



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

OS DESAFIOS DO CUMPRIMENTO DA ISONOMIA DE ARRECADAÇÃO
TRIBUTÁRIA EM COMPARAÇÃO COM A LIBERDADE DO FEDERALISMO.
ANÁLISE DA NOVA SISTEMÁTICA DE ARRECADAÇÃO DO ICMS EM OPERAÇÕES
INTERESTADUAIS (EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015).

Matheus Meireles Madeiro

Rio de Janeiro
2018

MATHEUS MEIRELES MADEIRO

OS DESAFIOS DO CUMPRIMENTO DA ISONOMIA DE ARRECADAÇÃO
TRIBUTÁRIA EM COMPARAÇÃO COM A LIBERDADE DO FEDERALISMO.
ANÁLISE DA NOVA SISTEMÁTICA DE ARRECADAÇÃO DO ICMS EM OPERAÇÕES
INTERESTADUAIS (EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015)

Monografia apresentada como exigência para
conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato
Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do
Rio de Janeiro.

Orientador:

Camilo Fernandes Da Graça

Coorientadora:

Néli L. C. Fetzner

Rio de Janeiro
2018

OS DESAFIOS DO CUMPRIMENTO DA ISONOMIA DE ARRECADAÇÃO
TRIBUTÁRIA EM COMPARAÇÃO COM A LIBERDADE DO FEDERALISMO.
ANÁLISE DA NOVA SISTEMÁTICA DE ARRECADAÇÃO DO ICMS EM OPERAÇÕES
INTERESTADUAIS (EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015)

Monografia apresentada como exigência de conclusão de Curso
da Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do
Estado do Rio de Janeiro.

Aprovada em ____ de _____ de 2018. Grau atribuído: _____

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Desembargador Cláudio Brandão de Oliveira – Escola da Magistratura do Estado
do Rio de Janeiro – EMERJ.

Convidado: Prof. Claudio Carneiro Bezerra Pinto Coelho – Escola da Magistratura do Estado
do Rio de Janeiro – EMERJ.

Orientador: Prof. Camilo Fernandes da Graça – Escola da Magistratura do Estado do Rio de
Janeiro – EMERJ.

A ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – EMERJ – NÃO APROVA NEM REPROVA AS OPINIÕES EMITIDAS NESTE TRABALHO, QUE SÃO DE RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO AUTOR.

A Enaura, Crispiniano, Joannita e Geraldo, pela
felicidade que mostrou um mundo sem limites.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, pelo carinho, o amor e os aprendizados; pela motivação, paciência, as reflexões e a torcida incondicional na realização de todos os meus sonhos; por todos os beijos de boa noite como a segurança de um novo dia.

Aos meus padrinhos, por todos os momentos de apoio e felicidade; pelos sentimentos de tranquilidade e amor para viver de maneira sincera na busca de todas as conquistas.

A Marina, pela vida de felicidade em ter você perto de mim; pelo seu carinho incomparável em qualquer situação; e pelas horas de ajuda no estudo e a sua quase formação acadêmica paralela como bacharel em Direito.

A Leonardo, por mais um brinde ao longo da história; pelas lições aprendidas juntos; pelo sorriso em todos os momentos; pela segurança nas dificuldades e a emoção recíproca de cada vitória alcançada.

A Dara, pelo carinho de todas as horas, os planos traçados e a vontade de viver o nosso mundo; pelo sorriso que me faz sonhar; por discordar e me fazer enxergar a vida por todos os ângulos; pelo amor e pela amizade em todos os momentos.

A Livia, Luiza e Matheus, pelos sonhos compartilhados em nossa caminhada e a amizade como a conquista mais importante da EMERJ.

Ao professor Camilo, por todas as lições apresentadas ao longo da EMERJ; pela segurança e orientação para o desenvolvimento do trabalho; e pela confiança e vibração, dignas de um grande professor e um grande flamenguista.

A todos que me incentivaram na busca pelos objetivos diários de superação e crescimento para chegar até aqui.

“A diferença entre a morte e os impostos é que a morte não piora toda vez que Congresso se reúne”.

Will Rogers

SÍNTESE

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços é objeto de análises constantes dos estudiosos de direito, em razão de suas problemáticas cíclicas dentro do ordenamento jurídico. As irregularidades e inconstitucionalidades legislativas, bem como o fenômeno conhecido como “guerra fiscal”, a disputa entre os Estados-membros da federação brasileira em busca da maximização de arrecadação tributária, acompanham o ICMS desde sua criação, com origem ainda em seus tributos antecessores. Diante do fato de que os problemas advindos do tributo estiveram presentes em quase todos os regramentos constitucionais brasileiros e ainda ocorrem, o presente trabalho busca uma análise da sistemática legal e constitucional do ICMS com objetivo de alcançar uma conclusão acerca de sua compatibilidade com o pacto federativo estabelecido pela ordem constitucional.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1. O PACTO FEDERATIVO E SUAS DISTORÇÕES SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	12
1.1. A evolução do pacto federativo e sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro.....	20
1.2. Autonomia dos entes federados e sua aplicação sobre o sistema tributário nacional.....	23
2. AS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS DOS ENTES DA FEDERAÇÃO.....	26
2.1. A evolução do imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços – ICMS.....	30
2.2. O ICMS na Constituição Federal de 1988.....	36
2.3. O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).....	41
2.4. As operações interestaduais e a emenda constitucional nº 87/2015.....	45
3. O ICMS E SUA INCOMPATIBILIDADE COM O PACTO FEDERATIVO.....	60
CONCLUSÃO.....	68
REFERÊNCIAS.....	71

SIGLAS E ABREVIATURAS

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direita de Inconstitucionalidade

ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

Art. - Artigo

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

ICM – Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações

LC – Lei Complementar

Nº – Número

PEC – Proposta de Emenda à Constituição

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

INTRODUÇÃO

A proposta do trabalho é analisar o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços (ICMS) e seus questionamentos constantes dentro do ordenamento jurídico nacional, através de uma ótica constitucional do tributo. Observado o aspecto de autonomia intrínseco aos preceitos do pacto federativo, busca-se uma conclusão acerca das necessidades de controle dos Estados-membros sobre as disposições do imposto.

Historicamente o ICMS tem sido pauta de debates em razão de sua ligação com o fenômeno conhecido como guerra fiscal. Composto por diferentes elementos de conceituação, trata-se da disputa entre os entes da federação, através da gestão de seus tributos, para atrair maiores investimentos e impulsionar o desenvolvimento em seu âmbito federativo.

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho¹:

na multiplicidade de aspectos que podem ser levantados pelo desacordo de opiniões entre as pessoas políticas de direito constitucional interno, dúvidas não há de que se estabeleceu aquilo que chamamos de “guerra fiscal” entre as unidades da federação. A expressão assume indisfarçáveis conotações políticas, mas reflete, também, no campo de sua amplitude semântica, um plexo de relações jurídicas não conciliadas segundo os princípios da harmonia que o constituinte de 1988 previu.

Considerada a noção de cooperação inerente ao conceito de federação, questiona-se a manutenção do tributo em seus aspectos atuais exclusivamente pela necessidade de garantia de fonte de receita tributária aos Estados-membros. Embora incontestável a necessidade de fontes de renda para o exercício pleno da autogestão do ente federado, é preciso compatibilizar o aspecto financeiro com os princípios e regras do ordenamento jurídico.

Desde a década de 30, momento em que o tributo antecessor do ICMS saiu da esfera federal e passou para a esfera estadual, lesões ao pacto federativos e aos princípios constitucionais passaram a se apresentar de maneira cíclica.

As soluções apresentadas cumpriram com as necessidades imediatas de contenção das disputas entre os entes da federação, uniformização de arrecadação do imposto, desoneração da carga tributária em face do consumidor de mercadorias e serviços e, recentemente, equilíbrio no produto da arrecadação do ICMS em operações interestaduais. Entretanto, mantido o núcleo problemático das questões, ainda não se obteve uma solução definitiva do aspecto macro do tributo, sua competência estadual determinada de maneira equivocada.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 25.

Diante desse cenário de questionamentos constantes acerca do ICMS e sua aparente pré-disposição para manutenção da guerra fiscal se desenvolve o tema do trabalho.

É necessário a apresentação e compreensão da sistemática do imposto, determinada pelo texto constitucional e pelas leis que tratam sobre ele.

Sabe-se que o todos os institutos jurídicos estão inseridos dentro do ordenamento jurídico em submissão aos mandamentos da Constituição Federal e, portanto, é preciso uma comparação das considerações do ICMS com as teorias constitucionais para que seja verificado se existe compatibilidade dessa espécie tributária com os preceitos emanados pelas regras e princípios a que está submetida.

No primeiro capítulo, pretende-se a apresentação da matéria em seu aspecto constitucional, a consideração dos conceitos que permeiam o ordenamento jurídico brasileiro em seus princípios e normas de organização político-administrativa e do Sistema Tributário Nacional.

Identificadas as diretrizes do sistema constitucional brasileiro, no segundo capítulo será apresentada a atuação dos entes federados – com ênfase aos Estados-membros – nos limites de suas competências tributárias. O desenvolvimento da tese apresentará a sistemática do ICMS em suas definições legais e constitucionais, sua evolução histórica e análise de seus questionamentos, especificamente sobre a recente alteração na arrecadação do tributo em operações de comércio interestadual (Emenda Constitucional nº 87/2015).

Pretende-se, no último capítulo, a fixação de uma tese conclusiva acerca das premissas constitucionais existentes dentro do ordenamento jurídico e a sistemática legal definida para arrecadação e disposição do tributo ICMS. Dessa forma, será apontado se o regramento conferido ao imposto é compatível com o pacto federativo e, caso contrário, qual a razão e soluções possíveis.

No desenvolvimento do trabalho foi utilizado o método hipotético-dedutivo através da apresentação das teorias doutrinárias aplicáveis ao problema levantado, o posicionamento jurisprudencial acerca das matérias submetidas ao Poder Judiciário, das normas jurídicas e consideração de hipóteses para análise do conjunto.

Através da análise de legislação, doutrina e jurisprudência aplicáveis ao caso, pretende-se a fixação da tese conclusiva, a fim de que esteja embasada de acordo com os rumos da pesquisa e argumentos que elucidam as questões apresentadas.

1. O PACTO FEDERATIVO E SUAS DISTORÇÕES SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Na Constituição do Estado Brasileiro foi determinado o pacto a ser seguido por todos os entes integrantes de uma unidade nacional. A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988, manteve a ideia histórica de federalismo descentralizado através do qual o núcleo do poder foi dividido para formação de diversos entes federados titulares com autonomia administrativa e governamental, de acordo com seus interesses regionais². Assim nasceram os entes políticos que compõem o Estado Brasileiro, União, Estados-membros e Municípios.

O sistema de uma federação pode ser definido como uma técnica de distribuição de poder, destinada a coordenar competências constitucionais das pessoas políticas de direito público interno. No Brasil estas pessoas são a União, os Estados-membros, e os Municípios.

Dentro dessa dinâmica de divisões pode ser encontrado o sistema de competências constitucionais inerente aos tributos de arrecadação do poder público. Apresentando-se de forma antagônica as diretrizes do sistema federativo, percebe-se que no Brasil as ideias de cooperação, crescimento conjunto, participação e isonomia são deixadas de lado quando comparadas com a necessidade de arrecadação tributária de cada ente federativo.

O Sistema Tributário Nacional, em sua divisão de competências constitucionais para arrecadação dos tributos inerentes a cada ente da federação, criou uma realidade de disputa entre as esferas do poder público. A arrecadação tributária, fonte primordial de recursos do Estado, enseja a chamada guerra fiscal³, uma disputa entre os entes federados para que possam arrecadar mais tributos em detrimento dos outros.

A liberdade que o federalismo confere para cada uma das unidades integrantes da federação acentua o desequilíbrio existente entre as regiões do país e faz com que os Estados-membros foquem exclusivamente em sua órbita de arrecadação e desenvolvimento.

Embora a Constituição Federal apresente em diversas passagens o princípio do federalismo assimétrico⁴, o que se percebe na prática é um desejo de autossuficiência dos entes

² BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de Direito Constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 924-925.

³ “Guerra fiscal” é a expressão utilizada pela doutrina nacional para apontar as disputas de arrecadação manifestadas pela concessão de isenções tributárias, definições de alíquotas abaixo da média nacional e outras medidas administrativas com objetivo de incremento na receita tributária do ente da federação em detrimento dos demais.

⁴ O princípio do federalismo assimétrico pode ser definido como a busca do equilíbrio entre os interesses diversos e antagônicos que existem entre as pessoas de direito público interno integrantes de uma federação, em razão de

federados mais ricos, em desprestígio e falta de cooperação com os mais pobres. O federalismo assimétrico é a busca do equilíbrio, da cooperação, do entendimento entre as ordens jurídicas parciais perante o poder central. Como em muitos casos os interesses de uns se sobrepõem às necessidades de outros, a lei busca evitar esta disputa e cria mecanismos para que se mantenham os ideais de um sistema baseado na ideia de federação. Quando nos deparamos com a arrecadação tributária a assimetria existente dentro da República se acentua, criando uma disparidade econômica.

O federalismo é uma teoria política que se apresenta na busca de pontos em comum para todos os Estados que se agrupam e formam os chamados entes federados. Diferente é o conceito de federação, que é a representação do federalismo no plano constitucional.

A federação é, portanto, a forma de organização de um Estado pelos ideais do federalismo através de sua inserção dentro do texto da Constituição Federal, instrumento legal que compõe o ápice do ordenamento jurídico.

A forma de organização constitucional que define o Estado como federado traz a prerrogativa de auto-organização dos entes federados. Esse ponto é a chave para entender as disparidades existentes entre aqueles que compõem uma Federação.

A autonomia dos integrantes de uma federação se apresenta como forma de exercício das próprias prerrogativas administrativas, através de formação de um governo próprio, legislação própria e auto-organização administrativa. Entretanto, o texto da Constituição Federal se apresenta de forma hierarquicamente superior para todos os entes federados, exigindo que suas normas e princípios gerais sejam obrigatoriamente respeitados e repetidos dentro do sistema legal e administrativo praticado.

