulidade do ato normativo, a prevalência da Constituição, o desestímulo à edição de leis inconstitucionais e a jurisprudência do Tribunal sobre a guerra fiscal, descabe a modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. ADI 3674 ED-segundos, Relator(a): MARCO AURELIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2020.

<sup>374</sup> A súmula vinculante tem característica de “norma jurídica geral e abstrata”, e como o STF tem competência para editá-las, logo, ele cria essas “normas gerais e abstratas”. (ROCHA, José de Albuquerque. Súmula Vinculante e democracia. São Paulo: Atlas, 2009, p. 115-116).

<sup>375</sup> Vide nota 338.

Diante das inúmeras isenções concedidas por vários Estados Membros da República Federativa Brasileira, o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Gilmar Ferreira Mendes, um dos maiores constitucionalistas da atualidade, apresentou a proposta de súmula vinculante 69, a seguir ementada:

“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 prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.”

Para RIBEIRO, o contribuinte, agindo de boa fé, na medida em que praticou ato sob a égide de uma Lei Estadual vigente, não pode ser prejudicado.<sup>376</sup>

Destaca-se a existência do projeto de Lei 170/2012 que prevê alterações na LC 24/75 para exigir quórum de 3/5 no CONFAZ para aprovação de concessão de benefício fiscal, bem como de pelo menos uma unidade da federação de cada região do Brasil. Nesse mesmo sentido, também foi apresentado o projeto de Lei 124/2013, com basicamente o mesmo objeto. Entretanto, no segundo, seria exigido 1/3 das unidades da federação de cada Região Brasileira.

FILHO e ROMANO<sup>377</sup> afirmam que a edição de uma súmula vinculante traria celeridade as decisões judiciais, na medida em que a lentidão dos julgamentos permite a “generalização do fenômeno”. SANTI<sup>378</sup> afirma que seria a forma mais eficiente de coibir a guerra fiscal decorrente da concessão de benefícios sem aprovação em convênio.

Ricardo Lodi Ribeiro<sup>379</sup> é contrário a adoção de súmula vinculante, defendendo que: “é inadequada a adoção da súmula neste momento, por cristalizar as desigualdades entre as regiões do país, sendo primordial a alteração da lei que regula a matéria, a fim de preservar a autonomia tributária e administrativa dos estados.”

Já Heleno Taveira Torres<sup>380</sup> é favorável à edição desta súmula vinculante:

quando comprovado que a situação fática será afetada por insegurança jurídica ou excepcional interesse social, deverá, o Plenário do Supremo unicamente deliberar sobre restringir os efeitos e atribuir eficácia *ex nunc* (efeitos prospectivos) ou empregar

---

<sup>376</sup> RIBEIRO, *ob. cit.*, 2001, p. 621.

<sup>377</sup> FILHO e ROMANO, *ob. cit.*, 2019, p. 193.

<sup>378</sup> SANTI, *ob. cit.*, 2020, p. 37.

<sup>379</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Súmula contra guerra fiscal pode cristalizar desigualdades. Revista Consultor Jurídico, 31 de julho de 2012.

<sup>380</sup> TORRES, Heleno Taveira. Modulação de efeitos da decisão e o ativismo judicial. Revista Consultor Jurídico. 18 de julho de 2012.

modulação temporal para as declarações de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos.

Tema interessante que está em julgamento no Supremo Tribunal Federal com repercussão geral reconhecida é o 817, referente ao RE 851421<sup>381</sup>, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, versa sobre o consenso alcançado pelo CONFAZ para perdoar dívidas tributárias por contribuintes que usufruíram de benefícios fiscais que foram declarados inconstitucionais pelo STF.

Foi reconhecida a repercussão geral através do tema 817<sup>382</sup> que aguarda julgamento do pleno do STF.

Destaca-se que postura semelhante já vinha sendo adotada. Entretanto, de forma unilateral pelos Estados, ou seja, sem consentimento dos demais Entes Federados. Neste caso, no julgamento da ADI 2.906/RJ o STF entendeu pela inconstitucionalidade de Lei do Estado que, após julgamento do Supremo Tribunal Federal, dispensa o recolhimento de acessórios (juros e multas) porque a norma anterior foi declarada inconstitucional.

Embora as situações sejam parecidas, há a diferença crucial que é a aprovação perante o CONFAZ, condição *sine quo non* para a concessão de qualquer incentivo fiscal em sede de ICMS por determinação constitucional.

### **5.2.6 Guerra fiscal e a Lei e Responsabilidade Fiscal**

A constituição federal, no §6º do artigo 165 prevê que, por iniciativa do poder executivo, “O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.”.

Percebe-se a preocupação do legislador em assegurar que na concessão de benefícios estejam amplamente demonstrados seus impactos econômicos. Trata-se de uma forma de manutenção do pacto federativo, assegurando seu custeio.

---

<sup>381</sup> “(...) Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade da prática mediante a qual os estados e o Distrito Federal, respaldados em consenso alcançado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, perdoam dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais assentados inconstitucionais pelo Supremo, porque implementados em meio à chamada guerra fiscal do ICMS. (RE 851421 RG, Relator: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 21/05/2015).

<sup>382</sup> Tema 817 - Possibilidade de os Estados e o Distrito Federal, mediante consenso alcançado no CONFAZ, perdoar dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais, implementados no âmbito da chamada guerra fiscal do ICMS, reconhecidos como inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Para estabelecer os procedimentos adequados, o legislador nacional aprovou a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000) que estabeleceu normas financeiras para garantir a gestão fiscal satisfatória.

Quando se fala da renúncia de receitas, tanto a Lei de Diretrizes Orçamentárias quanto a Lei Orçamentária Anual devem dispor sobre eventuais benefícios e seus impactos financeiros para a gestão do ente federado, pelo prazo de dois exercícios fiscais seguintes. Deve-se, ainda, apresentar medidas que farão a compensação fiscal, seja a partir do aumento de alíquotas, criação de taxas ou qualquer outra forma prevista em Lei.

A Lei de responsabilidade fiscal se atém à renúncia de receitas, mas não aos incentivos fiscais no geral. Somente haverá a aplicabilidade da LRF se houver comprovada renúncia de receita<sup>383</sup>. Tanto que no artigo 14 da LRF, situado na seção II da norma, há a expressa disposição sobre a renúncia de Receita. A intenção foi justamente determinar que a concessão de incentivos fiscais seja feita de forma prudente, demonstrando o impacto econômico e as formas de compensação.

Um exemplo claro foi quando a União reduziu o Imposto sobre Produtos Industrializados, sobre eletrodomésticos, veículos e outros produtos, com o intuito de fomentar a economia. Para os autores, a renúncia de receita “é apenas potencial não é real: se o benefício não fosse concedido, o valor indicado como renúncia não viraria receita, simplesmente porque as vendas não poderiam ser realizadas”<sup>384</sup>.

Defendem, ainda, quem nem sempre a concessão de um benefício fiscal gerará a renúncia de receita porque no caso do ICMS “a desoneração de uma etapa intermediária no ciclo de produção e comercialização” não ensejará a concessão de créditos fiscais, bem como por desta forma prever a Constituição Federal. Quando se tratar de benefício concedido para atrair novas atividades para a Unidade Federativa, também não haverá renúncia de receita, porque, até então, não havia empresa e, por conseguinte, não havia previsão de receita. Entretanto, em ambos casos, tanto a LDO quanto a LOA exigem a demonstração do impacto financeiro da concessão de benefício fiscal.

A LRF prevê medidas de proteção para o ente federado quando da concessão irregular de benefício fiscal. A intenção é “anular as vantagens competitivas decorrentes de benefício irregular”<sup>385</sup> buscando estabelecer a igualdade entre os concorrentes.

---

<sup>383</sup> MENEGUETTI e CHAVES, *ob. cit.*, 2019, p. 106.

<sup>384</sup> MENEGUETTI e CHAVES, *ob. cit.*, 2019, p. 106.

<sup>385</sup> MENEGUETTI e JÚNIOR, *ob. cit.*, 2019, p. 107.

### 5.2.7 Lei Complementar 160/2017 – o fim da Guerra Fiscal?

A lei complementar 160 de 2017 veio como forma de perdão aos contribuintes que gozaram de benefícios fiscais sem autorização do CONFAZ, ou seja, para tentar amenizar os efeitos da guerra fiscal, tratando-se de uma lei de “caráter excepcional e temporário”<sup>386</sup>

Para ABRAHAM<sup>387</sup> foram prestigiadas a “segurança jurídica e expectativa legítima despertada nos contribuintes”.

A Seguir, o preâmbulo da norma:

Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2o do art. 155 da Constituição Federal e a reinstauração das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais

A lei traz no *caput* de seu artigo primeiro a manutenção das condições previstas na LC24/1975 referente à necessidade de formação de convênio e, no inciso I, já dispõe sobre o que será objeto dos convênios:

I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2o do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a reinstauração das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.

A remissão<sup>388</sup> ou perdão de todos os créditos tributários que foram concedidos em desacordo com a CF/88, ainda que não constituídos. Em outras palavras, a LC 160/2017 foi um verdadeiro perdão aos contribuintes que haviam se utilizado de benefícios fiscais inconstitucionais.

---

<sup>386</sup> FUNARO, Hugo. SOUZA, Hamilton Dias de. Lei Complementar aprovada viabiliza fim da guerra fiscal. 3 de agosto de 2017. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-ago-03/opiniao-lei-complementar-aprovada-viabiliza-fim-guerra-fiscal> acessado em 01/02/2021 às 11h20min.

<sup>387</sup> ABRAHAM, Marcus. Indesejável Guerra Fiscal e a LC 160/2017. Periódico jurídico-científico GEN Jurídico. 03.out.2017. Retirado de <http://genjuridico.com.br/2017/10/03/indesejavel-guerra-fiscal-e-lc-1602017/> acessado em 01/02/2021 às 04h07min

Diferentemente do que se parecia, a LC 160 não veio exclusivamente para acabar com a guerra fiscal, mas sim para controlá-la, por não permitir só o perdão dos débitos, mas também a manutenção dos benefícios concedidos ao arripio da Constituição Federal e da LC 24/75.

Outra alteração substancial, diz respeito aos convênios previstos no artigo 1º da LC 160/2017. Enquanto na LC 24/75 exige-se um quórum unânime para a concessão de benefícios fiscais, a LC 160 exige um quórum especial e menor que o da LC 24 para perdoar os contribuintes, sendo de 2/3 de todos os Estados membros ou de 1/3 dos Estados por região.