Esse é o chamado regime federativo. Há regime federativo quando os Estados-membros têm a possibilidade, garantida pela própria Constituição Federal – fundamento de validade e eficácia do ordenamento federativo –, de elaborar suas próprias constituições, observados os princípios constitucionais insertos na Constituição Federal, e cooperam como entidades distintas na formação da vontade nacional⁵.

A teoria constitucional acerca do federalismo se aplica ao Sistema Tributário Nacional. A Constituição Federal brasileira, em seu título VI – Da Tributação e do Orçamento – informa artigos específicos que buscam a efetivação dos princípios federativos, a fim de que todos os

sua autonomia administrativa e governamental. Trata-se da garantia de uma unidade em meio a diversidade que compõe um sistema federativo.

⁵ BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-membros em “Guerra Fiscal”* – Série Doutrina Tributária v. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 33.

integrantes da federação atuem ao mesmo tempo de forma independente e pela manutenção da unidade.

Em um cenário de arrecadação tributária, as disparidades regionais dos integrantes da federação se apresentam primordialmente nas diferenças de riquezas e desenvolvimento. Embora a federação busque uma unidade na diversidade⁶, cria-se um conflito entre o direito de auto-organização – gestão administrativa – e a busca pelo desenvolvimento conjunto. Nasce o conflito fiscal, as disputas pela arrecadação tributária mais eficaz.

O ordenamento jurídico brasileiro, buscou atenuar os impactos da guerra fiscal e efetivar uma tributação de caráter justo e isonômico entre os entes federados através de medidas de caráter administrativo e regulamentar.

Exemplo de medida de implementada no ordenamento pode ser identificado na criação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ⁷ –, integrado pelos secretários de fazenda dos estados da federação e do distrito federal, objetivou a harmonização da capacidade ativa tributária. Nesse âmbito passaram a se desenvolver políticas regulamentares para balancear a liberalidade que o sistema federado confere e objetivar um crescimento isonômico das receitas tributárias inerentes aos membros da federação.

A atuação do CONFAZ ocorre primordialmente com relação ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços – ICMS⁸ –, tributo que se apresenta no cenário nacional como a principal fonte de renda dos estados da federação.

O ICMS possui sua definição básica segundo os ditames da Constituição Federal. O artigo 155, inciso II, da Constituição Federal aponta a diretriz mais marcante do tributo em questão, a competência de instituição e arrecadação em favor dos Estados-membros e do distrito federal. O núcleo do fato gerador do tributo é a circulação de mercadoria ou a prestação de determinados serviços especificamente identificados pela Constituição e pela lei que regula o imposto (Lei Complementar nº 87/1996⁹).

⁶ Ibid., p. 32

⁷ Compete ao Conselho Nacional de Política Fazendária, promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição Federal (ICMS), de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar n 24, de 7 de janeiro de 1975.

⁸ O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pode ser definido como o tributo de arrecadação dos Estados-membros que possui como fato gerador a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior. Entende-se por circulação de mercadoria a mudança de titularidade jurídica do bem e não a mera movimentação física.

⁹ BRASIL. *Lei Complementar nº 87*, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/cciv/il_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 01 abr. 2018.

Em razão da diferença histórica de desenvolvimento entre as regiões do país, a arrecadação de um imposto que foca essencialmente nas atividades de comércio e oferecimento de determinados serviços se apresenta de forma desproporcional, o que leva ao questionamento acerca do ideal da repartição constitucional dos recursos tributários em busca do objetivo de desenvolvimento equitativo do Brasil.

Antes mesmo da criação do ICMS como tributo incidente sobre o fato gerador da comercialização, as espécies tributárias antecessoras já demonstravam as dificuldades do Sistema Tributário Nacional no cumprimento das determinações do pacto federativo. Conforme será observado, a necessidade de constituição de receitas tributárias se apresenta como interesse que se sobrepõe de maneira equivocada aos princípios da Constituição, o que implica em conflitos dentro da federação.

A necessidade de garantia de um equilíbrio mínimo entre a cooperação dos entes federados e a autonomia que a ideia de federação emana, é o principal desafio que surge a partir do ICMS.

Atrelada a essa realidade de desequilíbrio econômico acentuado entre as regiões do país, há muito surgiu a questão acerca das políticas públicas de incentivo para a comercialização de produtos e serviços. A atuação administrativa dos estados acentuou as disputas e os objetivos do CONFAZ se mostraram ainda mais necessários para equilibrar a liberdade federativa e os princípios da isonomia tributária entre os entes da federação e do desenvolvimento nacional equitativo.

Questões pontuais foram elaboradas para atenuação dos efeitos da disputa entre os estados. Alíquotas uniformes, redução da autonomia de disposição do tributo, não-cumulatividade do imposto, deliberações no âmbito federal acerca dos benefícios tributários e outras medidas são exemplos de tentativas.

Recentemente a desigualdade de desenvolvimento das regiões do país foi agravada com o implemento das tecnologias do comércio eletrônico. Com a possibilidade de venda a distância de produtos, muitas empresas passaram a se posicionar exclusivamente nas regiões mais desenvolvidas, impactando ainda mais a arrecadação das regiões economicamente menos desenvolvidas. Ainda que a Constituição Federal previsse, desde sua promulgação, um sistema de arrecadação do ICMS em operações interestaduais, a nova realidade do comércio eletrônico fez surgir uma necessidade de alteração dessa sistemática.

O implemento da tecnologia dentro do cenário de disputa de arrecadação tributária entre os entes da federação favoreceu os estados mais ricos do país que, sem a necessidade de

incentivos fiscais ou políticas administrativas, se beneficiaram das receitas provenientes do ICMS devido na circulação interestadual de mercadorias. No sistema que se apresentava até o início do ano de 2016, as regiões mais desenvolvidas do país obtinham a concentração da produção, desenvolvimento da indústria e do comércio locais e arrecadação pelo fato gerador do tributo.

Em um primeiro momento, objetivando atenuar os efeitos do comércio eletrônico, o CONFAZ editou o Protocolo ICMS 21/2011¹⁰. A medida buscou uma divisão diferenciada para arrecadação do ICMS nas operações interestaduais, beneficiando tanto os Estados produtores e remetentes das mercadorias quanto os Estados destinatários.

Ao dispor sobre arrecadação tributária, o CONFAZ usurpou a competência do Congresso Nacional para legislar. Em observância aos preceitos constitucionais, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) 4628 e 4713, declarou inconstitucional o Protocolo ICMS 21/2011. Com a decisão, somente as regras previstas na Constituição Federal deveriam ser aplicadas para a dinâmica de arrecadação tributária do ICMS em operações interestaduais.

A realidade econômica desequilibrada entre os estados da federação aumentou a disparidade de arrecadação tributária diante do implemento das novas tecnologias de comércio. A guerra fiscal existente se agravou, tornando ainda mais frágil a ideia de pacto federativo quando observada a federação pela ótica tributária.

A questão da arrecadação tributária nas operações interestaduais fez surgir novo conflito entre os estados, que ao longo de todo o período da República sempre se encontraram diante de uma realidade de disputa, em contradição ao conceito de federação.

Até o ano de 2015, a Constituição Federal previa um regramento específico para o recolhimento do ICMS em operações interestaduais. Segundo as normas constitucionais pretéritas, duas situações deviam ser observadas em razão de operações interestaduais de circulação de mercadoria: a) mercadoria com destino para outro estado da federação, onde o consumidor é contribuinte do ICMS e adquire o produto com intuito de revende-lo; e b) mercadoria com destino para outro estado da federação, onde consumidor adquire o produto para seu proveito, independentemente de ser contribuinte do ICMS¹¹.

¹⁰ BRASIL. *Protocolo ICMS nº 21*, de 01 de abril de 2011. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legi_slacao/protocolos/2011/pt021_11>. Acesso em: 20 jun. 2017.

¹¹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 jun. 2017.

Antes da Emenda Constitucional nº 87/2015, na primeira situação indicada, o ICMS deveria ser recolhido para o estado de origem da mercadoria no valor correspondente a alíquota interestadual definida pelo CONFAZ; para o estado destinatário da mercadoria caberia a diferença entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna (art. 155, §2º, inciso VII, alínea ‘a’, e inciso VIII, Constituição Federal – antes da Emenda Constitucional nº 87/2015). Já na segunda situação apresentada, o ICMS deveria ser recolhido somente para o estado de origem da mercadoria, no valor de sua alíquota interna (art. 155, §2º, inciso VII, alínea ‘b’, Constituição Federal – antes da Emenda Constitucional nº 87/2015)¹².

Exatamente em razão da sistemática pretérita, foi editado pelo CONFAZ o Protocolo ICMS nº 21/2011, que buscava reduzir o desequilíbrio na arrecadação do ICMS entre os Estados produtores e destinatários de mercadorias. Isso, porque, a prática comercial através de plataformas de internet, ou mesmo via telefônica, culminou com a realidade de recolhimento do tributo somente para os estados produtores das mercadorias.

A atuação do órgão fazendário se apresentou de forma ineficaz em razão de sua incompetência para a edição das normas de caráter tributário.

Objetivando um reequilíbrio da arrecadação entre os estados da federação, o legislador constituinte derivado editou a Emenda Constitucional nº 87/2015, que alterou as normas de recolhimento do ICMS nas operações interestaduais de circulação de mercadoria.

A partir do ano de 2016, com a vigência da Emenda Constitucional nº 87/2015¹³, mercadorias com destino para outro estado da federação, passaram a ser tributadas da seguinte forma: independentemente de o consumidor do estado de destino da mercadoria ser contribuinte do ICMS, e, ainda, se adquiriu a mercadoria como consumidor final ou com objetivo revenda, caberá ao estado de origem a alíquota interestadual e ao estado de destino a diferença entre a alíquota interestadual e a sua alíquota interna (art. 155, §2º, inciso VII, Constituição Federal)¹⁴.

A identificação do adquirente do produto como consumidor final ou comerciante com objetivo de revenda passou a ser relevante somente para a identificação do sujeito responsável pelo recolhimento do imposto – o destinatário ou o remetente do produto (art. 155, §2º, inciso VIII, Constituição Federal). Assim é que, se o destinatário da mercadoria for também contribuinte do ICMS, ou seja, for comerciante e adquirir a mercadoria com intuito de revenda, caberá a ele a responsabilidade de recolhimento da diferença entre a alíquota interna do ICMS

¹² Ibid.

¹³ BRASIL. *Emenda Constitucional nº 87*, de 16 de abril de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm#art1>. Acesso em: 20 jun. 2017.

¹⁴ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2016, p. 628-636.

de seu estado e a alíquota interestadual (art. 155, §2º, inciso VIII, alínea 'a', Constituição Federal). No caso de o destinatário não ser contribuinte do imposto, o recolhimento da diferença entre a alíquota interna do ICMS do estado de destino e a alíquota interestadual será de responsabilidade do remetente (art. 155, §2º, inciso VIII, alínea 'b', Constituição Federal).

Percebe-se que o objetivo do legislador constituinte derivado foi o mesmo dos membros do CONFAZ, o reequilíbrio da sistemática de arrecadação do ICMS em operações interestaduais. A nova norma constitucional procurou reestabelecer os princípios da isonomia tributária e do desenvolvimento nacional equitativo, prestigiando os ideais da federação.

A situação sob análise demonstra os efeitos que a disputa de arrecadação provoca sobre os entes da federação. Diante de uma realidade onde não há um equilíbrio de riquezas entre todos aqueles que compõem a federação brasileira, são constantes os conflitos e as necessidades de intervenção para garantia da unidade do sistema federado.

A medida de reequilíbrio econômico-financeiro tentada pelo legislador constituinte derivado também se apresentou deficiente, culminando em erros que acentuaram a guerra-fiscal.

A generalidade da nova regra, sem consideração acerca das desigualdades econômicas e financeiras do país, fez com que o CONFAZ editasse o Convênio ICMS nº 93/2015¹⁵. Através desse regulamento, o órgão dispôs sobre os procedimentos a serem observados no recolhimento do ICMS em operações interestaduais por parte dos contribuintes.

A aplicação dessas novas normas para o recolhimento do ICMS em operações interestaduais se apresentou com objetivo específico, o reequilíbrio da arrecadação tributária no território nacional em face da realidade das tecnologias do comércio eletrônico. Entretanto, em virtude das pressões políticas e ausência de estudos específicos sobre os impactos sobre a economia nacional, as reformas acabaram trazendo outros problemas.

O convênio ICMS nº 93/2015, em sua cláusula nona, afirma que suas normas são aplicáveis aos contribuintes optantes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional. A aplicação das disposições do convênio para as empresas integrantes do Simples Nacional implica em subversão do regime de tributação diferenciada a que estas empresas estão submetidas, definido pelo artigo 170, inciso IX, da Constituição Federal.

¹⁵ BRASIL. *Convênio ICMS nº 93*, de 17 de setembro de 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15>. Acesso em: 20 jun. 2017.

A cláusula segunda do convênio ICMS nº 93/2015 afirma que o contribuinte que realizar operações de circulação de mercadoria com destino para outra unidade da federação deverá observar a alíquota interestadual para o recolhimento do ICMS correspondente ao estado de origem, e a diferença da alíquota interestadual e a alíquota interna do estado de destino para o recolhimento do ICMS correspondente a este. A aplicação desta cláusula para as empresas integrantes do Simples Nacional altera a tributação diferenciada a que estas empresas estão submetidas, pois a Lei Complementar nº 123/2006, que rege a matéria, expressamente prevê que estas empresas deverão recolher o ICMS – assim como outros tributos – mediante documento único de arrecadação, com contribuição mensal (art. 13, inciso VII, Lei Complementar nº 123/2006¹⁶).

Percebe-se, portanto, que as disposições de um convênio editado no âmbito do CONFAZ teriam alterado as definições de tributação diferenciada dos integrantes do Simples Nacional, impostas pela Constituição Federal em seu artigo 170, inciso IX, e pela Lei Complementar nº 123/2006.

A discussão foi levada até o Supremo Tribunal Federal e será analisada em duas ADI, de números 5464¹⁷ e 5469¹⁸. Na ADI 5464 o STF já deferiu medida liminar que sustou os efeitos da cláusula nona do convênio ICMS nº 93/2015.

A aplicação da sistemática diferenciada de tributação do ICMS em operações interestaduais, com adoção das normas do Convênio ICMS 93/2015, pode gerar um desequilíbrio econômico-financeiro nas micro e pequenas empresas. Estas pessoas jurídicas estão sujeitas a outro sistema de tributação, instituído pela Lei Complementar nº 123/06, em cumprimento do artigo 170, inciso IX, da Constituição. Trata-se de nova discussão decorrente de normas que procuraram atenuar as disparidades de arrecadação tributária entre os estados.

Inevitavelmente a guerra fiscal causa impactos em todos os âmbitos relacionados à arrecadação tributária. As relações entre os estados da federação devem cumprir objetivos de harmonia e cooperação em busca do desenvolvimento nacional equitativo. Deve haver isonomia entre os entes da federação. Por outro lado, é preciso observar que o desenvolvimento nacional vai além da mera arrecadação tributária, possui relação com todo o sistema de produção e comércio que está integrado dentro da ordem econômica e financeira do país.

¹⁶ BRASIL. *Lei complementar nº 123*, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 20 jun. 2017.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 5464*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4918380>>. Acesso em: 17 jun. 2017.

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 5469*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4922493>>. Acesso em: 17 jun. 2017.

No âmbito do Estado Federal, em que a unidade convive com a diversidade, verifica-se a acentuada primazia de disparidades políticas e sociais, somadas a crises financeiras, em que os recursos destinados à consecução de tarefas públicas perdem-se na distorção de interesses regionais.

Esse antagonismo que a prática da arrecadação tributária possui com a ideia de federação tem caráter histórico e produz intermináveis problemas dentro da órbita de desenvolvimento do Estado. Ao invés de tentar solucionar a falha do sistema tributário e prestigiar o princípio do federalismo assimétrico, o que se percebe é uma contínua produção de emendas constitucionais e alterações legais sem a eficácia esperada para a garantia das necessidades dos integrantes da República.

A análise histórica do ICMS permite a conclusão acerca de sua inserção dentro da esfera federativa equivocada. A definição de competência estadual do tributo estimula o conflito entre os estados. Não se trata de uma disputa originada pela capacidade ativa tributária do ente federado – essa capacidade é inerente a sua própria existência e necessidade de auto-organização. Trata-se de disputa que existe exclusivamente em razão dos efeitos do tributo, que ultrapassam as fronteiras regionais.

Questiona-se, portanto, essa definição constitucional de competência estadual para o ICMS. O tributo está localizado em uma esfera da federação que não condiz com sua própria natureza.

Mantida a estrutura atual do ICMS o que se percebe é a aparição cíclica de problemas que implicam sempre no mesmo dano, lesão ao pacto federativo nacional.

1.1. A evolução do pacto federativo e sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro

Historicamente a formação do Estado Brasileiro ocorreu através de um movimento centrífugo, ou seja, uma foça de aglutinação dos entes federados que partiu de um eixo central que abriu mão de sua soberania em favor daqueles que viriam compor a federação.

No princípio havia um Estado unitário, que se descentralizou para formar unidades autônomas de poder¹⁹. Desse movimento nasceu a federação brasileira.

Diferentemente do Estado Federado, o Estado Unitário é aquele onde existe somente um governo estatal que dirige toda a vida política e administrativa do Estado, isso é, aquele que

¹⁹ BULOS, op. cit., p. 924.

possui apenas uma esfera de poder legislativo, executivo e judiciário. Nada impede que um Estado unitário seja organizado de forma descentralizada, em autoridades locais, inclusive com legislativo, mas estas autoridades e suas competências são constituídas por delegação do Poder Central, que as controla e fiscaliza²⁰.

No Estado Federado há uma pluralidade governamental em sua administração político-administrativa interna. Convivem de forma autônoma e independente diferentes entes federados que, unidos por uma lei comum a todos – Constituição Federal –, podem exercer todas as competências pré-definidas na Carta Magna. Embora existam bases estruturais comuns, há uma autonomia de administração, organização e produção legislativa para todos os integrantes da federação.

No Brasil há uma repartição regional de poderes autônomos²¹, ou seja, uma distribuição de competências executivas e legislativas para todos os integrantes da Federação a fim de que exerçam sua autonomia em prol de um desenvolvimento individual e conjunto.

Conforme já mencionado, diante da possibilidade de um exercício de autonomia e das diferenças existentes entre os entes federados, vigora o princípio do federalismo assimétrico. Significa dizer que a cooperação deve ser base da atuação administrativa dos entes federados.

Dentro do Sistema Tributário Nacional, aplicado ao plano de arrecadação tributária, há clara manifestação do princípio em comento, principalmente consideradas as bases de atuação dos Estados-membros.

O artigo 155, §2º, incisos VI e XII, alínea g²², menciona diretrizes que deverão ser observadas pelos Estados-membros na cobrança e competência legislativa acerca do ICMS em âmbito intraestadual e interestadual.

Verifica-se que o legislador constituinte se preocupou com a necessidade de integração dos entes federados titulares da arrecadação do ICMS. Trata-se de imposto de natureza primordialmente arrecadatória. Assim é que a determinação de benefícios fiscais e a estipulação de alíquotas diferenciadas nas operações interestaduais devem seguir regramento específico que beneficie todos os integrantes da Federação, o que garante um tratamento isonômico.

Mesmo diante dos ensinamentos doutrinários (Alexandre de Moraes, José Afonso da Silva e Uadi Lamego Bulos) e teorias constitucionais as disparidades do sistema de arrecadação tributária são evidentes. A constatação se dá pela simples análise das numerosas emendas

²⁰ BRANDÃO JUNIOR, op. cit., p. 31.

²¹ BULOS, op. cit., p. 925.

²² BRASIL, op. cit., nota 9.

constitucionais existentes dentro da Constituição Federal que objetivam a garantia da isonomia entre os entes federados.

A criação do CONFAZ se apresenta como maior evidência da necessidade de cooperação e integração da atuação tributária dos Entes-federados. Não seria lógico admitir que os integrantes da federação se comportassem de maneira lesiva à arrecadação uns dos outros em prol de seu desenvolvimento próprio. Estaria perdida a unidade basilar do sistema federativo.

O próprio CONFAZ, entretanto, se apresenta de forma contraditória com seu objetivo de atenuação dos conflitos provenientes da arrecadação tributária entre os Estados-membros.

A Constituição determinou que somente a União, entidade da federação responsável pelos interesses do Estado como um todo, pode estabelecer diferenciação entre os tributos, objetivando o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico das diferentes regiões do país (artigo 151, inciso I, Constituição Federal²³).

No Brasil há um sistema misto de federalismo, onde foram incorporados conceitos de natureza dualista, ou concorrente, e conceitos de natureza cooperativa.

O federalismo dualista pode ser compreendido como aquele em que há uma repartição horizontal de competências, com atribuições bem definidas para Estados-membros e União, delimitando exatamente o seu campo de atuação.

Nesse primeiro conceito, a autonomia que emana do sistema federativo é sinônimo de liberdade para todos os integrantes da federação, que podem atuar indiscriminadamente dentro de suas competências predefinidas na Constituição.

A conclusão lógica desse sistema é uma competição entre os integrantes da federação.

Antagonicamente surge o federalismo cooperativo, uma espécie de evolução do federalismo dual. Através de um sistema de cooperação, os integrantes da federação têm sua competência de atuação determinada por um viés vertical, ou seja, sobre um mesmo tema pode haver a atuação de diferentes esferas de poder, com determinação de regras gerais por parte do ente federal e complementação da legislação pelos entes locais e regionais, a fim de que o sistema legal obtenha uma integração baseada em valores macrossociais, necessidades e exigências regionais.

Definidos os conceitos históricos de federalismo dentro da ótica de competência dos integrantes da Federação, é preciso observar a realidade do Brasil.

²³ Ibid.

Há no ordenamento jurídico brasileiro um sistema misto que engloba diretrizes de federalismo dual e cooperativo.

Salvador Brandão Junior²⁴ observa que:

no Brasil o sistema federativo possui características de um federalismo dualista, na medida em que estabelece campos específicos de atuação para cada uma das unidades, delimitando a área de atuação da União, dos Estados-membros e dos Municípios, principalmente em relação à instituição de impostos, e ao mesmo tempo adota técnicas de um federalismo cooperativo, ao estabelecer campos de atuação concorrentes.

Dentro dessa perspectiva há um ideal de cooperação para que as desigualdades entre os entes federados sejam superadas, ou ao menos atenuadas.

Nas lições de Ricardo Lobo Torres²⁵, acerca do sistema tributário nacional e o federalismo:

a sistematização dos tributos no federalismo fiscal tem, do ponto de vista jurídico, o objetivo de proceder à separação e à pulverização do poder tributário. Em face de sua extraordinária aptidão para destruir a liberdade, o poder tributário já nasce rigidamente limitado pela Constituição, sendo a partilha da receita um dos instrumentos mais eficientes para a garantia dos direitos fundamentais.

Por conta das possibilidades de atuação dos Estados-membros da federação brasileira e da necessidade de cooperação mútua, somente a análise da autonomia pertinente a cada um dos integrantes da federação elucida as premissas básicas do pacto federativo nacional, os limites e os problemas que surgem em razão de sua inobservância.

1.2. Autonomia dos entes federados e sua aplicação sobre o sistema tributário nacional

A definição de autonomia dentro de um sistema de federação é de relevância central para a compreensão dos limites do pacto federativo.

Em muitos casos a autonomia é entendida como espécie de liberdade para o ente federado dentro de sua atuação independente. Nessa perspectiva autonomia seria uma espécie de soberania do ente federado em seus objetivos e interesses.

Por meio do conceito já mencionado de federalismo dualista, conclui-se que a autonomia pode ser entendida como a liberdade de atuação de um integrante da federação.

²⁴ CONTI apud BRANDÃO JUNIOR, op. cit., p. 54.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 363-364.

Dentro de uma perspectiva onde a federação é composta por integrantes que abrem mão de sua própria soberania em favor de uma união com outros membros a fim de que se integrem e se fortaleçam, é certo que há um resíduo de independência que implica na conclusão lógica de soberania e atuação separada dos demais.

Ainda que o federalismo dual tenha como origem sua aplicação aos primeiros sistemas federados, formados por aglutinação centrípeta, objetivamente os Estados Unidos da América e sua Constituição de 1787²⁶, não é equivocado afirmar que também se aplica aos sistemas federados que se compuseram por aglutinação de força centrífuga, como o caso do Brasil.

Seja um Estado formado por aglutinação centrípeta ou centrífuga, diante da ótica cooperativa, evolução lógica da teoria do federalismo dual, não há como ser concebida uma atuação independente e indiferente aos demais integrantes da Federação.

Em busca da unidade da Federação, baseada em um ideal de cooperação e coordenação para fortalecimento das relações intergovernamentais, autonomia não pode ser entendida como uma liberdade indiscriminada.

Surge, portanto, o ideal de federalismo cooperativo e a autonomia dos entes federados se apresenta de acordo com as bases predefinidas dentro do instrumento legal que estabelece a união dos membros da federação, a Constituição Federal.

A atuação de autogoverno, auto-organização administrativa e legislativa ocorre sempre dentro dos parâmetros traçados pelo texto constitucional. A repartição de competências definida na Constituição Federal é que preenche o conteúdo da autonomia.

Pode-se afirmar, portanto, que não há uma liberdade indiscriminada, mas condicionadas aos objetivos e referências traçados previamente.

Considerando que o texto de uma Constituição é formado por valores e princípios básicos inerentes ao ordenamento jurídico a que estão submetidos todos os integrantes da federação, não há como compreender o conceito de autonomia como um ambiente de livre atuação indiscriminada.

Ricardo Lobo Torres²⁷, ao mencionar a distribuição de competências constitucionais indica que:

a CF adotou, do ponto de vista topográfico, o critério de repartir a só competência legislativa, sem proceder formalmente à distribuição das competências de administrar e julgar, que ficaram em parte embutidas naquela. Diz o CTN, no art. 6º, que ‘a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena’. A palavra ‘plena’ deve ser vista com desconfiança, pois a plenitude

²⁶ BRANDÃO JUNIOR, op. cit., p. 49.

²⁷ TORRES, op. cit., p. 365-366.

da competência dos Estados e Municípios só pode ocorrer dentro das restrições e definições impostas pelas normas gerais constantes das leis complementares federais, o que equivale a afirmar que a dita competência já nasce limitada.

“Se a repartição de competência é quem dá as bases da autonomia, então, a autônoma é limitada²⁸”. Aqui se encontra o equilíbrio da federação, que tem em suas normas constitucionais as premissas básicas de atuação dos seus integrantes. Dessas bases surgem os ideais de auto-organização administrativa e política.

Quando aplicados os conceitos descritos ao âmbito tributário, verifica-se que a atuação do ente federado é precedida de uma necessária arrecadação tributária. É certo que só se pode falar em autonomia administrativa e política se houver dotação orçamentária própria, ou seja, recursos financeiros capazes de suprir os gastos da atuação do ente federado.

Nesse ponto reside um desvirtuamento dos ideais federativos de cooperação. Ao considerar que há uma necessidade de arrecadação tributária independente para garantia das premissas de atuação autônoma do ente federado, o federalismo dualista se apresenta mais atrativo àqueles que possuem melhores condições de desenvolvimento e maiores riquezas.

A garantia de recursos próprios para, somente em momento futuro, serem consagradas políticas de cooperação federal é raciocínio de natureza política que subverte os interesses de integração.

É correto dizer que se há limitação da autonomia administrativa e governamental dos entes federados em razão das premissas básicas estabelecidas no texto constitucional, também há limitação na autonomia financeira necessária para sua atuação individual e coletiva.

O conteúdo da Constituição Federal é que irá mencionar a extensão de atuação de todos os entes da Federação. Não há que se falar em gestão indiscriminada de atos administrativos ainda que em âmbito tributário.

²⁸ BRANDÃO JUNIOR, op. cit., p. 59.