Como uma das formas mais diretas de coibir a guerra fiscal, tem-se o §2º do art. 3º que determina prazo de vigência para os benefícios perdoados ao abrigo da LC 160.

Ponto importante foi o dever de manutenção das informações sobre a concessão de benefícios em sede de ICMS no portal de transparência (Art. 3º, §6º). Entretanto, ao nosso ver, pecou quando afastou a aplicabilidade do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>389</sup>(art. 4º)<sup>390</sup> e por afastar as sanções previstas no artigo 8º da LC 24/75 (art. 5º).

O artigo 6º foi um contrapeso a suavizada dados pelos artigos 4º e 5º, na medida em que aquele traz as sanções previstas para o Estado que conceder benefício em desrespeito a LC 24/75 ou a LC 160/2017, remetendo-se ao art. 23, §3º, I, II e III da Lei 101/2000:

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido e enquanto perdurar o excesso, o

Poder ou órgão referido no art. 20 não poderá:

I - receber transferências voluntárias;

II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;

---

<sup>389</sup> 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 afetar 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. § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. § 3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º; II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

<sup>390</sup> Art. 4º. São afastadas as restrições decorrentes da aplicação do art. 14 da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que possam comprometer a implementação das disposições desta Lei Complementar.

III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao pagamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

A verificação de infringência será feita por representação de qualquer um dos entes federados e deverá ser decidida em até noventa dias com validade a partir de sua publicação.

O artigo 10 traz a aplicabilidade do disposto nos §§ 4o e 5o do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014:

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

O Congresso Nacional transformou os benefícios inconstitucionalmente concedidos em subvenções para o investimento, proibindo a exigência de outros requisitos. Evidencia-se um contraponto que demonstra a vontade do legislador de perdoar realmente os benefícios concedidos ao desprezo da LC 24/75, com alcance aos processos administrativos e judiciais, ainda que não transitados em julgado.

Certamente há vários fatores, que não constam na LC, contribuíram para aprovação. O primeiro é o aprofundamento da crise financeira que o Brasil se encontra desde o ano de 2014. A lei foi aprovada em 2017.

Um dos primeiros pontos de ação quando se está em crise financeira é cobrar os devedores. Considerando que até a edição da LC 160/2017 a maioria esmagadora dos casos de guerra fiscal pelo STF tiveram efeito *ex tunc*. Evidentemente que a cobrança desses valores contribuiria para o aprofundamento de uma crise econômica, visto que muitas empresas passariam a dever valores estratosféricos ao Fisco.

Nesse sentido, a intenção do legislador foi proteger a todos. A si próprio, na defesa do pacto federativo e da harmonia entre os entes federados; aos entes federados e seus gestores que poderiam sofrer com sanções decorrentes da LC24/75 e da LRF. Aos Contribuintes que ficavam, até então, em uma situação de extremo desconforto, visto que poderiam sofrer perda de recursos e, até mesmo falir em decorrência dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade previstos no artigo 8º da LC 24/75.

Para esclarecer os pontos da LC 160/2017, especial o artigo 6º, o Ministério da economia editou a Portaria nº 76 de 26 de fevereiro de 2019<sup>391</sup> que trata sobre a representação a ser feita quando houve o descumprimento do LC 74/75 com a concessão inconstitucional de benefícios fiscais.

Da Portaria percebe-se que o legitimado ativamente para a representação são os governadores dos Estados (art. 2º), tendo a procuradoria da fazenda quinze dias para emitir parecer sobre a admissão da representação (art. 4º). Se verificada a procedência da representação pelo parecer da procuradoria da fazenda, o Estado interessado será notificado para responder em trinta dias (art. 6º, §2º), caso o Ente Federado não se manifeste no prazo, a Representação será tida como verdadeira (inciso I). Quando apresentada a manifestação, a procuradoria da fazenda terá, novamente, trinta dias para emissão de parecer sobre a real situação do benefício fiscal, pelo arquivamento ou punição do Ente Federado. Destaca-se que a Resolução dispõe que esse prazo é improrrogável.

A punição dar-se-á através e após a publicação da Resolução pelo Ministério da economia (art. 7). As penalidades são as mesmas previstas no art. 6º da LC 160/2017, ou seja, aqueles dispostos no art. 23, §3º, I, II e III da Lei 101/2000.

A punição perdurará enquanto permanecer a irregularidade. Após saná-la, o Estado deverá solicitar uma declaração de regularização que somente será emitida após parecer da procuradoria da fazenda nacional. Após a declaração, uma resolução determinará o retorno do Ente Federado ao *status quo ante*.

A lei determina, ainda, que a guerra fiscal existente entre os Estados membros deva acabar até 2033<sup>392</sup>. Após ouvir vários advogados, LUCHETE fez as seguintes observações: Para HUGO FUNARO<sup>393</sup> os efeitos sobre a remissão concedida pela lei não serão automáticos. Os débitos somente deixarão de existir depois que o Estado credor cumprir com os requisitos de publicação dos benefícios fiscais e da lei que conceder a remissão. Já GABRIEL HERCOS diz que o ponto mais importante foi a segurança jurídica. A Edição de uma Lei que prevê um prazo de 15 anos para resolver os conflitos sobre guerra permite reunir elementos para finalizá-la. Para DEYSE BATISTA a lei beneficia os Estados do Norte e

---

<sup>391</sup> Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/governo-publica-norma-combater-guerra.pdf> acessado em 01/02/2021 às 04h12min.

<sup>392</sup> LUCHETE, Felipe. Lei tenta encerrar guerra fiscal até 2033 com perdão de dívidas antigas. Revista Consultor Jurídico. 8 de agosto de 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-ago-08/lei-tenta-encerrar-guerra-fiscal-2033-perdao-creditos>>. Acesso em 01/02/2021 às 11h24min.

<sup>393</sup> LUCHETE, *ob. cit.*, 2017.

Nordeste e prejudica o maior Estado do Brasil, São Paulo, porque aqueles seriam os maiores concessionários de benefícios fiscais, enquanto este é quem mais perde.

### **5.2.7.1 O convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017**

O Convênio ICMS 190/17 foi aprovado em 15 de dezembro de 2017<sup>394</sup> e tem como função regulamentar a remissão prevista no art. 1, I da LC 160/2017. Tem como alcance todo e qualquer benefício<sup>395</sup> concedido em sede de ICMS sem aprovação do convênio unânime exigido à época.

Para que um dos Estados Federados possa utilizar-se da possibilidade do convênio, ele deve publicar em seu diário oficial todos os atos concessivos de benefício fiscal em desacordo com alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e também os entregar ao CONFAZ.

A cláusula sexta<sup>396</sup> do Convênio traz a obrigatoriedade de revogação de atos concessivos de benefícios fiscais que não tenham adotado o procedimento ali estabelecido.

Após publicar em seu diário oficial, o Estado concedente deverá registrar os atos concessivos de benefícios junto à Secretaria do CONFAZ e lá os depositar. Para efetivar esse ponto, o Convênio criou o Portal Nacional da Transparência Tributária, que tem justamente a função de servir como base de dados para publicação e registro dos convênios concedidos irregularmente.

O Convênio traz a possibilidade de reinstituição dos benefícios fiscais irregularmente concedidos, devendo-se informar à Secretaria do CONFAZ. A Cláusula

---

<sup>394</sup> Disponível em [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17) acessado em 01/02/2021 às 11h49min.

<sup>395</sup> I - isenção; II - redução da base de cálculo; III - manutenção de crédito; IV - devolução do imposto; V - crédito outorgado ou crédito presumido; VI - dedução de imposto apurado; VII - dispensa do pagamento; VIII - dilação do prazo para pagamento do imposto, inclusive o devido por substituição tributária, em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 38/88, de 11 de outubro de 1988, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ; IX - antecipação do prazo para apropriação do crédito do ICMS correspondente à entrada de mercadoria ou bem e ao uso de serviço previstos nos arts. 20 e 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996; X - financiamento do imposto; XI - crédito para investimento; XII - remissão; XIII - anistia; XIV - moratória; XV - transação; XVI - parcelamento em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 24/75, de 5 de novembro de 1975, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ; XVII - outro benefício ou incentivo, sob qualquer forma, condição ou denominação, do qual resulte, direta ou indiretamente, a exoneração, dispensa, redução, eliminação, total ou parcial, do ônus do imposto devido na respectiva operação ou prestação, mesmo que o cumprimento da obrigação vincule-se à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro.

<sup>396</sup> Cláusula sexta Os atos normativos e os atos concessivos relativos aos benefícios fiscais que não tenham sido objeto da publicação, do registro e do depósito, de que trata a cláusula segunda deste convênio, devem ser revogados até 31 de dezembro de 2020 pela unidade federada concedente, excetuados os enquadrados no inciso V da cláusula décima, cuja revogação deve ocorrer até 28 de dezembro de 2018

décima traz os prazos limites para a reinstituição dos benefícios, os quais não poderão superar 31 de dezembro de 2032, devendo, para tal, ter registrado os atos de prorrogação do benefício, ou reinserção nos termos do Convênio, até 31/12/2020.

### **5.2.7.2 Considerações sobre a Lei Complementar 160/2017**

Com o advento da Lei 160/2017 não houve a criação de um instituto jurídico que de fato coibisse a prática da guerra fiscal, mas sim uma medida que evitou uma ruptura no ciclo de produção e consumo no país, porque, em sua maioria, as empresas que se beneficiam dos atos concessivos de benefícios unilaterais são empresas que fomentam a economia local, como industriais e prestadores de serviços.

Pela experiência que nos trouxe a LC 24/75 que exige a unanimidade para formalização de convênio, há grande possibilidade da história se repetir. Até porque, a LC 160/2017 não trouxe outra forma de se conceder benefícios, mas tão somente o perdão aos débitos tributários concedidos em desacordo com a LC 24. Logo, para a criação de novos benefícios fiscais em sede de ICMS ainda é necessário o quórum unânime exigido pela referida Lei.

A revisão do pacto federativo brasileiro é necessária e urgente, não somente sobre a forma de arrecadação e partilha de receitas, mas, primeiramente, quanto às atribuições de cada um dos entes nacionais. Os serviços prestados pelo poder público, em todas as esferas de governo, geram uma concorrência entre eles. Surgindo a necessidade de recursos, o que impulsiona a concorrência fiscal e permite chegar à guerra fiscal.

Ora, todos os Estados Membros, Municípios e até a União são responsáveis, conjuntamente pela execução dos mais variados e complexos serviços, começam a concorrer e não a cooperar, até porque a competição é da natureza humana. Por isso, a especialização dos serviços com a definição específica e exclusiva de competência de cada ente seria uma forma de se combater o anseio desesperado por recursos.

SCAFF<sup>397</sup> afirma sobre a lógica do Federalismo cooperativo:

"a lógica de federalismo cooperativo deve ter por escopo o desenvolvimento conjunto das unidades federadas, de modo que todos tenham iguais condições de participar das

---

<sup>397</sup> SCAFF, Fernando Facury. A ADPF 198, a unanimidade do Confaz e o federalismo fiscal brasileiro. Revista Consultor Jurídico. 9 de junho de 2020, 8h00. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-jun-09/contas-vista-adpf-198-unanimidade-confaz-federalismo-fiscal-brasileiro#sdfootnote1anc> acessado em 01/02/2021 às 12h21min.

oportunidades apresentadas no jogo econômico e de poder, e não de concorrência predatória, o que pode descambar em guerra fiscal. Incumbe ao federalismo cooperativo a redução das desigualdades regionais, a fim de que as pessoas possam efetivamente ter maiores oportunidades para o desenvolvimento de suas capacidades, morem no Estado de Pernambuco ou no de Mato Grosso"

Acredita-se que até 2032 não haverá grandes discussões acerca da guerra fiscal, haja vista a remissão dos benefícios poderá alcançar até essa data. Entretanto, se medidas efetivas não forem tomadas, possivelmente o filme se repetirá.

A edição da LC 160/2017 traz, inicialmente, uma possível afronta a autonomia dos entes, visto que a União criou um mecanismo para perdão de débitos tributários sem responsabilizar quem eventualmente concorreu para o surgimento dessa obrigação. Acredita-se que a União interveio na política do ICMS como forma de manter o pacto federativo vigente e evitar o agravamento da crise econômica.

### **5.2.8 As propostas de emendas à constituição federal que alteram o ICMS**

Vários projetos para alterar o sistema tributário da Constituição Federal de 1988 foram apresentados. A seguir, abordar-se-á características gerais como forma de explicitar o rumo que o Legislador pátrio possa dar à tributação, especialmente sobre o consumo.

Existem, atualmente, dois Projetos de Emenda à Constituição que tramitem e tendem a ser votados pelo Congresso, quais sejam: a PEC 45/2019 que tramita na Câmara dos Deputados e a PEC 110/2019 que tramita perante o Senado Federal. Em ambos os casos, seria adotado o princípio do destino para a tributação (residência do consumidor).

As duas propostas trazem a simplificação na tributação sobre o consumo, e visam reunir vários tributos (5 ou 9) em dois, com similaridade ao IVA. Ambas também visam coibir a guerra fiscal e reduzir as desproporcionalidades dos recursos públicos oriundos da tributação consumeirista.

ORAIR e GOBETTI <sup>398</sup> fizeram um estudo comparativo sobre as duas propostas que tramitam no Congresso Nacional, publicada IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) em que trouxe pontos relevantes de possíveis da reforma tributária, na qual estimaram a distribuição média de R\$25 bilhões dos Estados mais ricos para os mais pobres.

---

<sup>398</sup> ORAIR, Rodrigo Octávio. GOBETTI, Sérgio Wulff. Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: uma análise das propostas de Criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada). Rio de Janeiro, dezembro de 2019, p. 52.

Quanto aos Municípios, a possibilidade é de uma redistribuição de R\$30 bilhões, com uma alíquota em torno de 27%, o que colocaria o Brasil no rol dos países com maior alíquota padrão de Imposto sobre o consumo, ao lado de países como Hungria e superior à Noruega, Dinamarca e Suécia, todos com alíquota de 25%.<sup>399</sup>

Ambas as propostas visam coibir a guerra fiscal, bem como estimular a prática de políticas de desenvolvimento regional em detrimento da concessão de benefícios fiscais. A da Câmara, nesse aspecto, é mais vaga que a do Senado, na medida em que a primeira delega a lei infraconstitucional a organização dos recursos para satisfação da política pública buscada, enquanto a segunda dispõe sobre a criação de dois fundos para custeio de uma política de desenvolvimento regional efetiva, sem demonstrar isso de forma clara.<sup>400</sup>

As duas propostas apresentadas buscam a instituição de dois novos impostos a partir da unificação de alguns já existentes, sendo um sobre o valor adicionado (IBS) e o outro o Imposto Seletivo (IS) a incidir sobre o consumo daquilo que se pretende desestimular<sup>401</sup>. Entretanto, para a Câmara dos Deputados a competência de instituição do tributo seria federal, mas com a repartição das alíquotas, ao passo que a do Senado prevê a Estadualização do IBS. Em ambos os casos, o Imposto Seletivo seria de competência Federal. Entretanto, o IS da Câmara terá função extrafiscal e o do Senado possuirá função arrecadatória e complementar<sup>402</sup>.

É gritante a urgência e necessidade de reformar o sistema tributário brasileiro com o condão de garantir uma melhor distribuição dos recursos e evitar a guerra fiscal entre entes federados.

### **5.2.8.1 A proposta que tramita na Câmara dos Deputados**

A proposta elaborada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) foi apresentada à Câmara dos Deputados e prevê a união de cinco tributos (IPI, ICMS, ISS, Cofins e PIS) pra formar o IBS de competência federal. Apresenta a seguinte justificativa:

substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS).

Os tributos que serão substituídos pelo IBS são: (i) imposto sobre produtos industrializados (IPI); (ii) imposto sobre operações relativas à circulação de mercado-

---

<sup>399</sup> ORAIR e GOBETTI, *ob. cit.*, 2019, p. 54.

<sup>400</sup> ORAIR e GOBETTI, *ob. cit.*, 2019, p. 33.

<sup>401</sup> ORAIR e GOBETTI, *ob. cit.*, 2019, p. 10.

<sup>402</sup> ORAIR e GOBETTI, *ob. cit.*, 2019, p. 17.

rias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); (iii) imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); (iv) contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins); e (v) contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). O IBS terá as características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo adotado pela maioria dos países para a tributação do consumo de bens e serviços.

A proposta apresenta meios de transição, sendo “um relativo à substituição dos tributos atuais pelo IBS e outro relativo à distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios”. Prevê, também, a alteração nas formas de “vinculação e partilha” dos tributos partilháveis (IPI, ICMS, ISS, Cofins e do PIS), garantindo a flexibilização do orçamento e transparência nos gastos públicos.

A alíquota seria fixada por cada um dos entes. A alíquota total representaria a somatória das alíquotas fixadas pela União, pelo Estado Membro onde houver a ocorrência de fato gerador de IBS, mas não permite a concessão de benefícios fiscais.

Prevê a possibilidade de devolução do imposto para aqueles que foram de baixa renda. A regulamentação ficaria sob a responsabilidade do Comitê Gestor Nacional, composto por membros de cada um dos Entes.

ORAIR e GOBETTI<sup>403</sup> estimaram que o “IBS teria uma alíquota de referência de 26,9%”, sendo dividido da seguinte forma: 10,2% da União, 14,7% dos Estados e 2% aos municípios. Assim sendo, cada ente terá sua autonomia para fixar a alíquota de sua parcela do imposto, sendo que a variação ficará a encargo da autonomia de cada Ente Federado.

Haveria um período inicial de transição como IBS de 1% e, após 08 anos, aumentos progressivos na proporção de 1/8.

O imposto seletivo teria natureza extrafiscal, na medida em que seria cobrado na intenção de desestimular o consumo de determinados produtos.

Para aqueles contrários às propostas apresentadas, especialmente a PEC 45/2019, há uma latente afronta ao pacto federativo, porque as reformas podem suprimir dos Entes Federados “a autonomia de gestão de seus orçamentos”, bem como afrontar o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista a igualdade de tributação entre os variados itens e serviços<sup>404</sup>.

---

<sup>403</sup> ORAIR e GOBETTI, *ob. cit.*, 2019, p. 13.

<sup>404</sup> ORAIR e GOBETTI, *ob. cit.*, 2019, p. 08.

Sobre a autonomia dos entes federados a proposta prevê a gestão da alíquota por cada um dos entes federados com base de cálculo nacional. Quanto as perdas de receitas, a proposta prevê “alíquotas singulares que reproduz as regras de vinculações e repartições atuais”. Outro ponto salutar é a “aversão” que os contribuintes têm sobre o aumento de impostos. Nesse sentido, verificou-se que os ganhos seriam praticamente nulos.

Para as empresas que fizeram investimentos a partir dos benefícios fiscais concedidos, haverá um mecanismo suave de transição; e para evitar a perda de receita pelos entes federados, há um mecanismo de transição suave, com prazo de 50 anos. Para evitar a perda do poder de compra, haverá a devolução de imposto pago às famílias de baixa renda.<sup>405</sup>

#### **5.2.8.2 A proposta de reforma que tramita no Senado Federal**

No Senado Federal, a PEC 110 prevê que sejam extintos nove tributos (IPI, IOF, PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide Combustíveis – federais; O ICMS estadual e o Imposto sobre Serviços - ISS municipal que dará lugar ao “Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS)” com característica de valor agregado e de competência dos Estados e ao “Imposto seletivo (IS)”, para bens e serviços específicos, de competência da União. O IBS não tributaria os medicamentos e alimentos. Já o Seletivo incidiria sobre “petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações”.

ORAIR e GOBETTI<sup>406</sup>, a partir de uma comparação com a atual incidência do ICMS no PIB, verificaram que essa proporção saltaria de 6,6% do atual modelo para 11,2% com a criação do IBS Estadual.

A Lei Complementar fixaria a alíquota padrão, podendo ser diferente de acordo com o produto ou serviço.

Haveria um período inicial de transição como IBS de 1% e, após 05 anos, haveria aumentos progressivos na proporção de 1/5.

O imposto seletivo teria natureza fiscal e seria cobrado de vários produtos essenciais a cadeias produtivas, tributando transações que envolvam petróleo, combustíveis, lubrificantes, gás natural, tabaco e seus derivados, energia elétrica, bebidas alcoólicas e não

---

<sup>405</sup> ORAIR e GOBETTI, *ob. cit.*, 2019, p. 12.