2. AS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS DOS ENTES DA FEDERAÇÃO

Dentro de todo ordenamento jurídico há divisão de competências inerentes a cada um dos integrantes de uma Federação. Competência tem seu conceito como uma “faculdade juridicamente atribuída a uma entidade, ou a um órgão ou agente do poder público para emitir decisão nos limites da lei²⁹”.

A competência de cada ente da federação advém de uma previsão da lei que, ao mesmo tempo, autoriza e limita a atuação.

A competência inerente a cada um dos entes federados se apresenta de forma intrínseca à própria teoria do federalismo. A atuação de cada integrante da federação compreende uma ideia de autonomia. Entretanto, conforme já foi verificado, pela evolução das teorias do federalismo, nos ordenamentos jurídicos que adotam esse sistema de organização de Estado vem sendo identificada uma prevalência da cooperação.

O estado federado é composto por diferentes integrantes, com funções distintas e todos hierarquicamente semelhantes. Em razão disso é preciso identificar as situações em que a competência de cada um irá se manifestar.

A doutrina de José Afonso da Silva³⁰ afirma que a competência deve ser identificada pelo princípio da preponderância de interesses. Nas matérias de interesse nacional caberá à união a competência de disposição. Matérias de caráter regional e local serão de disposição dos Estados e dos Municípios, respectivamente.

Atrelado a esse princípio, há um rol de competências definidas na Constituição Federal, que afirma alguns pontos de observação comum, concorrente e outros de caráter exclusivo para os entes federados brasileiros.

O título III da Constituição Federal – Da Organização do Estado – busca enumerar matérias diversas que servem de base para atuação dos membros da federação brasileira.

Ainda que existam na Constituição Federal matérias de caráter exclusivo, não há como dissociar a atuação de um ente federado da necessidade de cooperação. Com a evolução do federalismo e a ampliação das tarefas do Estado, houve um abandono do dualismo que separa as entidades federativas em campos exclusivos, mutuamente limitativos, para acolher formas de composição mais complexas, que procuram compatibilizar a autonomia de cada uma.

²⁹ SILVA apud BRANDÃO JUNIOR, op. cit., p. 69.

³⁰ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 482.

Especificamente sobre a matéria tributária, já foi mencionado que a autonomia financeira é elemento essencial da atuação de um ente federado e, inclusive, da própria noção de federação. Advém da fonte de recursos financeiros a autonomia política e a autonomia administrativa.

Não obstante essa necessidade de autonomia financeira, não há impedimento para que os entes da federação combinem os limites de suas competências e obtenham recursos financeiros de forma conjunta, prestigiando o próprio federalismo cooperativo.

Observando a realidade mercantil do Estado Brasileiro, baseada na interação entre diferentes localidades, não há como conceber um sistema de comércio que não integre as autoridades estatais e busque uma facilitação dos negócios. Essas situações de integração proporcionam diferentes tipos de riquezas para os entes da federação que devem se valer da cooperação para evolução financeira conjunta.

A arrecadação conjunta fortalece a autonomia financeira de cada ente federado, na medida que proporciona mais tributos arrecadados aos cofres públicos.

A competência tributária consiste na aptidão para criar, em abstrato, por meio de lei, tributos cujo exercício encontra sustentação e limites jurídicos traçados pela Constituição Federal. Dentro desses limites estão as diretrizes do próprio pacto federativo.

Roque Antônio Carrazza³¹ ensina que a expressão poder de tributar possui uma significação de permissão, ou seja, pode porque é permitido, o doutrinador afirma que “as regras traçadas pela Constituição que definem a competência para tributar correspondem ao modal deontico ‘Permitido Obrigar’, que autoriza os entes políticos a instituir os gravames tributários”.

Essa permissão por vezes é ignorada em seu sentido de autorização e é exercida como poder autônomo irrestrito. Na medida em que os entes da federação ignoram a necessidade de integração e buscam um sentido de autonomia desregrada, se afastam da ideia de permissão da lei e quebram os ideais do pacto federativo.

Dentro da Constituição Federal essa permissão para tributar está definida em técnica específica que se apresenta pela identificação da competência tributária de cada integrante da federação. Trata-se de técnica de repartição horizontal de competências, identificada pela utilização de uma denominação jurídica, ou seja, a específica determinação do tributo e seu titular ativo para cobrança.

³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 491-494.

Atrelada a essa técnica, o legislador constituinte, em 1988, determinou uma repartição de competências que, em classificação tradicional, se aplica em três planos: a) competência exclusiva; b) competência residual; e c) competência comum.

Pela competência exclusiva – ou privativa – verifica-se a possibilidade de somente determinado ente instituir e cobrar os tributos que a Constituição Federal lhe atribuiu, divididos pelos pelas espécies tributárias nominalmente determinadas pelo texto constitucional. Assim é que cabe somente à União a cobrança do imposto sobre a renda auferida pelo cidadão em determinado exercício financeiro (art. 153, inciso III, Constituição Federal³²), bem como a cobrança exclusiva dos Estados-membros sobre o ICMS (art. 155, inciso II, Constituição Federal³³).

A competência residual se apresenta como a possibilidade de instituição e cobrança de impostos que não estão nominalmente previstos, o que configura a quebra da regra de identificação nominal dos tributos do Sistema Tributário Nacional. No Brasil somente a União pode se valer dessa competência, por expressa determinação legal dos artigos 154, inciso I, e 194, §4º, ambos da Constituição Federal³⁴.

Já a competência comum é aquela que está relacionada aos tributos chamados vinculados, ou seja, às taxas e contribuições de melhoria. “Para estes, não se estipularam ‘listas’ enumeradas na Constituição Federal, indicando, com exclusivismo, a entidade tributante correspondente ao plano de instituição do tributo vinculado respectivo³⁵”.

Em classificação doutrinária mais recente há, ainda, uma diferenciação das competências cumulativa e especial.

Eduardo Sabbag³⁶, em análise sobre as competências tributárias determinadas pela Constituição Federal, afirma que a competência especial:

traduz-se no poder de instituir os empréstimos compulsórios (art. 148, CF) e as contribuições especiais (art. 149, CF)”. Ainda em sua obra, o doutrinador afirma que a competência cumulativa é aquela que “prende-se ao poder legiferante de instituição de impostos pela União, nos Territórios Federais, e pelo Distrito Federal, em sua base territorial.

Brandão Júnior³⁷, ao citar Fernando Zilveti, afirma que:

³² BRASIL, op. cit. nota 9.

³³ Ibid.

³⁴ Ibid.

³⁵ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 394.

³⁶ Ibid., p. 395-396.

³⁷ ZILVETI apud BRANDÃO JUNIOR, op. cit., p. 82.

com essa repartição de competências pela denominação, o Sistema Tributário Nacional é juridicamente federal, porém economicamente unitário, já que a definição de competências tributárias é conferida pela denominação jurídica dos tributos que, embora juridicamente diferentes, são economicamente iguais, existindo no Brasil sobreposição de tributos, do mesmo ou de outro poder, economicamente idênticos, e diferenciados apenas pelas roupagens jurídicas de o que o legislador os reveste.

Exatamente nesse sentido se apresentam as distorções do Sistema Tributário Nacional brasileiro, pois a autonomia financeira dos integrantes da federação, embora formalmente adequada e atinente aos preceitos de uma federação, não cumpre materialmente com a ideia de cooperação.

Assim é que, além das espécies nominalmente determinadas pelo legislador constituinte, faz-se necessária a coordenação da competência tributária em razão das esferas de interesse da população, a depender do âmbito local, regional ou nacional. Percebe-se, entretanto, que mesmo com a divisão das competências tributárias de todos os entes da federação, em muitos casos isso não é o suficiente para garantia da autonomia financeira necessária para a garantia das autonomias política e administrativa.

A realidade fática de alguns estados da federação brasileira, e muitos municípios, impede que eles obtenham receita suficiente para sua autogestão se considerados somente seus próprios tributos. Considerando o exemplo do imposto sobre a propriedade imobiliária – nominalmente atribuído aos municípios e essencialmente de interesse local –, observa-se que em muitas unidades municipais não confere receita tributária suficiente para garantia da autonomia administrativa e política do ente federado.

A alternativa de sustento financeiro dos entes federados acometidos por essa baixa arrecadação tributária é a transferência de recursos de outros integrantes da federação, ou mesmo a participação na arrecadação dos tributos que não lhes são próprios.

As distorções integrantes do Sistema Tributário Nacional, seja em seu plano de incompatibilidade material com os preceitos do federalismo, ou em razão das limitações fáticas inerentes aos entes federados, criam o campo necessário para o fomento da guerra fiscal. A cooperação que deveria ser inerente aos preceitos de uma federação é abandonada em busca de uma garantia mais elevada de tributos, ainda que seja em regime de competição entre aqueles que deveriam somar os esforços de desenvolvimento e produção.

O exemplo de quebra com os preceitos do federalismo e a identificação da guerra fiscal em âmbito nacional são obtidos na análise da sistemática do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços - ICMS. Por se tratar de imposto que irradia seus efeitos além das fronteiras estaduais, mas que é de competência tributária de cada um dos Estados-

membros da federação, há uma necessidade de uniformização de suas normas para que haja respeito aos preceitos do pacto federativo.

Há uma regularidade formal sobre as espécies tributárias. Entretanto, a sua igualdade econômica, ou seja, sua similitude em relação aos fatos essencialmente tributados, promove uma disputa entre os integrantes da federação.

Especificamente em relação ao ICMS, por ser a principal fonte de renda dos Estados-membros, ainda que haja uma uniformização das normas em relação a sua cobrança, as disparidades econômicas entre as regiões do país e o desejo de maior arrecadação tributária apresentam uma disputa constante, que inevitavelmente resulta em uma desconsideração dos preceitos inerente a uma federação.

2.1. A evolução do imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços - ICMS

Historicamente a tributação do negócio jurídico baseado na tradição de bens sempre gerou disputa entre os integrantes da federação.

Antes da sistemática de arrecadação com titularidade em favor dos Estados-membros da federação, a tributação das atividades mercantis era de competência da União. Ao contrário do que se tem hoje com o ICMS, a arrecadação era em caráter nacional, o que permitia de forma bem mais eficiente a garantia de unidade e cooperação.

Existem impostos que possuem natureza de caráter nacional, ou seja, tem relevância que ultrapassa as fronteiras locais. A arrecadação, embora seja de interesse de todas as esferas da federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – implica diretamente nas relações sociais existentes dentro do território nacional.

Impostos tais quais o ICMS apresentam um vulto muito maior do que a mera arrecadação regional. Por se tratar de um tributo incidente sobre a principal atividade econômica de relacionamento humano, o comércio, traz consequências para o mercado consumidor, o desenvolvimento regional, a dinâmica social e outros pontos relativos não só ao lado financeiro, mas ao interesse nacional.

Diferentemente de outros países do mundo – constituídos sob a forma de federação ou não – no Brasil esse fato gerador de tributo, a troca do comércio, não é de titularidade de

arrecadação da União, do poder central. Entretanto, faria muito mais sentido se o fosse, o que implicaria em redução significativa das controvérsias da matéria atinentes a guerra fiscal.

No direito comparado se encontra o IVA – Imposto sobre o Valor Agregado. Trata-se de tributo de ideal semelhante ao ICMS que entre suas diferenças tem a arrecadação em poder da União.

No ano de 1850, com o início de vigência do Código Comercial Brasileiro, foi instituído um mecanismo para documentação das compras e vendas efetuadas entre comerciantes. O artigo 219 do referido diploma³⁸ mencionava a obrigatoriedade de emissão de faturas ou a conta dos gêneros vendidos em duas vias assinadas pelos comerciantes partes do negócio jurídico. “Não havendo prazo para pagamento da fatura, presumia-se o pagamento à vista e não sendo reclamadas pelo vendedor ou comprador, dentro de 10 dias subsequentes à entrega e recebimento, presumiam-se contas líquidas”³⁹.

Brandão Junior⁴⁰ lembra que em momento posterior:

para assegurar o caráter negocial das faturas ou contas assinadas como um título de crédito, o Primeiro Congresso das Associações Comerciais do Brasil, instalado no Rio de Janeiro em outubro de 1922, propôs ao governo a instituição da duplicata de fatura com o caráter de título cambiário, prestando-se ainda à cobrança de um imposto sobre as vendas por ela documentadas.

A questão foi tratada pelo Poder Legislativo nos anos que se sucederam e culminou na edição do Decreto nº 22.061 no ano de 1932⁴¹. Essa legislação tratou não só da questão cambiária, estabelecendo o regramento das duplicatas, como também resolveu a questão tributária e criou o imposto sobre as vendas mercantis. O tributo em questão era de competência de arrecadação da União.

Somente em 1934, com a promulgação de nova Constituição Federal, foi instituído o chamado Imposto sobre as Vendas e Consignações – IVC –, tributo que sucedeu aquele mencionado no Decreto nº 22.061/1932 e que passou a ser de competência de arrecadação dos Estados-membros⁴².

³⁸ BRASIL. *Código Comercial Brasileiro*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0556-1850.htm>. Acesso em: 01 dez. 2017.

³⁹ BRANDÃO JUNIOR, op. cit., p. 94.

⁴⁰ Ibid., p. 95.

⁴¹ BRASIL. *Decreto nº 22.061*, de 09 de Novembro de 1932. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-22061-9-novembro-1932-505780-publicacaoorigina1-pe.html>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

⁴² BRANDÃO JUNIOR, op. cit., p. 95.

A alteração na sistemática de arrecadação e determinação da competência por parte dos Estados-membros se deu em razão de supressão de sua maior fonte de recursos tributários, o imposto de exportação⁴³.

Nos primórdios da Constituição Federal Brasileira de 1891 a principal fonte de arrecadação tributária dos Estados-membros era pelo imposto de exportação. O Brasil era basicamente um país de natureza agrária e extrativista, o que fazia com que esse imposto fosse a principal arrecadação tributária dos Estados-membros. Diferentemente do que se entende por imposto de exportação nos dias atuais, no final do século XIX e início do século XX os Estados-membros, a fim de maximizar sua arrecadação e garantir uma autonomia financeira maior, tributavam como exportação toda e qualquer circulação de mercadoria no território nacional, fosse com destino para outro país ou para outro ponto do próprio território brasileiro⁴⁴.