<sup>406</sup> ORAIR e GOBETTI, *ob. cit.*, 2019, p. 15.

alcoólicas, veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos, bem como serviços de telecomunicações.

O ITCMD<sup>407</sup> passaria a ser federal, com receita destinada aos municípios. Caberia aos governos Municipais verificar o valor dos imóveis.

O IPVA<sup>408</sup> passa a atingir aeronaves e embarcações, mas exclui veículos comerciais destinados à pesca e ao transporte público de passageiros e cargas, o que faz excluir veículos usados pelo “grosso” da população e faz recair o imposto apenas sobre aquelas pessoas com maior capacidade contributiva.

No IBS, em geral, não seria permitida a concessão de incentivos fiscais, excetuando-se o “transporte público de passageiros.” Além disso, financiaria a “Seguridade Social”.

Caberia à Lei Complementar fixar formas de compensar os Municípios em decorrência de eventual perda de receita.

Sobre a autonomia dos entes federados, a proposta prevê competência aos Estados sobre o IBS com legislação de caráter nacional sem a possibilidade de concessão de benefícios fiscais. Quanto às perdas de receitas, há um impacto limitado por meio de coeficientes fixos sobre as vinculações e repartições. Outro ponto salutar é a “aversão” que os contribuintes têm ao aumento de impostos. Contudo, os ganhos seriam praticamente nulos.

Por fim, para as empresas que fizeram investimentos a partir dos benefícios fiscais concedido, haverá um mecanismo suave de transição, já para evitar a perda de receita pelos entes federados, há um mecanismo de transição suave com prazo de 14 anos, com a criação de um fundo para coibir a perda de receitas dos Municípios. Para evitar a perda do poder de compra, haverá a devolução de imposto pago às famílias de baixa renda, e exceções às alíquotas nacionais quando se tratarem de bens e serviços de uso nacional e necessário a todos (alimentação, medicamentos, serviços de transporte público, saneamento básico, educação etc)<sup>409</sup>.

---

<sup>407</sup> Imposto de transmissão por causa morte ou doação de competência dos Estados membros.

<sup>408</sup> Imposto sobre a propriedade de veículos automotores de competência dos Estados Membros.

<sup>409</sup> ORAIR e GOBETTI, *ob. cit.*, 2019, p. 12.

### 5.2.8.3 Possíveis consequências da reforma

Referente às propostas que tramitam, verdade é que, se aprovadas, teriam um impacto financeiro negativo, com perda de receitas para apenas oito unidades da federação, enquanto dezanove teriam ganhos de receita. O Estado de São Paulo e seus Municípios sofreriam a maior perda considerável de receita. O ICMS (estadual) representa 28,9% e o ISS (Municipal) 42,4% do total nacional arrecada de cada um desses impostos. Com a reforma, estima-se que esse percentual para ambos, que seriam unificados, cairia para 26,6% do total nacional arrecadado sobre o consumo, o que representa o consumo nacional do Estado. Já os Estados do Norte e Nordeste seriam os maiores ganhadores, destacando-se o Estado do Pará e o Maranhão que prospectam, respectivamente, um ganho de receita de R\$5,6 bilhões e R\$4,3 bilhões<sup>410</sup>.

---

<sup>410</sup> ORAIR e GOBETTI, *ob. cit.*, 2019, p. 41.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

### 1. Sobre o imposto de renda das multinacionais:

Quanto à problemática do imposto de renda das empresas que transferem seus lucros para paraísos fiscais, GUZMAN<sup>411</sup> traz a ideia da criação de um imposto de caráter mundial sobre algumas sociedades de atuação global. Em que pese o esforço dos autores para fundamentarem a possibilidade da criação desse imposto, verifica-se a inviabilidade e grande possibilidade de fracassar, visto que as nações atuais que praticam uma concorrência fiscal agressiva, ou a guerra fiscal, dotadas do conceito de soberania estabelecido desde o surgimento do Estado, não teriam interesse na elaboração de normas que fossem prejudiciais a sua econômica.

KELSEN<sup>412</sup>, ao falar sobre a soberania do Estado e o direito internacional, apresenta dois pressupostos sobre essa relação, sendo o primeiro a inexistência de “ordem jurídica superior ao Estado, nem sequer o direito internacional”, e a segunda que “não há comunidade jurídica que lhe seja coordenada, que seja igualmente soberana”. Nesse sentido, entende o renomado autor, que a soberania de cada Estado pode inviabilizar a prática de políticas internacionais.

Acredita-se que a única forma de obrigar um Estado soberano a praticar determinados atos é o embargo econômico, tarifando abruptamente tudo o que for produzido nesses Estados. Entretanto, no conceito da União Europeia, por exemplo, não se verifica a curto prazo a intenção de implementação de políticas sancionatórias em seus Estados Membros ou países europeus que não fazem parte do bloco, até porque isso abriria grandes possibilidades para o enfraquecimento dele e risco de perda de tudo que já foi construído ao longo dos anos.

A União Europeia e a OCDE têm trabalhado para amenizar os efeitos da concorrência fiscal prejudicial, através de identificação dos países que praticam a concessão de benefícios fiscais (apurando-se, assim, quais seriam os paraísos fiscais), apresentando princípios balizadores sobre o tratamento dos “regimes preferenciais prejudiciais dos países membros” e àqueles que se enquadram como paraísos fiscais. Após, a União Europeia adotou medidas para coibir tais práticas e “fixou calendário para os países membros

---

<sup>411</sup> GUZMAN, ob. cit., 2019, p. 203-208.

<sup>412</sup> KELSEN, ob. cit., p. 48-49.

identificarem, declararem e suprimirem as características prejudiciais dos seus regimes preferenciais”.<sup>413</sup>

A União Europeia criou um instrumento de “natureza política”, não estando sobre o controle do “guardião do direito comunitário” possui um código de conduta para “combater a concorrência fiscal prejudicial através de medidas que sejam susceptíveis de ter incidência sensível na localização das atividades econômicas na União”, independentemente se dentro do mesmo grupo econômico ou por empresas distintas.<sup>414</sup>

O autor continua e aduz que para a aplicação desse código de conduta, deve-se considerar três fatores: os impostos visados, as medidas fiscais a serem adotadas e o território geográfico aos quais se aplicam. Quanto aos impostos visados, o código não dispõe de forma clara o método de interpretação para a norma e, ao analisar as decisões do conselho, concluiu que “teve em vista apenas os impostos directos incidentes sobre as unidades económicas empresariais”. Quanto às medidas fiscais, levar-se-ão em consideração todas aquelas que de alguma forma “afectem a localização das actividades económicas, qualquer que seja sua base jurídica”, bastando apenas serem “potencialmente prejudiciais”. Para o autor, o código apresenta parâmetros a serem considerados para verificar se a medida fiscal é ou não prejudicial, são eles:

- 1) Se o regime é aplicado apenas a não residentes ou a transações realizadas com não residentes;
- 2) Se as vantagens concedidas são totalmente isoladas da economia interna, sem incidência na base fiscal nacional;
- 3) Se as vantagens são concedidas mesmo que não exista qualquer atividade económica real nem qual presença económica substancial no Estado membro que proporciona essas vantagens;
- 4) Se o método de determinação dos lucros resultantes das atividades internas de um grupo multinacional se fasta dos princípios geralmente aceites a nível internacional, nomeadamente das regras aprovadas pela OCDE;
- 5) Se as medidas fiscais carecem de transparência, nomeadamente quando as disposições legais sejam aplicadas de forma menos rigorosa e não transparente a nível administrativo.

---

<sup>413</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 11ª ed. Coimbra: Editora Almedina., 2019, p. 185.

<sup>414</sup> NABAIS, *ob. cit.*, 2019, p. 486-487.

Quanto ao conteúdo, os Estados Membros têm os seguintes compromissos: “1) informações recíprocas das medidas vigentes ou futuras potencialmente subsumíveis” para a aplicação do Código, “podendo qualquer estado Membro ou a Comissão solicitar informações. 2) da adoção de dois tipos de intervenção relativamente aos regimes fiscais prejudiciais: de um lado, o congelamento” e de outro o “desmantelamento das medidas fiscais prejudiciais”. Por fim, a união europeia vem tentando aprovar uma diretiva comum sobre a tributação das sociedades, visando a uma “harmonização fiscal ao nível da tributação dos rendimentos das sociedades”<sup>415</sup>

Percebe-se que a imposição de uma norma de carácter supranacional esbarra na soberania de cada país.

Verdade é que a disputa por receitas ocorre no cenário interno e no cenário externo. A concorrência, por ser da natureza humana, tende a não acabar nunca, mas cabe a cada Estado ter responsabilidade na prática de seus atos para não causar prejuízos a outrem.

## **2. Possibilidades para a crise do Federalismo cooperativo Brasileiro**

A guerra ocorre de toda forma, seja no atacado, no comércio eletrônico, nas importações ou até mesmo nos serviços mais simples prestados dentro de um Estado Membro.

A quantidade exorbitante de ações julgadas no Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, demonstra o quanto esse procedimento inconstitucional vem causando prejuízos ao Poder Público no geral, seja na renúncia de receita dos Estados ou porque ocupa grande espaço no judiciário.

A crise no federalismo brasileiro é latente e pujante. A forma de organização do Estado Federado Brasileiro, que deveria ser cooperativa, criou um ambiente de concorrência ao invés de um ambiente de cooperação, indo em desencontro da intenção pretendida com a constituição do Estado Federal.

Entendeu-se que a ideia do Federalismo de cooperação baseado na subsidiariedade é justamente aproximar os atos de gestão pública do povo que recebe diretamente os serviços prestados pelo Estado, fazendo com que o ente mais próximo preste os serviços públicos, sendo subsidiado pela esfera de governo superior. Essa aproximação deve servir muito bem à democracia, na medida em que permite aos cidadãos exigir direta e ativamente políticas

---

<sup>415</sup> NABAIS, *ob. cit.*, 2019, p. 488.

públicas de qualidade. Sendo mais objetivo, os cidadãos poderão cobrar os chefes de governo e poderes locais sobre as necessidades mais urgentes.

Não é o Federalismo brasileiro que permite e propaga a guerra fiscal, mas sim a irresponsabilidade e o mau uso dos benefícios fiscais pelos gestores públicos.