As distorções e implicações no comércio nacional não eram positivas. Além da tributação da atividade mercantil pelo imposto de competência federal, ainda havia a incidência do imposto de exportação pela comercialização da mercadoria de um ponto para outro do território nacional⁴⁵.

Ademais, cada Estado-membro exercia sua competência para tributação do imposto de exportação e até mesmo de imposto de circulação de mercadorias que era de sua atribuição (como o imposto sobre o selo), o que implicava em um aumento exponencial do valor da mercadoria a depender de cada operação de circulação que tivesse sofrido.

Instituído o IVC em 1934 como tributo de competência estadual, surgiu o primeiro imposto em contornos semelhantes ao que hoje é conhecido como ICMS.

A competência estadual para instituir o IVC foi mantida nas Constituições de 1937 e 1946. Brandão Junior⁴⁶, em citação da obra de Aliomar Baleeiro, afirma que logo após a entrada em vigor da Constituição de 1934 outro conflito começou a aparecer. Discutia-se qual era o Estado competente para arrecadar o imposto em uma transação interestadual: o Estado do estabelecimento do produtor, que vende e de onde sai a mercadoria, ou o Estado do Consumidor, onde a mercadoria é entregue.

Percebe-se que problemas inerentes a espécie tributária do ICMS não são contemporâneos, existem há tempos e são de difícil superação.

⁴³ BRASIL. *Annaes da Assembléa Nacional Constituinte 1933/1934*. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/8026>>. Acesso em: 01 dez. 2017. p. 208.

⁴⁴ BRANDÃO JUNIOR, op. cit., p. 96.

⁴⁵ BRASIL, op. cit. nota 40, p. 119.

⁴⁶ BRANDÃO JUNIOR, op. cit., p. 99.

A supressão do imposto de exportação da competência dos estados membros corrigiu falha grave no ideal de justiça tributária e trouxe aos integrantes da federação autonomia financeira e administrativa em patamar jamais estabelecido no ordenamento jurídico nacional.

Por outro lado, a necessidade de compensação e determinação da competência dos Estados-membros para instituição e arrecadação do IVC trouxe problemas de ordem prática que precisaram ser solucionados nos anos que se sucederam. A bitributação, a determinação e benefícios de ordem fiscal e a o agravamento da competição entre os integrantes da federação se apresentaram como problemas nocivos aos interesses federados.

Se de um lado houve a garantia de autonomia financeira, do outro surgiram distorções de ordem cooperativa.

No ano de 1938, buscando solucionar os conflitos de competência de arrecadação do IVC, o Poder Legislativo federal editou o Decreto-lei nº 915/1938⁴⁷ pelo qual determinou uma sistemática conjunta de arrecadação do imposto entre os estados produtores da mercadoria e os estados em que localizados os consumidores. Assim, se o vendedor da mercadoria com destino para outro estado fosse fabricante ou produtor dela, o imposto era devido no estado de produção da mercadoria; por outro lado, se o vendedor fosse comerciante que adquiriu a mercadoria de outra pessoa (produtor ou comerciante) o imposto era devido ao estado da localização do vendedor, embora produzida em outro estado.

A edição do diploma legal gerou discussões no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Os Estados-membros apresentaram argumentação no sentido de que a União havia usurpado sua atribuição de legislar sobre imposto de sua competência. O STF, entretanto, entendeu não haver nenhuma irregularidade na legislação federal.

Diga-se, aliás, que o argumento apresentado pelos estados não tinha qualquer relevância após a promulgação da Constituição Federal de 1946, pois esta Carta Magna definiu expressamente que competia a União legislar sobre normas gerais de Direito Financeiro (artigo 5º, inciso XV, alínea ‘b’, Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946⁴⁸).

Com a edição da Emenda Constitucional nº 18/1965⁴⁹, o legislador constituinte derivado optou por indicar novo regramento ao IVC, extinguindo-o, substituindo-o por outro.

⁴⁷ BRASIL. *Decreto-Lei nº 915*, de 1º de Dezembro de 1938. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-915-1-dezembro-1938-350239-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

⁴⁸ BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 01 dez. 2017.

⁴⁹ BRASIL. *Emenda Constitucional nº 18*, de 1º de Dezembro de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 01 dez. 2017.

O objetivo era sanar erros ainda constantes do Sistema Tributário Nacional, principalmente com sobre as relações de comércio.

Em 1965, com a reforma tributária nacional, surge o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICM.

Ives Gandra da Silva Martins⁵⁰ afirma que Gilberto Ulhôa Canto, autor do anteprojeto do CTN, lhe confidenciou que:

com o ICM, iria acabar a guerra fiscal do IVC, imposto sobre vendas e consignações –, o certo é que o problema da guerra fiscal permaneceu e foi exacerbado, após a CF/88, quando a União, por ter perdido receita de IPI e de Imposto sobre a Renda para Estados e Municípios, deixou de praticar políticas regionais.

O novo imposto apresentou um regramento mais uniforme no território nacional e buscou eliminar distorções que permitiam interpretações dúbias e o surgimento de situações de bitributação.

A competência para instituição do imposto e sua arrecadação continuou com os Estados-membros. Como inovação foram apresentadas as seguintes medidas: a) foi determinada uma alíquota uniforme em todo o território nacional; b) todas as mercadorias passaram a sofrer incidência da mesma alíquota, sem diferenciação por conta de seu destino, procedência ou natureza; c) o Senado Federal passou a estabelecer alíquota máxima para operações interestaduais; e d) foi instituída a medida de não cumulatividade do tributo, abatendo-se o valor de imposto cobrado nas operações anteriores, ocorridas no mesmo ou em outro estado da federação.

A Constituição Federal de 1967 manteve o regramento indicado pela Emenda Constitucional nº 18/1965, que também não sofreu alterações pela Emenda Constitucional nº 01/1969.

Finalmente, chegando aos dias atuais, a Constituição de 1988 manteve a ideia básica do ICM, mas introduziu novas disposições acerca da incidência do tributo sobre serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação. Com a Constituição atual foi introduzido no ordenamento jurídico o ICMS.

A Carta Magna de 1988 aproveitou os principais atributos do ICM e consolidou conceitos que buscaram atenuar a guerra fiscal na década de 1960. A instituição da não-cumulatividade do tributo foi avanço essencial para a garantia de um ideal tributário adequado aos fins sociais das espécies tributárias.

⁵⁰ CARVALHO; MARTINS, op. cit., p. 4.

Da mesma forma, a manutenção de uma alíquota mínima para operações de circulação de mercadorias e serviços, determinada pelo Senado Federal (artigo 155, §2º, inciso V, alínea ‘a’, Constituição Federal de 1988) e máxima para as operações interestaduais (artigo 155, §2º, inciso V, alínea ‘b’, Constituição Federal de 1988) sustentou um patamar mínimo de pacificação para as disputas de arrecadação entre os Estados-membros⁵¹.

Ideias modernas de atualização do tributo também contribuíram para sua manutenção em definição semelhante àquela determinada na década de 1960. A seletividade para determinadas mercadorias e a instituição do Conselho Nacional de Política Fazendária – âmbito de discussão do ICMS entre os secretários de fazenda dos Estados-membros – foram essenciais para a estrutura de arrecadação em favor dos Estados-membros.

Ocorre que todo o esforço dos legisladores pátrios sobre o ICMS e seus antecessores não parece suficiente diante de sua maior contradição, seu caráter nacional com competência para instituição e arrecadação estadual.

A competência estadual do tributo atualmente está reduzida ao caráter arrecadatório e, aplicação das disposições gerais determinadas pela legislação federal, cumprimento das resoluções do Senado Federal sobre o imposto e discussão no âmbito do CONFAZ acerca de questões específicas.

Não há efetivamente uma disposição plena do tributo, principalmente por sua natureza de caráter nacional.

A manutenção da espécie tributária em poder dos Estados-membros em comparação com o desenvolvimento constante da sociedade, atrelado a sua modernização e instituição de relações de comércio e serviços – que cada vez mais ultrapassam as barreiras dos territórios estaduais –, resulta constantemente na situação de guerra fiscal.

De tempos em tempos sempre surge novo obstáculo ao pacto federativo em sua apresentação no plano tributário e aplicação do ICMS.

Em 1934 foi determinada a extinção do imposto de exportação em favor dos Estados-membros e sua arrecadação tributária foi substituída pela atribuição de competência desses entes federados sobre o imposto sobre vendas mercantis, que até então era de competência da União Federal.

Buscava-se desonerar o valor das mercadorias que circulavam pelo país.

Surgiram novos problemas, a guerra-fiscal se estabeleceu de forma evidente, a cumulatividade do imposto se tornou uma realidade, bem como a bitributação.

⁵¹ BRASIL, op. cit., nota 9.

Desde 1938, com a edição do Decreto-lei nº 915/1938 busca-se a solução da maior controvérsia na matéria do ICMS, a tributação de operações interestaduais.

Em 2015 a sistemática de tributação dessas operações foi novamente alterada, com a edição da Emenda Constitucional nº 87/2015. O problema agora se apresenta no regramento que o CONFAZ editou para cumprimento dessas medidas trazidas pela nova redação da Constituição Federal, pois o Conselho tratou de matérias que não são de sua competência.

Na busca da manutenção da competência dos Estados-membros para instituição e arrecadação do ICMS, as reformas e alterações legislativas corrigem os erros pontuais que surgem na comparação entre os princípios e regras do ordenamento.

A solução pretendida nunca é definitiva e o Poder Legislativo precisa constantemente de discussões e alterações acerca do ICMS na busca de uma fórmula de equilíbrio entre a natureza nacional do tributo (aspecto material) e a competência legalmente definida em âmbito regional (aspecto formal).

2.2. O ICMS na Constituição Federal de 1988

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços possui sua definição básica segundo os ditames da Constituição Federal. O artigo 155, inciso II, da Constituição Federal aponta a diretriz mais marcante do tributo em questão, a competência de instituição e arrecadação em favor dos Estados-membros e do Distrito Federal.

Embora a competência de instituição do imposto por parte dos Estados-membros esteja declarada no texto do artigo anteriormente citado, o mesmo dispositivo, em seu parágrafo segundo, inciso XII, enumera todos os pontos que devem ser tratados pelo Congresso Nacional através de edição de lei complementar.

Ao observar o processo histórico do ICMS e sua incidência sobre atividade de caráter amplo e inter-regional, conclui-se que o imposto não poderia ter normas diferentes a depender do Estado-membro em que fosse cobrado. Por essa razão o legislador constituinte impôs que a competência de arrecadação e instituição do imposto em favor dos entes estaduais da federação deveria estar subordinada a um regramento de caráter nacional.

Cumprindo com a determinação da Constituição Federal, o Congresso Nacional editou a Lei Complementar nº 87/1996, também conhecida como Lei Kandir⁵².

Estabelecidas as normas básicas do ICMS, os estados podem editar suas próprias leis em caráter regional para a arrecadação do imposto. Entretanto, por limitação do artigo 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, as leis editadas pelos Estados-membros não podem dispor sobre matéria que somente a lei complementar pode tratar.

Há uma obrigatoriedade de similitude na formação dos diplomas legais estaduais para arrecadação do ICMS, uma simetria que deve ser respeitada para que as normas já previstas na legislação federal sejam cumpridas e o imposto mantenha seu caráter uniforme em todo o território nacional.

Dentre as matérias a serem tratadas somente por lei complementar estão: a) definição dos contribuintes do imposto; b) disposição sobre substituição tributária; c) disciplina do regime de compensação do imposto; d) fixação, para efeito de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) exclusão da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; f) previsão de casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regulamentação da forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; h) definição dos combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, "b"; e i) fixação da base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

A estrutura do imposto é definida por lei complementar. Nenhum ponto de relevo essencial para a cobrança e arrecadação podem ser tratados de forma individual por um estado da federação.

Essa uniformização da legislação básica acerca do tributo permite, em tese, a manutenção do pacto federativo com a imposição de uma atividade semelhante a todos os Poderes Legislativos de âmbito estadual.

Ao conjugar as definições da Constituição Federal e da Lei Kandir é possível obter a definição sobre o ICMS como um imposto de natureza essencialmente fiscal, que pode ser

⁵² A Lei Kandir regulamentou a aplicação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Feita pelo então ministro do Planejamento Antonio Kandir, transformou-se na Lei Complementar nº 87/96.

seletivo em razão da essencialidade da mercadoria e por autorização constitucional, não-cumulativo, que incide sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços determinados e cujas definições de concessão ou revogação de benefícios fiscais devem ser tomadas em conjunto por todos os Estados-membros.

Há uma dificuldade em se precisar um conceito específico para o tributo em questão, tendo em vista que existem questionamentos sobre todos os elementos que compreendem sua determinação.

Eduardo Sabbag⁵³ define o ICMS como:

imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65 (...). É gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade – art. 155, §1º, inciso I, CF), real (as condições da pessoa são irrelevantes) e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal.

Sobre a Lei Complementar editada para regulamentação do ICMS, Ricardo Alexandre⁵⁴ afirma que:

a esperança do legislador constituinte era justamente conferir alguma uniformidade às vinte e sete legislações do tributo (26 Estados e o Distrito Federal) e criar mecanismos para evitar ou solucionar controvérsias entre os sujeitos ativos, minorando os efeitos de uma guerra fiscal anunciada como promulgação da Constituição Federal.

Dentro das premissas básicas e controvérsias acerca do ICMS estão a definição acerca do conceito de mercadoria e a determinação dos serviços sobre haverá incidência do tributo, considerações sobre a seletividade e a não-cumulatividade.

Com relação ao caráter nacional do imposto e suas implicações no pacto federativo, as operações de comércio interestadual e a concessão e revogação dos benefícios fiscais são as matérias de relevo fundamental.

A Constituição Federal afirma que o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria, a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e serviços de comunicação.