A autonomia dos Estados Membros transformou a cooperação em competição, dando a impressão de que a autonomia dos Estados Membros superou a soberania nacional. Não se pode admitir a prática de atos que possam abalar o pacto federativo, o que vem ocorrendo na guerra fiscal do ICMS.

Abala o pacto federativo porque consome recursos de muitos para o benefício de poucos, tributando altamente o consumo e de forma superficial a renda e o patrimônio.

Percebeu-se que a concessão desenfreada e desrespeitosa de benefícios em sede de ICMS, à revelia da LC 24/75, causa prejuízos não só para os Estados diretamente prejudicados que suportam créditos concedidos que não representem a realidade tributária, mas para o Brasil enquanto nação.

PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>416</sup> afirma que os “Estados mais desenvolvidos” acusam os demais de praticarem uma política fiscal agressiva e contrária “à ordem jurídica” com o objetivo de atrair investimentos. Em contrapartida, os menos desenvolvidos alegam que tem direito de “buscar a concretização de suas metas econômicas e sociais pelos meios que dispõe”. Entretanto, o que se viu nos julgados do Supremo Tribunal Federal foi justamente o contrário. Os Estados que possuem melhores condições são justamente os que vêm concedendo incentivos fiscais à margem da legislação. Independentemente de quem conceda os benefícios, todos perdem.

Nesse sentido, percebe-se que a problemática do ICMS se encontra na ausência de uma norma padrão regente. Logo, abraçamos a tese defendida por MARTINS<sup>417</sup> que afirma que o ICMS deveria ser imposto “federal ou centralizado”, tendo em vista ser esse o modelo adotado por vários países que utilizam a técnica do valor agregado e, ainda, que a exigência de unanimidade do CONFAZ para concessão de qualquer benefício, para o autor é cláusula pétrea constitucional.

---

<sup>416</sup> CARVALHO, *ob. cit.*, 2014, p. 27.

<sup>417</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. A unanimidade da aprovação dos Estados para a concessão de estímulos no ICMS – Cláusula Pétrea Constitucional. In DERZI, Misabel de Abreu. JÚNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 04.

De todas as formas que se pense a redistribuição do ICMS, surge a clara necessidade de se reorganizar o pacto federativo Brasileiro com o intuito de distribuir organizadamente direitos e obrigações.

Atualmente todos os Entes da República (União, Estados Membros e Municípios) acabam concorrendo em competência para a prestação de serviços públicos essenciais, o que acaba por lotá-los de todos os tipos de serviço. A consequência para o inchaço dos Entes é a maior necessidade de recursos. Além disso, há a corrupção sistêmica do país que vem como agravante de qualquer problema social.

No Brasil há uma desorganização fiscal sem precedentes. Adotou-se um modelo fiscal ligado àquele adotado pelos Estados Unidos da América. No estado Norte Americano há “forte autonomia dos entes subnacionais”, sem a “previsão de repasse”, dependendo cada um de sua própria receita, o que afasta a vontade da guerra fiscal<sup>418</sup>, enquanto no Brasil além da autonomia dos entes subnacionais, que não é total, há o dever da União de repassar valores arrecadados pelos tributos de sua competência para a satisfações dos serviços públicos básicos como: saúde, educação, segurança, dentre outros. Aliado a isso, uma série de Legisladores Estaduais e Governadores de Estado, para não se dizer todos, que concedem benefícios fiscais sem respeitar as disposições Constitucionais e a jurisprudência dominante e antiga do STF. Não se trata de uma questão controversa, mas sim de um dispositivo Constitucional claro, com remissão da Lei Complementar clara que ensejou uma interpretação clara do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade dos benefícios fiscais sem autorização unânime do CONFAZ. Impossível estar mais claro. Entretanto, ainda assim, houve o desrespeito.

Em que pese o Supremo não tenha se furtado da sua função de guardião constitucional, sua atuação não foi efetiva para coibir a prática da guerra fiscal. Na verdade, entendemos que a atuação do Supremo Tribunal Federal foi fraca e omissão quanto aos casos de guerra fiscal. Ora, se o guardião da constituição verifica o reiterado desrespeito pelos Estados da norma constitucional, deveria em suas decisões ser mais rígido e adotar uma postura que evitasse a reiterada prática inconstitucional.

Outra diferença claramente perceptível no Federalismo Norte Americano e no Brasileiro é sobre a forma de sua constituição, o que poderia explicar a concorrência. Enquanto no primeiro houve a intenção dos Estados de se unirem para se protegerem, no

---

<sup>418</sup> FILHO e ROMANO, *ob. cit.*, 2019, p. 192.

segundo houve a imposição de um governo central sobre a impossibilidade de secessão. A cooperação, quando ocorrida naturalmente, tende a ser mais efetiva justamente porque os cidadãos têm a consciência sobre a importância dessa cooperação. Entretanto, quando se impõe algo a determinada sociedade, sem sequer a possibilidade de discussão sobre a matéria, pode-se ter como consequência a inobservância do que for decidido, seja pela falta de conhecimento, ou pela “ilegitimidade” em decorrência da ausência de consulta.

No Brasil, além das imposições do governo central, percebeu-se que não houve uma efetiva implementação de políticas públicas visando ao desenvolvimento das regiões mais precárias. Essas políticas somente serão efetivas se houver ação efetiva e pontual da União Federal.

A União Federal é a maior interessada no desenvolvimento das regiões mais pobres, na medida em que isso lhe traz reflexos financeiros, seja com o aumento de receita ou com a redução das despesas decorrente de melhorias na qualidade de vida oriundas do desenvolvimento. Já os demais Estados Membros concorrem com os mais pobres pelos vastos recursos da União, como forma de também melhorarem a qualidade de seu povo. E assim a guerra vai crescendo cada vez mais.

O poder soberano do Estado Brasileiro determinou a autonomia dos Entes Federados como forma de prestar adequadamente os serviços públicos para a população, trazendo para perto dessa a gestão de recursos.

A autonomia dos Estados Membros e Municípios é um fator determinante na guerra fiscal. Essa autonomia deve ser exercida com responsabilidade e respeito à lei e não ao desalento da Constituição e demais normas infraconstitucionais.

É inadmissível que um gestor público pratique ato contrário à lei, que gera a redução da arrecadação pública, bem como que o contribuinte se utilize dos benefícios inconstitucionais. Isso demonstra um problema estrutural e causa maior das grandes dificuldades do Brasil: A corrupção. Aqui não se aborda o termo no seu sentido em que o agente público pede/recebe valores para deixar de fazer ou fazer em detrimento de outro, mas sim o desrespeito à norma, o desrespeito ao sistema e a toda normatização vigente.

Outro problema absurdo da guerra fiscal é a quantidade de leis, normas, regulamentos e resoluções, o que, na verdade, causa uma grande confusão na cabeça do contribuinte.

O legislador nacional editou a Lei Complementar 160/2017 que permitiu um procedimento mais simples, com quórum reduzido, para que o CONFAZ possa perdoar eventuais débitos em decorrência da concessão inconstitucional de benefícios fiscais de ICMS. Acreditamos que a medida foi para não comprometer as atividades econômicas do país que já passava por uma profunda crise. Entretanto, a LC não resolveu os problemas da guerra fiscal, apenas os neutralizou por um prazo limitado a até 2032.

Por tais motivos, para alguns doutrinadores esse tributo deveria ser de competência federal, com alíquota padrão em todo o país, a exemplo dos membros do bloco europeu e seu IVA. Internamente, cada Estado membro da União Europeia tem seu IVA fixado, mantendo-se o respeito aos padrões da União.

A federalização do ICMS é uma alternativa interessante ao Estado Brasileiro, especialmente como forma de simplificar a tributação, tendo em vista ser o imposto de maior complexidade no sistema tributário Brasileiro.

Transformar o ICMS em um imposto federal poderia permitir, inclusive, a redução de sua alíquota como forma de fomentar o consumo. O imposto seria recolhido pela União e distribuído em parte aos entes subnacionais na proporção de suas populações e em parte para a edificação de infraestrutura de caráter nacional.

Parece saudável a transferência da competência tributária para a União, visto que o imposto já se encontra instituído, fazendo posteriormente o repasse aos Estados Membros e Municípios.

A União Federal ficaria responsável por cobrar e fiscalizar o pagamento dos tributos, enquanto Estados e Municípios ficariam responsáveis pela gestão dos valores arrecadados.

Atualmente, duas propostas têm maior destaque no Congresso Nacional Brasileiro. Ambas tramitam concomitantemente, uma no Senado (EC110/2019) e outra na Câmara dos Deputados (EC 45/2019).

Em ambas há a busca pela simplificação tributária com a reunião de vários tributos em um único. Nesse sentido, acredita-se que a proposta que tramita no Senado tem maior facilidade de aprovação por abarcar nove tributos, enquanto a da câmara abarca apenas cinco.

As formas políticas brasileiras acenam para a necessidade de uma reforma tributária, especialmente em sede consumo. Entretanto, entendemos que não basta a

reformulação na forma da cobrança dos tributos, mas também há necessidade de se distribuir entre os Entes da República atribuições exclusivas para gerir determinados serviços públicos, não mais o fazendo em concorrência com os demais Entes. A nosso ver, seria uma forma de reduzir a necessidade de buscas por novos recursos, privilegiando e facilitando o desenvolvimento de ações estatais específicas para alcançar o objetivo pretendido.

A exemplo, Municípios cuidariam exclusivamente da saúde, enquanto Estados exclusivamente da educação e União da Assistência e Previdência Social, mantendo-se as respectivas forças de segurança já existentes, visando a satisfação da segurança necessária.

A grande dificuldade de uma reforma tributária brasileira é justamente o receio do povo de que haja aumento de impostos. Contudo, as necessidades financeiras dos Estados e Municípios são crescentes, cabendo a União cooperar com os demais entes subnacionais para o custeio da atividade estatal. Nesse caminho há duas saídas: ou se reduz os gastos, o que seria quase impossível dada a rigidez constitucional ou se aumentam os impostos. Entretanto, aumentar a carga tributária Brasileira, que já é de 33,17% do PIB, é desproporcional é só agravariam os problemas.

No contexto de manutenção dos Estados, todas as cartas estão no jogo. A proposta de reforma tributária do Senado Federal prevê transferências de impostos, quando o Imposto sobre transmissão por morte ou doação passa a ser de competência Federal.

Em que pese no Brasil haja a possibilidade de instituição de um novo imposto, devido à União, não acreditamos na criação de novo imposto sem a retirada de outros.

### **3. Outra possibilidade:**

Verdade é que há uma necessidade de redução da carga tributária sobre o consumo, e sua compensação poderá ocorrer através da tributação do patrimônio e, somente se houvesse a redução ou extinção de tributos seria justa a eventual criação ou majoração de outros. A seguir, apresentar-se-á possibilidades de instituição e aumento de tributos, a partir do que já vem disposto na Constituição Federal.

Embora previsto na Constituição de 1988<sup>419</sup>, ainda não foi regulamentado. Sua implementação somente seria razoável se houvesse uma alteração significativa na carga tributária sobre o consumo, quando se justificaria aumentar de forma modesta a tributação sobre o patrimônio.

---

<sup>419</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Deve abranger pessoas físicas e jurídicas. Correspondente a um acúmulo patrimonial superior a determinado valor por determinado período (a título de exemplo, a cada 2 milhões de reais pelo período de 5 anos). Explica-se:

O salário médio do brasileiro em 2019 foi de R\$2.300,00 (dois mil e trezentos reais)<sup>420</sup>, o que para atingir 2 milhões levaria o trabalho de uma vida toda (869,56 meses /12 = 72,46 anos), enquanto a expectativa de vida é de 76.6 anos<sup>421</sup>. Logo, levando-se em consideração a média salarial e a expectativa de vida no ano de 2019, seria necessária uma vida inteira para se acumular tal cifra. Logo, se acumulou esse patrimônio em cinco anos, terá sim capacidade contributiva para pagar uma pequena parcela disso (algo não superior a 5%).

Pesquisa estima que o 1% mais rico da população brasileira detém 49% de toda a riqueza familiar do País, que chega a US\$ 3,5 trilhões<sup>422</sup>. Destaca-se que o valor de referência foi de um milhão de dólares americanos, algo hoje em torno de 5,5 milhões de reais.

Por outro lado, a faixa mais pobre, que somava um quarto de todas as famílias brasileiras, compartilhava apenas 5,5% de toda a massa de rendimentos e variação patrimonial do País.

Seria uma das formas de redistribuição de renda a partir da tributação, desde que houvesse redução da carga tributária incidente sobre o consumo.

Verificamos, ainda, que como forma de compensar eventual queda na receita dos Estados Federados, esses poderiam aumentar os tributos em sede de patrimônio, especialmente aquele incidente sobre a transferência de patrimônio por doação e sucessão hereditária, cujas alíquotas máximas são limitadas a 8%, nos termos do art. 1º da Resolução nº 09 de 1992 do Senado Federal.

Não parece se enquadrar no contexto de justiça social que heranças e doações sofram baixa tributação. Ora, o Estado deve valorizar o trabalho, o estudo, o esforço comum

---

<sup>420</sup>IBGE, Trabalho e rendimento. Disponível em <https://educa.ibge.gov.br/criancas/brasil/nosso-povo/19626-trabalho-e-rendimento.html> acessado em 25/01/2021 às 15h43min.

<sup>421</sup>IBGE, disponível em [https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/29502-em-2019-expectativa-de-vida-era-de-76-6-anos#:~:text=Uma%20pessoa%20nascida%20no%20Brasil,9%20para%2080%2C1%20anos](https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/29502-em-2019-expectativa-de-vida-era-de-76-6-anos#:~:text=Uma%20pessoa%20nascida%20no%20Brasil,9%20para%2080%2C1%20anos.). Acessado em 25/01/2021 às 15h46min.

<sup>422</sup> Disponível em <https://revistapegn.globo.com/Noticias/noticia/2019/10/numero-de-milionarios-no-brasil-cresceu-1935-em-2019-mostra-relatorio.html#:~:text=A%20previs%C3%A3o%20C3%A9%20de%20que,US%24%203%2C5%20trilh%C3%B5es>. Acessado em 25/01/2021 às 15h52min

de cada indivíduo em sua geração e não permitir que se mantenham as oligarquias do Brasil Imperial.

Importante salientar que, em nossa opinião, as heranças sempre devem ser tributadas. Entretanto, as doações deveriam ser quando não destinada a instituições sociais sem fins lucrativos ou outras que visem garantir e proteger os cidadãos. À exemplo do que ocorre nos Estados Unidos, as doações para instituições filantrópicas são isentas e as demais são altamente tributadas<sup>423</sup>.

O aumento de impostos é injustiça com o povo brasileiro. Entretanto, se for para onerar, que sejam onerados os mais ricos e que detêm maior patrimônio. Não é uma oneração de 30%, 40%, mas algo que não passe de 20%, em nossa opinião. Atualmente a alíquota máxima do ITCMD é de 8%.

Ainda, a União Federal continuaria com suas demais competências tributárias, transferindo cada vez mais recursos para Estados Federados e Municípios, bem como a integralidade de serviços básicos essenciais como saúde e educação, ficando a seu encargo, *principalmente*, obras de infraestrutura que gerem o desenvolvimento do país, a exemplos de meios que viabilizem a produção, especial energia, e formas de escoação de produção (ferrovias, hidrovias e etc).

Evidentemente que eventual aumento de qualquer imposto exige que outro seja reduzido, como forma de equilíbrio.

Nesse sentido, entende-se necessário:

- a) A revisão do pacto federativo para delimitar as competências de cada ente, optando-se, assim, por uma gestão especialista em determinada área que, por isso, tende a ter maiores condições de prestar serviços com maior qualidade. A ideia é que o Estado ou o Município, por exemplo, fique um a encargo exclusivo da gestão da educação e outro da saúde, podendo assim especializar pessoal, dar treinamentos para capacitação do corpo técnico, otimizar os atos de gestão e os recursos que seriam reduzidos, dentro outros;
- b) Uma reforma tributária que vise simplificar a arrecadação e facilitar seu entendimento pelo contribuinte;

---

<sup>423</sup> GIFE. Mapa reúne informações sobre as regras de cada estado em relação ao imposto sobre doações. 15/10/2018. Disponível em <https://gife.org.br/mapa-reune-informacoes-sobre-as-regras-de-cada-estado-em-relacao-ao-imposto-sobre-doacoes/> acessado em 04/02/2021 às 00h45min.

c) A federalização do ICMS com distribuição paritária entre Estados e Municípios, resguardando-se percentual para investimento nas regiões menos desenvolvidas e, se necessário, a instituição de imposto ou aumento de algum imposto exige a redução de outro.

d) A atuação por parte do Judiciário de uma forma mais incisiva e combativa aos benefícios fiscais inconstitucionais ou a qualquer ato que atente com as cláusulas pétreas brasileiras.

Por fim, não basta apenas alterações legislativas que visem corrigir problemas que perduram anos, mas sim que a população se conscientize sobre a importância de pagar adequadamente os tributos, bem como acompanhar a gestão dos recursos públicos.

## **Bibliografia**

AGUIAR, Raphael Sérgio. As peculiaridades das regras de preços de transferência no Brasil frente as recomendações internacionais. P. 253-254. In ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de (organizador). Tributação e desenvolvimento – volume 1. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11ª ed. ver., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2017.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª ed. São Paulo: Saraiva. 2014.

BARKER, William B. Concorrência tributária Interestadual como reflexo da concorrência tributária internacional. In DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 9ª ed. Atualizada e ampliada. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BECHARA, Carlos Henrique Tranjan. CARVALHO, João Rafael L. de Gândara de. Federalismo e tributação: Entre competição e cooperação, p. 34-54. In DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 1. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

BENTO, Ines Pisco. O Federalismo Fiscal na Constituição Portuguesa. P. 183-258, LIII BOLETIM Ciências Economicas 183 (2010).

BONAVIDES, Paulo. Ciência Política. 18ª ed. São Paulo: Malheiros. 2011.

BRASIL. Tesouro Nacional. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019, 2020. Disponível em

[https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:32076](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076) acessado em 04/02/2021.

CALIENDO, Paulo. O Federalismo Fiscal e o princípio da subsidiariedade. P. 97-112. *In* DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 1. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e teoria da Constituição. 7ªed. Coimbra, Almedina, 2003.

CARDOSO, Alessandro Mendes. MARTINS, Simone Bento. *In* DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Guerra Fiscal no Brasil. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 12ªed. rev. ampl. actual. de acordo com as Emendas Constitucionais ns. 19/98 e 20/98. Brasil: Malheiros Editores, 1999.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. Direito Constitucional. 13ª ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte, Del Rey, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. *In* CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2ª ed., rev. E amp. São Paulo: Noeses, 2014.

CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. 16ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. Alterações Constitucionais do ICMS, Guerra Fiscal, Competição Tributária e Melhora do Ambiente de Negócios no Brasil. Coleção Academia-Empresa 9. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.

\_\_\_\_\_, José Maurício. Considerações sobre o Federalismo Fiscal Brasileiro em uma perspectiva comparada. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. ISSN 1646-9127. A. 3, nº 3 (2010), p. 97-122

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COURINHA, Gustavo Lopes. BEPS e o sistema tributário Português: uma primeira incursão. SERRANO, Maria Vittoria. O Federalismo Fiscal na Itália entre lacunas normativas e Incongruências operacionais. In DERZI, Misabel de Abreu (organizadora). *Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual*. Volume 2. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

DALLARI, Damo de Abreu. *Elementos da teoria geral do Estado*. 32ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de princípios constitucionais: elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada*. 2ª ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

FARIA, Maria Teresa Barbot Veiga de. Paraísos fiscais: formas de utilização e medidas de combate à evasão fiscal. In *Ciência e Técnica Fiscal: Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*. ISSN 0870-340X. N. 409-410 (2003).

FRIEDE, Reis. *Curso de ciência política e teoria geral do Estado: Teoria Constitucional e relações internacionais*. 5ª ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2013.

FILHO, Antônio Reinaldo Rabelo. ROMANO, Ana Carolina Magliano Ribeiro. A Guerra Fiscal: Causas e Consequências. In DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves

Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Guerra Fiscal no Brasil. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

GUZMAN, Norma Caballero. Duas revoluções pragmáticas: para a paz fiscal perpétua entre as nações. In DERZI, Misabel de Abreu JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 1. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

HARADA, Kioshi. Direito Financeiro e Tributário. 20ª ed. rev. e ampliada. São Paulo: Atlas. 2015.