O conceito de mercadoria pode ser definido como a “coisa que se constitui como objeto de uma venda⁵⁵”. Eduardo Sabbag pondera que “a Constituição define implicitamente mercadoria em seu sentido estrito, e somente nesse conceito estrito deve ser ela considerada na

⁵³ SABBAG, op. cit., p. 1065.

⁵⁴ ALEXANDRE, op. cit., p. 614.

⁵⁵ SABBAG, op. cit., p. 1068.

formatação do fato gerador do ICMS⁵⁶”, em cumprimento do artigo 110 do Código Tributário Nacional⁵⁷.

Assim é que a definição de mercadoria pode ser determinada como bem, coisa móvel, que está destinada ao comércio.

Com relação a circulação, é possível afirmar que esta “é a mudança de titularidade jurídica do bem (não mera movimentação ‘física’, mas circulação jurídica do bem. O bem sai da titularidade de um sujeito e passa à titularidade definitiva de outro⁵⁸”.

As definições se apresentam de forma natural, entretanto o Supremo Tribunal Federal já se deparou com questionamentos sobre a incidência do ICMS sobre determinados bens, seja por sua natureza ou em razão de sua movimentação. Como exemplo, pode ser citada a controvérsia sobre a incidência de ICMS ou ISS – este de caráter municipal – sobre a comercialização de programas de computadores⁵⁹.

A questão se apresenta de forma relevante ao considerar que o ICMS também incide sobre serviços determinados, os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e o serviço de comunicação.

O transporte pode ocorrer de diversas formas (transporte aéreo, marítimo, aquaviário ou terrestre). Diante de tantas possibilidades o Poder Judiciário também já teve que se deparar com discussões acerca da incidência do imposto sobre as diferentes modalidades de transporte⁶⁰ e elementos transportados (bens ou pessoas)⁶¹.

Com relação ao caráter seletivo do ICMS, a Constituição Federal, em seu artigo 155, §2º, inciso III, afirma essa possibilidade. A seletividade é um princípio constitucional que permite que o legislador determine alíquotas maiores ou menores para cobrança de imposto em relação a determinados tipos de mercadorias, a depender de sua essencialidade para o cidadão.

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 18 abr. 2018.

⁵⁸ SABBAG, op. cit., p. 1068.

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 176.626/SP*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+176626%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+176626%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/b2qhrdb>>. Acesso em: 17 jan. 2018.

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 1.600/DF*. Relator: Ministro Sydney Sanches. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+1600%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+1600%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/beaqnpu>>. Acesso em: 17 jan. 2018.

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 2.669/DF*. Relator: Ministro Nelson Jobim. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2669%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2669%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/b66pgpz>>. Acesso em: 17 jan. 2018.

Nesse sentido, “a seletividade decorre da conceituação do que é mais essencial ou do que é menos essencial ou supérfluo, visando-se à minimização da carga tributária daquilo que é mais essencial e maior onerosidade do que é dispensável⁶²”.

Por ser um imposto de caráter eminentemente fiscal, ou seja, arrecadatório, a seletividade não é uma imposição na cobrança do ICMS, mas uma opção para garantia de uma justiça fiscal.

Embora a arrecadação seja o principal objetivo do tributo, considerados seus efeitos sobre a ordem econômica nacional sua natureza se projeta com maior relevância para o campo da extrafiscalidade.

A não-cumulatividade do ICMS pode ser traduzida na possibilidade de compensação com o que já foi pago de imposto e o que é devido cada vez que o mesmo produto circula em uma cadeia de comércio, ou a compensação com o que já foi pago de imposto pelo serviço prestado sobre o qual incide o tributo.

Ricardo Alexandre⁶³ afirma que:

a cada aquisição tributada de mercadoria, o adquirente registra como crédito o valor incidente na operação. Tal valor é um ‘direito’ do contribuinte (‘ICMS a recuperar’), que pode ser abatido do montante incidente nas operações subsequentes. A cada alienação tributada do produto, o alienante registra como débito o valor incidente na operação. Tal valor é uma obrigação do contribuinte, consistente no dever de recolher o valor devido aos cofres públicos estaduais (ou distritais) ou compensá-lo com os créditos obtidos nas operações anteriores.

Importante observar que esse sistema de créditos e débitos se aplica aos comerciantes ou prestadores de serviço tributáveis, tendo em vista que o consumidor final, por não circular mercadoria ou prestar qualquer serviço, não terá direito de restituição daquilo que foi pago a título de ICMS.

O contribuinte do imposto, sujeito passivo da relação obrigacional tributária, é somente aquele que aliena a mercadoria ou presta o serviço. Ele poderá, sem nenhuma restrição, repassar o custo do tributo devido para o consumidor, que irá adquirir um crédito no valor do ônus econômico tributário que lhe foi repassado. Caso esse consumidor seja também prestador de serviço ou comerciante – também contribuinte do ICMS –, poderá utilizar seu crédito no momento em que realizar sua operação passiva de tributação pelo ICMS. Essa cadeia de compensação segue até o consumidor final, que irá arcar efetivamente com o ônus financeiro do tributo.

⁶² SABBAG, op. cit., p. 1078.

⁶³ ALEXANDRE, op. cit., p. 624.

As diretrizes do ICMS mencionadas permitem uma compreensão da estrutura básica mencionada pela Constituição Federal e pela Lei Kandir.

As implicações nacionais do tributo, que precisa levar em consideração as relações de comércio e prestação de serviços além do território dos Estados-membros, são as questões de maior relevância para análise.

Operações interestaduais de comércio e serviço possuem tributação diferenciada, alterada recentemente pela Emenda Constitucional nº 87 de 2015.

A arrecadação tributária não se restringe apenas ao estado em que se localiza o comerciante ou ao estado em que se localiza o consumidor. Há uma repartição de receitas tributárias, o que se justifica pela necessidade de manutenção do pacto federativo.

Cumprir com a uniformidade legislativa atinente ao imposto também é questão de relevância nacional.

A determinação de benefícios fiscais e tributação diferenciada com relação ao ICMS só pode ser operada em comum acordo dos Estados-membros. A cooperação e deliberação dessas questões ocorre no âmbito do CONFAZ, órgão criado essencialmente as discussões dos benefícios fiscais do ICMS.

Esses dois pontos específicos demonstram com clareza as dificuldades que existem no cumprimento do pacto federativo em comparação com a sistemática do ICMS. Embora a Constituição Federal tenha conferido autonomia financeira aos Estados-membros com sua competência de arrecadação do tributo sob análise, criou uma distorção na natureza do tributo, o que repetidamente favorece a guerra-fiscal.

2.3. O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)

O ICMS é imposto que deve ser arrecadado pelos estados da federação. Entretanto, por conta de sua abrangência de efeitos sobre todo o território nacional não há uma disposição plena dos estados sobre o tributo.

Na reforma tributária inaugurada pela Emenda Constitucional nº 18/1965 o IVC foi extinto e, criado o ICM, havia uma expectativa de atenuação da guerra fiscal entre os estados membros da federação.

Brandão Junior⁶⁴, em referência a Paulo Bonilha, afirma que “a esperança de extinguir os conflitos no plano do comércio interestadual pela adoção da técnica não cumulativa e a definição de uma alíquota teto nestas operações, frustra-se por completo”.

Com a autorização constitucional da época para que os estados da federação dispusessem de forma abrangente sobre as determinações de arrecadação e concessão de benefícios fiscais do ICM foi inaugurada nova problemática sobre o tributo. Os estados passaram a operar a renúncia de receitas tributárias com objetivo de atrair o comércio para o seu território e, assim, arrecadar mais com a circulação de mercadorias.

Em 1969, com a Emenda Constitucional nº 01/1969, foi dada nova redação ao artigo 23, §6º, da Constituição Federal e ficou estabelecido: “as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar⁶⁵”.

Diante do mandamento constitucional, foi editada a Lei Complementar nº 24/1975⁶⁶ que regulamentou a forma de deliberação, edição e ratificação de convênios entre os estados membros para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICM.

Dentro dessa sistemática foi criado o CONFAZ, composto por secretários da fazenda dos estados e do distrito federal, sob a coordenação do Ministério da Fazenda.

No sítio eletrônico do Conselho Nacional de Política Fazendária é possível identificar suas competências⁶⁷:

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

a - promover a celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), como também sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal;

b - promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF, para a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias;

c - promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e da estadual.

⁶⁴ BONILHA apud BRANDÃO JUNIOR, op. cit., p. 127.

⁶⁵ BRASIL. *Emenda Constitucional nº 01*, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 01 abr. 2018.

⁶⁶ BRASIL. *Lei complementar nº 24*, de 07 de janeiro de 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 01 abr. 2018.

⁶⁷ CONFAZ. *Competência*. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/competencias>>. Acesso em 01 abr. 2018.

Sobre as competências e atuação do CONFAZ, há, ainda, seu regimento interno, determinado pelo Convênio ICMS nº 133/1997⁶⁸. Nesse diploma, em seu artigo 38, foi prevista a possibilidade de os Estados-membros elaborarem protocolos.

Protocolos preveem normas de colaboração entre os integrantes do Conselho, com objetivo de fiscalização e implementação de políticas fiscais. Não podem, contudo, dispor sobre aumento, redução ou extinção de benefícios fiscais, matérias reservadas aos convênios.

No artigo 2º, §2º, da Lei Complementar nº 24/1975 está a exigência de unanimidade para aprovação dos convênios celebrados no âmbito do CONFAZ.

As disposições acerca da existência do Conselho, bem como a determinação de sua competência para a celebração de convênios referentes aos benefícios fiscais do ICM, são anteriores à Carta de Outubro. Entretanto, com a promulgação da atual Constituição, questões relativas a estas competências começaram a ser levantadas.

O contexto de criação da Emenda Constitucional nº 01/1969 e da Lei Complementar nº 24/1975 remete aos tempos de autoritarismo e restrição da democracia nacional.

Segundo posicionamento de Paulo de Barros Carvalho⁶⁹, a exigência de unanimidade para deliberação no âmbito do CONFAZ já não se apresenta condizente com o ordenamento jurídico atual. Afirma o doutrinador que:

é preciso considerar, porém, que a Lei Complementar n. 24/75 foi produzida sob o manto da Carta de 1967, tendo por base contexto socioeconômico diverso daquele que se verifica hoje, no âmbito da vigência da Constituição Federal. Se, àquela época, a aprovação por unanimidade era requisito indispensável para conferir ao ICM a uniformidade então constitucionalmente preconizada, hoje esse pressuposto não deve estar presente com tanta rigidez, sendo admissível mitigá-lo em situações peculiares, quando as disparidades socioeconômicas dos Estados e o objetivo de reduzi-las assim justificarem.

Ao contrário do contrato, instrumento de acordo de vontades diferentes e com objetivos diversos, o convênio é uma conjugação de interesses que buscam um objetivo comum. Exatamente em razão dessa peculiaridade dos convênios, Brandão Junior⁷⁰, ao citar o ex-ministro do STF Eros Grau afirma que esse tipo de instrumento “necessita da adesão de todos para a expressão da vontade das partes”.

No momento atual, questiona-se a necessidade de unanimidade dentro da perspectiva de um acordo para a concessão de benefícios fiscais do ICMS.

⁶⁸ BRASIL. *Convênio ICMS nº 133*, de 12 de dezembro de 1997. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/cv133_97>. Acesso em: 18 abr. 2018.

⁶⁹ CARVALHO; MARTINS, op. cit., p. 58.

⁷⁰ GRAU apud. BRANDÃO JUNIOR, op. cit. p. 130.

Fundado na ideia de que a unanimidade é incompatível com o ordenamento jurídico, haja vista que não há nenhuma exigência desse quórum de aprovação nas disposições constitucionais, o Distrito Federal apresentou a ADPF nº 198 perante o STF para declaração de inconstitucionalidade dos artigos 2º, §2º, e 4º, §§1º e 2º, da lei complementar nº 24/1975.

A argumentação contida na ação constitucional está apresentada pela necessidade de respeito ao princípio da supremacia da vontade da maioria e na necessidade de garantia da autonomia dos entes federados.

O relator da ação, Ministro Dias Toffoli, negou pedido de medida liminar para suspensão dos dispositivos questionados e a ação ainda está pendente de julgamento.

Também estão tramitando no Congresso Nacional os Projetos de Lei nº 240/2006 e 85/2010 que pretendem com a alteração da Lei Complementar nº 24/1975 a mudança do quórum de aprovação dos convênios editados no âmbito do CONFAZ.

Nessa análise das competências do CONFAZ é possível observar mais problemáticas atinentes ao ICMS.

A necessidade de deliberações em âmbito federal para concessão de benefícios fiscais e o quórum unânime para sua aprovação implica em nova modalidade de guerra fiscal, demonstrada pelas negociações políticas para apoio e aprovação das deliberações no âmbito do CONFAZ.

Essa disposição federal de um imposto que é de competência estadual restringe a autonomia dos entes da federação que, muitas vezes, se veem subordinados a vontade daqueles que não representam a maioria dentro do Conselho.

Alfred Stephan, citado por Brandão Junior⁷¹, ensina que:

há vantagem na existência de acordos consensuais quase unânimes para certas questões constitucionais fundamentais a fim de impedir a tirania da maioria. No entanto, uma regra de unanimidade ou mesmo a rígida exigência de supermaiorias, em decisões governamentais de rotina, pode ser contraditória com os valores da eficácia e da igualdade (...) e confere às minorias grande poder de obstrução.

Questiona-se a existência do CONFAZ em suas próprias competências, pois inserido dentro de um sistema federativo e ocupado com matéria de caráter estadual. Trata-se de órgão de natureza federal que une todos os entes estaduais da federação – representados por seus secretários de fazenda –, monitorados pelo Ministro da Fazenda.

⁷¹ BRANDÃO JUNIOR, op. cit., p. 135.

O contexto de disputa que existe entre os estados em sua necessidade de arrecadação tributária culminou na criação do Conselho Nacional de Política Fazendária. Observa-se, portanto que o Conselho é produto da guerra fiscal.

Ocorre que, o ciclo vicioso de problemas advindos do ICMS permeia sempre a mesma questão, a essência federal do imposto comparada com sua competência estadual de arrecadação.