ICHIHARA, Yoshiaki. Princípios da legalidade tributária na Constituição de 1988. São Paulo: Atlas, 1994.

JUNIOR, Salvador Cândido Brandão. Federalismo Fiscal e ICMS: Estados membros em Guerra Fiscal. Série doutrina Tributária v. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

JUNIOR, Onofre Alves Batista. OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. Que pacto federativo? Em busca de uma teoria normativa adequada ao federalismo fiscal brasileiro. In DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 1. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

KALUME, Célio Lopes. JUNIOR, Onofre Alves Batista. Guerra Fiscal, crédito fictício e não cumulatividade: defazendo ilusões. In DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

KELSEN, Hans. Teoria geral do Estado. trad. de Fernando de Miranda. Coimbra: Arménio Amado Editor, 1938.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros. 2012.

MADEIRA, Anderson Soares. Manual de direito tributário. 8. ed. rev. e ampliada. - Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2014.

MALUF, Sahid. Teoria Geral do Estado. 26ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A unanimidade da aprovação dos Estados para a concessão de estímulos no ICMS – Cláusula Pétreia Constitucional. *In* DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais e a unanimidade constitucional. *In* CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2ª ed., rev. E amp. São Paulo: Noeses, 2014.

MATA, Juselder Cordeiro da. As contribuições sociais e sua interferência no Equilíbrio do federalismo fiscal brasileiro. *In* DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 1. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 10ª ed. ver atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 2015.

MENEGUETI, Pedro. CHAVES, Jefferson Nery. Aspectos relevantes da guerra fiscal do ICMS. *In* DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André

Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

MELO, José Eduardo Soares de. A guerra Fiscal: Causar e consequências. *In* DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de, 1689-1755. O Espírito das leis: as formas de governo, a federação, a divisão dos poderes, presidencialismo versus parlamentarismo. Introdução, tradução e notas de Pedro Vieira Mota. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

MORAES, Alexandre. Direito constitucional. 28ª ed. revista e atualizada até a EC ° 68 e Súmula Vinculante 31. São Paulo: Atlas. 2012.

MOREIRA, André Mendes. O Federalismo Brasileiro e a repartição de receitas tributárias. *In* DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 1. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

\_\_\_\_\_, André Mendes. ESTANISLAU, César Vale. RIBAS, Pedro Henrique Garzon. A guerra fiscal e o comércio eletrônico de bens tangíveis: Origens e efeitos da EC8715. *In* DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Guerra Fiscal no Brasil. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012.

\_\_\_\_\_, José Casalta. Direito Fiscal. 11ª ed. Coimbra: Editora Almedina, 2019.

OLIVEIRA, Júlio M de. PEREIRA, Andre Luiz dos Santos. Do Federalismo dualista ao federalismo de cooperação – A evolução dos Modelos de Estado e a Repartição do Poder de Tributar. P. 25-34. *In* DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 1. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. As Modificações do Federalismo e a repartição da competência tributária. *In* DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 1. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

QUEIROZ, Mary Elbe. QUEIROZ, Antônio Elmo. Guerra Fiscal e segurança jurídica. *In* DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 3. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

QUINTANS, Luiz César P. ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços). Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2008.

ROCHA, José de Albuquerque. Súmula Vinculante e democracia. São Paulo: Atlas, 2009.

ROUSSEAU, Jean Jacques. O contrato social.: princípios do direito político. Tradução: Antônio de Pádua Danesi. São Paulo: Martins Fontes. 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS Guerra Fiscal: redução da base de cálculo para fraudar a Constituição Federal. São Paulo: Editora Max Limonad, 2020.

SCAFF, Fernando Facury. Federalismo Fiscal Patrimonial e fundos de equalização. O Rateio dos Royalties do petróleo no Brasil. *In* Direito Financeiro, Econômico e Tributário (estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira). São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil. 2014.

SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 36ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Federalismo Fiscal, eficiência e legitimidade: O jurídico para além do formalismo constitucional, p. 75. *In* DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 1. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

SERRANO, Maria Vittoria. O Federalismo Fiscal na Itália entre lacunas normativas e incongruências operacionais. *In* DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 2. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

STEPAHN, Paul B. Guerras Fiscais nos Estados Unidos. *In* DERZI, Misabel de Abreu. JUNIOR, Onofre Alves Batista. MOREIRA, André Mendes (organizadores). Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual. Volume 2. 2ª ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

TAVARES, André Ramos. Curso de Direito Constitucional. 12ª ed. Rev. E atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 18ª ed. Revista e atualizada até a EC 35 de 20.12.2001. São Paulo, Malheiros. 2002..

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 8ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

**Leis:**

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 06 de outubro de 1988. Brasília/DF.

\_\_\_\_\_. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1981. Rio de Janeiro/RJ.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar 24 de 07 de janeiro de 1975. Brasília/DF.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar 87 de 07 de setembro de 1996. Brasília/DF.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003. Brasília/DF.

\_\_\_\_\_. lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília/DF.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Brasília/DF.

### **Resoluções e Portarias**

\_\_\_\_\_. Resolução nº 22, de 1989. Publicado no DOU de 22.5.1989. Brasília/DF.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 13, de 2012. Publicado no DOU de 26.4.2012. Brasília/DF.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 95, de 1996. Publicado no DOU de 06.05.1992. Brasília/DF.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 09, de 1992. Publicado no DOU de 06.05.1992. Brasília/DF.

\_\_\_\_\_. Portaria nº 76 de 26 de fevereiro de 2019.

PORTUGAL. Constituição da República Portuguesa de 2 de abril de 1976. Lisboa.

### **Regulamentos:**

BRASIL. Convênio ICMS Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ nº 133 de 12 de dezembro de 1997. Rio de Janeiro.

\_\_\_\_\_. Convênio ICMS Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ nº 190 de 15 de dezembro de 2017. Vitória/ES.

.

### **Jurisprudência:**

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 572762, Tribunal Pleno, julgado em 18/06/2008, MÉRITO DJe-167 DIVULG 04-09-2008 PUBLIC 05-09-2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 2906/RJ, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 29.06.2011;

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 2376/RJ, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 01.07.2011;

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 3674/RJ; Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 29.06.2011;

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 3413/RJ, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 01.08.2011;

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 4457/PR, Relator Min. MARCO AURÉLIO, DJe 01.07.2011;

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 3794/PR, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, DJe 01.08.2011;

STF, Tribunal Pleno, ADI 2688/PR, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, DJe 26.08.2011;

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 1247/PA, Relator Min. DIAS TOFFOLI, DJe 17.08.2011;

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 3702/ES, Relator Min. DIAS TOFFOLI, , DJe 30.08.2011;

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 4152/SP, Relator Min. CEZAR PELUSO, DJe 21.09.2011;

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 3664/RJ, Relator Min. CEZAR PELUSO, DJe 21.09.2011;

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 3803/PR, Relator Min. CEZAR PELUSO, DJe 21.09.2011;

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 2549/DF, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 03.10.2011 e

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 2352/ES, Relator Min. DIAS TOFFOLI, DJe 17.08.2011.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 1978 MC, Relator Ministro Nelson Jobim, julgado em 13/05/1999.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, RE 576155, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 12/08/2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, RE 406955 AgR/MG, Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento: 04/10/2011.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI nº 4565 MC, Relator Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 07/04/2011.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, RE 475551, Relator Ministro Cezar Peluso, julgado em 06/05/2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ARE 1255885 RG, Relator Ministro Presidente, julgado em 14/08/2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, AI 771659 AgR, Relator Ministro Marco Aurélio julgado em 25/11/2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, ARE 876019 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 04/08/2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, RE 1025986, Relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 05/08/2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma, ARE 1240723 AgR, Relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 11/05/2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma, ARE 831170 AgR, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 07/04/2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, RE 635688, Relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 16/10/2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma, RE 423658 AgR, Relator Ministro Carlos Velloso, julgado em 22/11/2005.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, ADI 1247 MC, Relator Ministro Celso de Mello, julgado em 17/08/1995.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma, AI 771659 AgR, Relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 25/11/2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma, HC 86465, Relator Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 06/02/2007.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, RE 628075, Relator Ministro Edson Fachin, julgado em 18/08/2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, ADI 1179, Relator Ministro Carlos Velloso, julgado em 13/11/2002.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, ADI 4705 MC-REF, Relator Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 23/02/2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, RE 851421 RG, Relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 21/05/2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, RE 912888, Relator Ministro Teori Zavascki, julgado em 13/10/2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, ADI 3631, Relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 10/10/2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, RE 1025986, Relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 05/08/2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, RE 582461, Relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 18/05/2011.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, ADI 2157 MC, Relator Ministro Moreira Alves, julgado em 28/06/2000.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, ADI 3936 MC, Relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 19/09/2007.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, ADI 3674 ED-segundos, Relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 05/08/2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, ADI 5467, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, ARE 665134. Relator Ministro Edson Fachin, julgado em 27/04/2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, ADI 939, Relator Ministro Sydney Sanches, julgado em 15/12/1993.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno, ARE 668974 RG, Relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 06/03/2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 48.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Súmula 573.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, Súmula 329.

#### **Teses e Dissertações:**

ANDRADE, Cátia Sofia Reis. O caso McDonald's: Explorando os limites da proibição de auxílios de Estado na luta contra o planeamento fiscal internacional. Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal apresentada a Universidade Católica Portuguesa. Porto: 2018, disponível em

[https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/28199/1/1.%20C%c3%a1tia%20Andrade\\_text](https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/28199/1/1.%20C%c3%a1tia%20Andrade_text)

[to%20integral%20da%20Disserta%c3%a7%c3%a3o\\_19.12.2018.pdf](#) acessado em 20/04/2020 às 16h30min

FERRARI, Bruna Camargo. Negócios híbridos e normas CFC: impactos para as multinacionais brasileiras da incorporação do projeto BEPS no direito brasileiro. Dissertação de Mestrado apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas. São Paulo, 2016, 194 pp. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17171> acessado em 21/02/2020 às 21h54min

GOMES, Francisco Figueira Rodeia de Bettencourt. Preços de transferência no âmbito do imposto sobre o rendimento. Dissertação de mestrado apresentada a Universidade de Lisboa. 2019, 77pp. Disponível em [https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/37590/1/ulfd137580\\_tese.pdf](https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/37590/1/ulfd137580_tese.pdf) acessado em 28/04/2020 às 01h51min

MINATO, Maki. Guerra fiscal: ICMS e o comércio eletrônico. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-18092015-140610/pt-br.php>. Acesso em: 2021-02-06

MOURA, José Carlos Cardoso de Serra e. O planeamento fiscal agressivo: o caso Irlandês. Dissertação de Mestrado em contabilidade e Finanças apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Porto, 2018 83 pp. Disponível em [https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/12929/1/jose\\_moura\\_MCF\\_2018.pdf.pdf](https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/12929/1/jose_moura_MCF_2018.pdf.pdf) acessado em 20/04/2020 às 17h43min.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Adequação do sistema tributário nacional à ordem econômica e social: uma proposta de reforma tributária. Tese de Doutorado apresentada ao programa de Pós Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife/ Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco PPGD/UFPE. Recife: O autor, 2013, 197pp. Disponível em

<https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/10924/1/Tese%20Carlos%20Valder.pdf>

acessado em 09/01/2021 às 22h57min.

NETO, Adylaise dos Santos Barbosa. Soberania fiscal e suas limitações na perspectiva internacional - o impacto quanto ao princípio da residência na forma de tributação das pessoas singulares. Dissertação de mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Coimbra. 2015,

disponível em [https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/21356/1/Adylaise\\_Neto.pdf](https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/21356/1/Adylaise_Neto.pdf) acessado em 20/04/2020 às 18h33min

SILVA, Geórgia Rodrigues Rocha. A Constituição Federal Brasileira e os aspectos gerais do imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre) na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas/Menção em Direito Constitucional. Coimbra, 2016.

VILELA, Hélder Borges. Soberania Fiscal na União Européia – Os Estado e o Mercado Interno. Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal apresentada a Universidade de Coimbra. Coimbra, 2016, 126pp. Disponível em

[https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/41208/1/tese\\_com%20ind%c3%adce.pdf](https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/41208/1/tese_com%20ind%c3%adce.pdf) em 18/03/2020 às 15h49min

### **Artigos e Revistas:**

FARIA, Maria Teresa Barbot Veiga de. Paraísos fiscais: formas de utilização e medidas de combate à evasão fiscal. In Ciência e Técnica Fiscal : Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos. ISSN 0870-340X. N. 409-410 (2003), p. 87-116.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. ISSN 1646-9127. A. 4, nº 2 (2011), p. 169-187

MORAIS, Rui Duarte. Paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados. In Revista da Ordem dos Advogados. ISSN 0870-8118. Ano 66, 3 (2006).

RIBEIRO, Maria de Fátima. MACIEL, Lucas Pires. O caso apple e a análise da governança corporativa versus planejamento tributário. Cadernos de Direito Actual Nº 7 Extraordinario. 2017.

**Artigos e Revistas eletrônicos:**

ABRAHAM, Marcus. Indesejável Guerra Fiscal e a LC 160/2017. Periódico jurídico-científico GEN Jurídico. 03.out.2017. Retirado de <http://genjuridico.com.br/2017/10/03/indesejavel-guerra-fiscal-e-lc-1602017/> acessado em 01/02/2021 às 04h07min

AMORIM, Lucas. Posição do STJ sobre ICMS vai contra objetivo da neutralidade fiscal. 31 de dezembro de 2014. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2014-dez-31/lucas-amorim-posicao-stj-icms-neutralidade-fiscal> Acessado em 01/02/2021 às 20h50min.

ÁVILA, Márcio. A soberania e o direito tributário internacional. Revista da Faculdade de Direito da UERJ, V.2, n. 22, jul./dez.2012. 11pp. Disponível em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/viewFile/1569/3054> acessado em 15/04/2020 às 16h20min

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal. Cadernos de finanças públicas. Brasília: –nº 7, ESAF: dez. 2006. Disponível em <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3856/1/Caderno%20VII.pdf> acessado em 25/01/2021 às 11h05min.

CAMPOS, Leonardo Nuñez. Planejamento tributário internacional: double irish and the dutch sandwich. RDIET, Brasília, V. 12, nº1, p. 580 – 596, Jan-Jun, 2017. Disponível em <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/7098> acessado em 17/04/2020 às 19:22.

CAPONE, Rodrigo Senne. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Planejamento tributário internacional: double irish arrangement. 20pp. Disponível em <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=53c94cef17f0ee08> acessado em 18/04/2020 às 16h07min.

DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e Relações federativas no Brasil. Revista de Sociologia e Política nº 18: 95-107, 2002. 95-107 pp. ISSN: 0104-4478 (versão impressa) e 1678-9873 (versão online). Disponível em <https://revistas.ufpr.br/rsp/article/view/3609/2866> acessado em 09/01/2021 às 21h49min.

FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. BONITO, Rafael Frattari. Treaty shopping: Planejamento tributário no plano internacional ou forma de abuso de direito. Revista da Faculdade de Direito da UERJ-RFD- Rio de Janeiro, v.1, n.23, 2013, ISSN 22363475 disponível em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/2204/4742> acessado em 28/04/2020 às 01h30min.

FUNARO, Hugo. SOUZA, Hamilton Dias de. Lei Complementar aprovada viabiliza fim da guerra fiscal. Revista Consultor Jurídico. 3 de agosto de 2017. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-ago-03/opiniao-lei-complementar-aprovada-viabiliza-fim-guerra-fiscal> acessado em 01/02/2021 às 11h20min.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Vendas on-line no Brasil: Uma análise do perfil dos usuários e da oferta pelo setor de comércio. (comunicado 95). Brasília: IPEA, 2011. Disponível em [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110602\\_comunicadoipea\\_95.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110602_comunicadoipea_95.pdf) acessado em 25/01/2021 às 10h33min.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. Interações (Campo Grande), Campo Grande, v. 20, n. 1, p. 239-255, Jan. 2019. Retirado de

<[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1518-70122019000100239&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1518-70122019000100239&lng=en&nrm=iso)>. Acessado em 01/02/2021

LUCHETE, Felipe. Lei tenta encerrar guerra fiscal até 2033 com perdão de dívidas antigas. Revista Consultor Jurídico. 8 de agosto de 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-ago-08/lei-tenta-encerrar-guerra-fiscal-2033-perdao-creditos>>. Acesso em 01/02/2021 às 11h24min.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do. Guerra Fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns Estados participantes. Econ. aplic., São Paulo, v. 12, n. 4, p. 677-706, outubro-dezembro 2008, p. 679. Disponível em <https://www.revistas.usp.br/ecoa/article/download/996/1008/1843>. acessado em 18/05/2020 às 22h40min

ORAIR, Rodrigo Octávio. GOBETTI, Sérgio Wulff. Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: uma análise das propostas de Criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Rio de Janeiro, dezembro de 2019. Disponível em [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2530\\_web.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2530_web.pdf) Acessado em 06/02/2021 às 23h20min.

PRADO, Sérgio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. Economia e Sociedade, Campinas, (13): 1-40, dez. 1999, p. 03. Disponível em <http://www.eco.unicamp.br/docprod/downarq.php?id=499&tp=a>. acessado em 18/05/2020 às 22:36h

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Súmula contra guerra fiscal pode cristalizar desigualdades. Revista Consultor jurídico, 31 de julho de 2012. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2012-jul-31/ricardo-lodi-sumula-guerra-fiscal-cristalizar-desigualdades> acessado em 13/01/2021 às 16h25min.

SCAFF, Fernando Facury. STF deve modular efeitos da súmula contra guerra fiscal. Revista Consultor Jurídico em 12 de junho de 2012. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2012-jun-12/contas-vista-stf-modular-efeitos-sumula-guerra-fiscal> acessado em 13/01/2021 às 17h55min.

\_\_\_\_\_, Fernando Facury. A ADPF 198, a unanimidade do Confaz e o federalismo fiscal brasileiro. Revista Consultor Jurídico. 9 de junho de 2020, 8h00. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-jun-09/contas-vista-adpf-198-unanimidade-confaz-federalismo-fiscal-brasileiro#sdfootnote1anc> acessado em 01/02/2021 às 12h21min.

SOUZA NETO, Gentil Ferreira de. Emenda Constitucional nº 87/2015 (Emenda do Comércio Eletrônico): origens, mudanças e consequências. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 20, n. 4446, 3 set. 2015. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/39282>. Acesso em: 25 jan. 2021.

TORRES, Heleno Taveira. Modulação de efeitos da decisão e o ativismo judicial. Revista Consultor Jurídico. 18 de julho de 2012. Disponível <https://www.conjur.com.br/2012-jul-18/consultor-tributario-modulacao-efeitos-decisoes-fundamental> em acessado em 13/01/2021 às 17h48min.

VARSAÑO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde. Planejamento e Políticas públicas. Brasília: IPEA, nº 15, jun de 1997. Disponível em [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6533/7/PPP\\_n15\\_Guerra.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6533/7/PPP_n15_Guerra.pdf) acessado em 25/01/2021 às 12h01min.

### **Propostas legislativas**

BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição 45/2019. Disponível em [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=node01t0ptetgssmqn1da80fzsceu625307750.node0?codteor=1728369&filename=Tramitacao-PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01t0ptetgssmqn1da80fzsceu625307750.node0?codteor=1728369&filename=Tramitacao-PEC+45/2019) acessado em 01/02/2021 às 16h49min.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição 110. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline> acessado em 01/02/2021 às 20h55min.

**Notícias:**

BRASIL. STF declara a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21 do Confaz. Supremo Tribunal Federal, 17/09/2014, Brasília/ DF. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=275382> acessado em 06/02/2021 às 21h37min.

PUTATURO, Chiara. (2019). *EU governments whitewash tax havens of Mauritius and Switzerland*. Disponível em <https://www.oxfam.org/en/press-releases/eu-governments-whitewash-tax-havens-mauritius-and-switzerland> acessado em 20/04/2020 às 17h30min.  
<https://valor.globo.com/empresas/noticia/2016/08/30/apple-deve-pagar-13-bilhoes-de-euros-em-impostos-a-irlanda-diz-ue.ghtml>

<https://www.jornaldenegocios.pt/empresas/tecnologias/detalhe/apple-paga-a-irlanda-14-mil-milhoes-de-euros-em-impostos-exigidos-por-bruxelas> em 27/04/2020 às 16h38min.