Ainda que, inicialmente, os objetivos do CONFAZ tenham sido cumpridos em sua busca pela atenuação dos efeitos da guerra fiscal identificados à época de sua criação, a existência do Conselho gerou novas implicações para os conflitos estaduais.

2.4. As operações interestaduais e a Emenda Constitucional nº 87/2015

Dentro do ideal de federalismo cooperativo e somada a realidade de ausência de fronteiras para a atividade comercial, a Constituição Federal previu uma repartição da arrecadação do ICMS nas hipóteses de operações interestaduais.

O credor do imposto sob análise é o estado em que ocorre a operação de circulação de mercadoria. A dinâmica do comércio apresenta situações em que a circulação da mercadoria ultrapassa os limites do ente federado estadual e ingressa em outro.

O legislador constitucional ao observar as exigências do comércio, inseriu disposição no ordenamento jurídico com objetivo de adaptar a disciplina de arrecadação do imposto para uma sistemática que cumprisse com os preceitos do federalismo e arrecadação tributária dos entes federados em face do fato gerador do tributo.

No artigo 155, §2º, incisos VII e VIII, ficou determinada a arrecadação do ICMS sobre as chamadas operações interestaduais. No inciso VI do dispositivo, foi instituída regra de fixação para alíquota interestadual para cobrança do imposto em operações interestaduais.

O desenvolvimento desigual entre as regiões do país, gerou um descompasso de arrecadação do ICMS quando comparados os estados produtores de mercadorias – mais desenvolvidos – e os estados essencialmente consumidores – menos desenvolvidos. Considerado o fato gerador do tributo, o resultado lógico seria sempre a arrecadação do imposto no local de saída da mercadoria.

Essa situação agravaria a desigualdade existente dentro do cenário nacional e tornaria os estados produtores cada vez mais ricos, com desenvolvimento de sua indústria e comércio locais, e acentuaria a pobreza dos estados meramente consumidores.

Conforme mencionado anteriormente, essa disparidade de desenvolvimento e a necessidade de arrecadação para a manutenção de autonomia financeira iniciou, no passado, o que foi denominado como guerra fiscal, a disputa entre os estados na busca por contribuintes em potencial em seu território.

As disposições legais que vieram ao longo dos anos, sempre buscaram atenuar os efeitos dessa disputa de arrecadação e cumprir com a tarefa de cooperação e harmonia entre os entes federados.

A repartição da arrecadação tributária do ICMS em operações interestaduais se apresentou como mais uma solução para a conter as disputas entre os estados.

Na redação original do texto constitucional, os pressupostos de arrecadação do imposto em operações interestaduais exigiam a observação de duas situações distintas: a) mercadoria com destino para outro estado da federação, onde o consumidor é contribuinte do ICMS e adquire o produto com intuito de revende-lo; e b) mercadoria com destino para outro estado da federação, onde consumidor adquire o produto para seu proveito, independentemente de ser contribuinte do ICMS.

Na primeira hipótese, tanto o estado de origem da mercadoria quanto o estado de destino da mercadoria seriam beneficiados com arrecadação do ICMS. Ao estado de origem do bem comercializado caberia o recolhimento do imposto com utilização da alíquota interestadual (art. 155, §2º, inciso VII, alínea ‘a’, Constituição Federal em sua redação original). Ao estado de destino da mercadoria caberia o recolhimento de ICMS no valor apurado com utilização da alíquota obtida pela diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna do próprio estado (art. 155, §2º, inciso VIII, Constituição Federal em sua redação original).

A título de exemplo, a tabela abaixo considera um produto com valor de R\$ 100,00 oriundo de um comerciante localizado no Rio de Janeiro e alienado por consumidor localizado em Pernambuco. Consideradas as alíquotas internas hipotéticas de 18% para os dois estados e a alíquota interestadual de 12%, verifica-se a arrecadação do ICMS na circulação dessa mercadoria:

TABELA 01		
	Rio de Janeiro	Pernambuco

Valor da Mercadoria	R\$ 100,00	R\$ 100,00
Alíquota interna	18%	18%
Alíquota interestadual	12%	12%
ICMS a recolher	R\$ 100,00 x (18% - 12%)	R\$ 100,00 x 12%
Valor de ICMS	R\$ 6,00	R\$ 12,00

Outro detalhe inserido pelo legislador constituinte, que permanece inalterado na Constituição Federal, é sobre o valor das alíquotas interna e interestadual. Segundo o artigo 155, §2º, inciso VI, as alíquotas internas do ICMS não podem ser inferiores às previstas para operações interestaduais.

Na segunda hipótese prevista pelo texto constitucional original, o estado de destino da mercadoria não participaria da arrecadação do ICMS, que seria devido somente ao estado de origem do bem com aplicação de sua alíquota interna para obtenção do valor do imposto (art. 155, §2º, inciso VII, alínea ‘b’, Constituição Federal em sua redação original). Valendo-se do exemplo anteriormente citado, caberia ao Rio de Janeiro arrecadação de R\$ 18,00 de ICMS e nada seria devido ao estado de Pernambuco.

O desenvolvimento tecnológico e as diferentes formas de concretização de compra e venda de mercadorias resultaram na incidência da hipótese prevista no artigo 155, §2º, inciso VII, alínea ‘b’, da Constituição Federal, em seu texto original, como regra na arrecadação de ICMS em operações interestaduais.

O comércio eletrônico, principalmente, culminou com a não arrecadação do tributo para os estados de destino das mercadorias em circulação, haja vista que a alienação dos produtos era, em regra, para proveito próprio dos consumidores, sem intenção de revenda.

O CONFAZ, em sua competência deliberativa para assuntos relacionados ao ICMS, editou ao Protocolo ICMS nº 21/2011. O objetivo do documento era a estabilização da arrecadação do imposto em operações interestaduais.

Dentre os motivos para a celebração do protocolo mencionado, os estados participantes atestaram a alteração da dinâmica do comércio em operações interestaduais, pois verificaram que a regra do consumo passou a ser aquela indicada pelo artigo 155, §2º, inciso VII, alínea ‘b’, da Constituição Federal em sua redação original.

Naquela oportunidade, ficou consignado que o Protocolo ICMS nº 21/2011 considerava⁷²:

⁷² BRASIL, op. cit., nota 8.

que a sistemática atual do comércio mundial permite a aquisição de mercadorias e bens de forma remota; que o aumento dessa modalidade de comércio, de forma não presencial, especialmente as compras por meio da internet, telemarketing e showroom, deslocou as operações comerciais com consumidor final, não contribuintes de ICMS, para vertente diferente daquela que ocorria predominante quando da promulgação da Constituição Federal de 1988; que o imposto incidente sobre as operações de que trata este protocolo é imposto sobre o consumo, cuja repartição tributária deve observar esta natureza do ICMS, que a Carta Magna na sua essência assegurou às unidades federadas onde ocorre o consumo da mercadoria ou bem; a substancial e crescente mudança do comércio convencional para essa modalidade de comércio, persistindo, todavia, a tributação apenas na origem, o que não coaduna com a essência do principal imposto estadual, não preservando a repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino.

Por todas essas premissas, os estados signatários do Protocolo passaram a exigir parcela do ICMS devido nas operações interestaduais a favor das unidades federadas de destino da mercadoria ou bem quando adquiridas de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom, ainda que o consumidor não fosse circular o bem novamente. Exigiram, inclusive, daquelas unidades da federação que não assinaram o Protocolo.

A cláusula terceira do documento previu que a parcela do imposto devido à unidade federada destinatária da mercadoria seria obtida pela aplicação da sua alíquota interna subtraídos os seguintes percentuais: a) 7% para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo; ou b) 12% para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

Para os estados de origem da mercadoria seria devido o valor do imposto apurado com a utilização da alíquota interestadual.

Valendo-se, novamente, do exemplo entre Rio de Janeiro e Pernambuco, anteriormente citado, a arrecadação do imposto se apresentaria da seguinte forma:

TABELA 02		
Sistemática do Protocolo ICMS nº 21/2011		
	Rio de Janeiro	Pernambuco
Valor da Mercadoria	R\$ 100,00	R\$ 100,00
Alíquota interna	18%	18%
Alíquota interestadual	12%	12%
Percentual previsto no Protocolo para mercadorias oriundas da região sudeste	7%	7%

ICMS a recolher	R\$ 100,00 x 12%	R\$ 100,00 x (18% - 7%)
Valor de ICMS	R\$ 12,00	R\$ 11,00

Percebe-se que a previsão do Protocolo ICMS nº 21/2011 alterou completamente a arrecadação do ICMS no exemplo. Conferiu arrecadação ao estado de Pernambuco em uma situação que a Constituição Federal não previa receita tributária ao ente federado e, ainda, onerou o produto em sua carga tributara, que antes era de R\$ 18,00 devidos ao Rio de Janeiro e passou a ser de R\$ 23,00, R\$ 12,00 devidos ao Rio de Janeiro e R\$11,00 devidos a Pernambuco.

Ainda no ano de 2011, A Confederação Nacional do Comércio ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4628, pela qual arguiu a inconstitucionalidade material e formal das determinações previstas no protocolo editado no âmbito do CONFAZ.

Em análise sobre o caso, o Supremo Tribunal Federal, em 17/09/2014, decidiu a questão ressaltando as impropriedades do ato normativo editado pelo CONFAZ.

A primeira discussão iniciada no âmbito da Corte Suprema foi sobre a possibilidade de controle de constitucionalidade do ato editado pelo CONFAZ. Os ministros observaram que se tratava de ato dotado de generalidade, abstração e autonomia, o que possibilitou o início do julgamento.

Protocolos são atos editados pelos integrantes da Administração Pública para assistência mútua na fiscalização de arrecadação de tributos. Conforme definição do artigo 199 do Código Tributário Nacional⁷³, essa assistência tem como elemento principal a troca de informações entre os entes da federação.

Percebe-se, portanto, que os protocolos, em sua essência dispositiva, não possuem objetivo de alteração na sistemática de arrecadação de tributo em seus elementos de sujeito ativo, sujeito passivo, alíquotas ou base de cálculo.

Conforme já mencionado, diferentemente dos convênios, os protocolos não exigem unanimidade de aprovação para sua implementação. Dois ou mais Estados-membros e o Distrito Federal podem celebrar um protocolo (artigo 38, Convênio ICMS nº 133/97⁷⁴).

Diante dessa realidade, o STF observou que com o Protocolo ICMS nº 21/2011 os signatários exorbitaram as matérias de disposição disponíveis. O acordo firmado não se dispôs

⁷³ BRASIL, op. cit., nota 53.

⁷⁴ BRASIL, op. cit., nota 64.

ao controle e fiscalização, propôs um sistema de arrecadação diferente daquele previsto na própria Constituição Federal.

Em análise mais profunda, os ministros da Corte observaram repetidas infringências aos princípios constitucionais vigentes.

Ao editar o Protocolo ICMS nº 21/2011, os Estados-membros signatários quiseram impor àqueles não signatários uma sistemática de arrecadação diferente. Ultrapassada a questão da impossibilidade de disposição legislativa do Conselho sobre essa matéria, o que se verificou foi uma invasão da competência daqueles que legalmente teriam direito à arrecadação do tributo.

Retirou-se dos Estados-membros produtores, remetentes de mercadorias aos consumidores finais não contribuintes de ICMS, parcela de sua arrecadação do tributo. Foi estabelecida disposição contrária aos comandos constitucionais e infraconstitucionais.

Essas novas disposições sequer foram determinadas de maneira unânime, pois se estabeleceram através do procedimento de aprovação de protocolo. Assim, os Estados-membros desfavorecidos pelas novas práticas de com operações interestaduais, tentaram retirar daqueles beneficiados pela sistemática legal uma parte da arrecadação.

No julgamento da ADI nº 4628 o relator, Ministro Luiz Fux⁷⁵, ressaltou essa questão ao indicar que:

o ICMS incidente na aquisição decorrente de operação interestadual e por meio não presencial (internet, telemarketing, showroom) por consumidor final não contribuinte do tributo não pode ter regime jurídico fixado por Estados-membros não favorecidos, sob pena de contrariar o arquétipo constitucional delineado pelos arts. 155, §2º, inciso VII, b, e 150, IV e V, da CRFB/88.

Ressaltou-se, ainda, o caráter de bitributação identificado na sistemática fixada pelo Protocolo ICMS nº 21/2011, o que desrespeitou o princípio do não confisco e o princípio do livre tráfego de pessoas e bens.

A arrecadação tributária não pode ser confiscatória. Nas lições de Sabbag⁷⁶:

o conceito de confisco tem sido apresentado como a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização. No momento em que isso ocorre, no plano tributário, exsurge o confisco em matéria tributária, revestindo-se da roupagem do tributo inconstitucional. Desse modo, diante do tributo excessivo, caberá ao intérprete, na intrincada tarefa de delimitar o 'efeito confisco', perscrutando o seu real

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 4628*. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+4628%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+4628%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/beywkd>>. Acesso em: 01 abr. 2018.

⁷⁶ SABBAG. op. cit., p. 233-237.

conteúdo e aplicabilidade, utilizar-se dos elementos normativos, constitucionalizados ou não, quais sejam, os princípios tributários que apresentam pertinência ao tema – isonomia tributária, capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade –, além de estribar-se na guarda do direito de propriedade, igualmente de matiz fundamental.

Identifica-se a natureza confiscatória do regramento estabelecido pelo CONFAZ na comparação das tabelas 01 e 02, anteriormente apresentadas.

Não foi indicado o confisco pelo aumento da carga tributária, pois isso poderia ser uma opção do legislador. A conclusão sobre a natureza confiscatória se deu em razão da disposição de arrecadação contrária aos preceitos constitucionais. Essa nova arrecadação se apresentou confiscatória, pois dispôs sobre uma invasão patrimonial por parte do Estado de maneira contrária aos preceitos legais.

Ademais, conforme ressalva do relator⁷⁷:

a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, é devida à unidade federada de origem, e não à destinatária, máxime porque regime tributário diverso enseja odiosa hipótese de bitributação, em que os signatários do protocolo invadem competência própria daquelas unidades federadas (de origem da mercadoria ou bem) que constitucionalmente têm o direito de constar como sujeitos ativos da relação tributária quando da venda de bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da Federação.

Com relação ao princípio da não limitação ao tráfego de pessoa e bens, a Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso V, determinou que é vedado aos entes da federação estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais.

Ricardo Alexandre⁷⁸ ressalva que essa regra contém exceções:

a primeira é a possibilidade de cobrança do ICMS interestadual. Como um gravame incidente também sobre operações que destinam a outro Estado determinados bens e sobre a prestação de determinados serviços, o tributo interestadual acaba por constituir uma limitação ao tráfego de bens pelo território nacional. Como a cobrança tem fundamento constitucional, é plenamente válida, não havendo que se discutir sua legitimidade.

Há, portanto, autorização aos Estados-membros para cobrança do tributo em limitação do livre tráfego de bens no território nacional. Porém, a arrecadação deve ser feita nos limites indicados pelas determinações legais.

⁷⁷ BRASIL, op. cit., nota 70.

⁷⁸ ALEXANDRE, op. cit., p. 134.

O que se observou na análise do Protocolo ICMS nº 21/2011 foi a sua contrariedade aos preceitos já excepcionais da Constituição Federal, em relação ao controle de tráfego de bens no território nacional. O CONFAZ estabeleceu uma limitação ao comércio em bases diversas daquelas autorizadas pelo texto constitucional.

Todas as considerações feitas pelo julgamento ressaltam o conflito que existe dentro da federação em relação a arrecadação do ICMS. Há, inclusive, menção expressa ao fenômeno da guerra fiscal.

A conclusão sobre a inconstitucionalidade do Protocolo, veio acompanhada do ideal de federalismo que se estabeleceu no ordenamento jurídico brasileiro e sua relação com o ICMS. Consignou-se no julgado⁷⁹ que:

os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo, et pour cause, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional

Novamente, percebe-se o conflito entre autonomia e cooperação, presente de forma constante nas disposições do tributo.

Juntamente com a ADI nº 4628 foi julgada a ADI nº 4713⁸⁰, apresentada em 2012 pela Confederação Nacional da Indústria e que tratava do mesmo tema.

O Supremo Tribunal Federal, no final do ano de 2014, reestabeleceu a dinâmica original do texto constitucional sobre arrecadação de ICMS em operações interestaduais.

No ano de 2015 o Congresso Nacional votou a Emenda Constitucional nº 87/2015, que alterou o texto da Constituição Federal em suas disposições acerca da arrecadação tributária do ICMS em operações interestaduais.

O Congresso Nacional, após determinação do STF sobre o protocolo editado no âmbito do CONFAZ, alterou o texto constitucional para fazer valer a disposição de arrecadação tributária que foi declarada inconstitucional pela Suprema Corte do país.

Dentro do parlamento o processo legislativo seguiu os procedimentos para atuação dos parlamentares como legisladores constituintes derivados e a emenda à Constituição foi aprovada segundo os trâmites previstos na própria Carta Magna.

Ainda ano de 2011 o Senador Delcídio do Amaral do Partido dos Trabalhadores (PT) já havia apresentado Proposta de Emenda à Constituição nº 103/2011. Nos motivos de

⁷⁹ BRASIL, op. cit., nota 70.

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 4713*. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4191358>>. Acesso em: 01 abr. 2018.

justificativa da emenda estava indicada a alteração da dinâmica do comércio com a implementação novas tecnologias e a necessidade de repartição da arrecadação do ICMS entre estados produtores e estados de destino da mercadoria.

A proposta foi apresentada pelo Senador indicando que⁸¹:

O comércio não presencial, mormente o denominado comércio eletrônico, cresceu de forma expressiva nos últimos anos e mostra tendência de tornar-se, em futuro breve, a prática preponderante na comercialização de mais e mais produtos, a começar pelos de maior valor, porém alcançando todos os demais, principalmente os bens de consumo de uso durável. Qualquer produto, desde que padronizado e passível de exibição por catálogo, é objeto desse tipo de comércio.

(...)

Sem sair de casa, o cidadão efetua uma compra de fornecedor situado em outra unidade da federação, a milhares de quilômetros e recebe o seu pedido em alguns dias mais.

Na outra ponta, grandes organizações comerciais estão se aparelhando para isso e apropriada massificação das vendas em face da ampliação ilimitada de seu território de operação, permite a redução de preços e condições excepcionais de concorrência em relação ao vendedor tradicional, que, para levar o produto até a praça onde está estabelecido, tem que incorrer numa enorme série de custo de funcionamento, de propaganda, de intermediação e de estocagem.

Esse é o mundo moderno, essa é a tendência e nada a objetar – muito pelo contrário. Entretanto, a atual regra constitucional de distribuição de receita do ICMS no caso de operações interestaduais foi desenhada quase cinquenta anos atrás, quando nem se sonhava com esse dinamismo do comércio.

Nos termos atuais, quando a operação interestadual envolve dois contribuintes do imposto, há divisão entre o Estado de origem e o de destino da mercadoria. Porém, quando o adquirente, mesmo situado em outra Unidade da Federação, é consumidor final, não contribuinte de jure do imposto, o produto da arrecadação decorrente da operação é integralmente destinada ao Estado onde está sediado o vendedor.

Enquanto a prática comercial caracterizava como meramente incidental a venda interestadual para consumidor final, não havia objeções a levantar e tudo funcionou satisfatoriamente. Entretanto, a magnitude que já assumiu e a tendência de evolução do quadro é extremamente preocupante, porque já se nota desequilíbrio na política estabelecida para divisão de receita entre Estado produtor (ou meramente vendedor) e Estado consumidor – a tal ponto que coloca em risco o próprio objetivo de se alcançar, algum dia, o cumprimento pleno do princípio de destino. Ao contrário, está sendo reforçado o princípio da origem, com sérios prejuízos para os Estados consumidores.

Reunidos no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) em 1º de abril de 2011, a maioria dos Estados já chegou a uma resolução de princípio quanto ao estabelecimento de nova regra de divisão do imposto nas operações de que se trata, firmando o Protocolo nº 21/11. Entretanto, há consciência de que a solução definitiva e irretocável do ponto de vista jurídico tem que ser feita por emenda ao texto constitucional.

(...)

A PEC nº 103/2011 já considerava as irregularidades do Protocolo ICMS nº 21/2011 e buscou a solução da questão pela via adequada, a Emenda à Constituição.

⁸¹ BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição nº 103*, de 21 de outubro de 2011. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4274858&disposition=inline>>. Acesso em: 01 abr. 2018.

Com a determinação do Protocolo do CONFAZ a produção legislativa avançou até sua discussão pelas casas legislativas, mas não obteve definição. Somente no ano de 2015, após o julgamento da ADI nº 4628 pelo STF, a PEC nº 103/2011 foi convertida na PEC nº 7/2015, que após tramitação regular no Congresso Nacional originou a Emenda Constitucional nº 87 de 2015.

Nos motivos de determinação da PEC nº 7/2015 o Congresso Nacional consignou que⁸²:

altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para modificar a sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações realizadas de forma não presencial e que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado.

Atualmente a sistemática de arrecadação do ICMS em operações interestaduais segue o seguinte regramento: independentemente de o consumidor do estado de destino da mercadoria ser contribuinte do ICMS, e, ainda, se adquiriu a mercadoria como consumidor final ou com objetivo de revenda, caberá ao estado de origem a alíquota interestadual e ao estado de destino a diferença entre a alíquota interestadual e a sua alíquota interna (art. 155, §2º, inciso VII, Constituição Federal⁸³).

Conforme mencionado anteriormente, a identificação do adquirente do produto como consumidor final ou comerciante com objetivo de revenda passou a ser relevante somente para a identificação do sujeito responsável pelo recolhimento do imposto – o destinatário ou o remetente do produto (art. 155, §2º, inciso VIII, Constituição Federal). Assim é que, se o destinatário da mercadoria for também contribuinte do ICMS, ou seja, for comerciante e adquirir a mercadoria com intuito de revenda, caberá a ele a responsabilidade de recolhimento da diferença entre a alíquota interna do ICMS de seu Estado e a alíquota interestadual (art. 155, §2º, inciso VIII, alínea ‘a’, Constituição Federal). No caso de o destinatário não ser contribuinte do imposto, o recolhimento da diferença entre a alíquota interna do ICMS do estado de destino e a alíquota interestadual será de responsabilidade do remetente (art. 155, §2º, inciso VIII, alínea ‘b’, Constituição Federal).

A nova determinação trouxe impacto sobre a arrecadação tributária dos estados produtores de mercadorias enviadas para outras unidades da federação. Em observação sobre

⁸² BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição nº 07*, de 07 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3707061&disposition=inline>>. Acesso em: 01 abr. 2018.

⁸³ BRASIL, op. cit., nota 12.

esse impacto de receita, a Emenda Constitucional nº 87/2015 também adicionou o artigo 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) que prevê uma gradação de repartição da arrecadação do ICMS em operações interestaduais até o ano de 2019, momento em que a nova sistemática do artigo 155, § 2º, inciso VII, da Constituição Federal será adotado de forma integral.

O artigo 99 o ADCT indica que:

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

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

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

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

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

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

A Emenda Constitucional nº 87/2015 é a atuação legislativa mais recente com objetivo de compatibilização do federalismo cooperativo, justiça de arrecadação tributária e combate a guerra fiscal.

Desconsiderada a discussão sobre o acerto ou equívoco da solução encontrada pelo Congresso Nacional, percebe-se que se trata de outra situação que exigiu do Poder Legislativo a resolução de conflito apresentado dentro das disposições de arrecadação do ICMS.

As demandas de correção do ICMS sobre sua própria sistemática aparam as arestas do tributo ao mesmo tempo que criam novos problemas, estes que se apresentam de forma imediata ou em momento futuro.

Após a concretização da Emenda Constitucional nº 87/2015 no ordenamento jurídico o CONFAZ atuou novamente e editou o Convênio ICMS nº 93/2015⁸⁴. Esta deliberação do Conselho dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

⁸⁴ BRASIL, op. cit., nota 13.

O Convênio CONFAZ nº 93/2015 expressamente determina sua observação por parte das empresas incluídas na sistemática de arrecadação tributária simplificada, que foi inserida no ordenamento jurídico pela Lei Complementar nº 123/2006.

A questão inaugurou nova discussão no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Apresentadas as ADI nº 5464 e 5469, o STF foi questionado sobre a impossibilidade de disposição do CONFAZ sobre a sistemática de arrecadação tributária imposta para as empresas submetidas ao regramento da Lei Complementar nº 123/2006.

Nos autos da ADI nº 5464, o Ministro Dias Toffoli concedeu medida cautelar, ainda no ano de 2016, e determinou a suspensão da eficácia da cláusula nona do Convênio CONFAZ nº 93/2015 até o fim da discussão.

Ainda que se trate de nova oportunidade para análise da atuação do CONFAZ sobre as disposições do ICMS, o que se percebe na demanda são as mesmas questões já analisadas no julgamento da ADI nº 4626.

A medida liminar proferida pelo Ministro Dias Toffoli ressalta o regime diferenciado a que estão submetidas as empresas integrantes do regime denominado SIMPLES NACIONAL.

A Lei Complementar nº 123/2006, ao instituir o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, regulamentou o tratamento diferenciado previsto no texto constitucional para essas pessoas jurídicas.

Não há que se falar em tratamento diferenciado por mera liberalidade. Trata-se do cumprimento do sentido de justiça, necessário para a atuação dessas empresas no cenário nacional, analisadas suas necessidades em comparação com empresas de maior vulto econômico.

O próprio ministro relator⁸⁵, em passagem de sua decisão, ressalta que:

o conjunto dos dispositivos constitucionais que versam sobre o tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, traduzem, para além de razões jurídicas, questões econômicas e sociais ligadas à necessidade de se conferirem condições justas e igualitárias de competição para essas empresas.

Há, para os integrantes do SIMPLES NACIONAL, documento único de arrecadação, que considera diferentes tributos e objetiva a redução da carga tributária e da burocracia administrativa para facilitação da atividade empresarial. Entre os tributos inseridos no documento único de arrecadação está o ICMS (art. 13, inciso VII, Lei Complementar nº 123/2006).

⁸⁵ BRASIL, op. cit., nota 15.

O que se observa na ADI nº 5464 é que, novamente, o CONFAZ invadiu competência legislativa que não é sua. Com a edição do Convênio ICMS nº 93/2015, o Conselho alterou a sistemática de arrecadação tributária a que estão submetidas as empresas integrantes do SIMPLES NACIONAL.

Ressalte-se que, embora a ADI nº 5464 e a medida cautelar deferida pelo ministro relator tratem apenas da cláusula nona do Convênio, a ADI nº 5469 vai além, questiona a constitucionalidade do diploma.

Conforme a decisão de medida cautelar concedida pelo Ministro Dias Toffoli, a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 “acabou por invadir campo próprio de lei complementar, incorrendo em patente vício de inconstitucionalidade⁸⁶”.

A questão de fundo que necessita ser ressaltada é a mesma daquela observada na ADI nº 4626. Os Estados-membros, na tentativa de exercício de sua autonomia sobre tributo que a Constituição Federal lhes conferiu, erram nos limites de sua competência. Ainda que que atuem no âmbito do CONFAZ, de maneira unânime ou não, reiteradamente exorbitam sua capacidade de disposição sobre o tributo.

Tratar sobre o ICMS é atividade de extrema complexidade, não só em razão de suas regras de arrecadação tributária. Os preceitos legais atinentes ao tributo se confundem entre as esferas estadual e federal, buscam um equilíbrio necessário entre autonomia e cooperação, mas que de maneira reiterada resulta no conflito.

Com a alteração da Emenda Constitucional nº 87/2015, sobre a arrecadação tributária em operações de comércio interestaduais, o legislador constituinte derivado buscou uma equalização de receitas entre os Estados-membros. Motivado pelos anseios de arrecadação e necessidades dos integrantes da federação, o Congresso Nacional editou a alteração constitucional para garantia de maior justiça tributária.

A necessidade de cooperação entre os Estados-membros também foi justificativa para a alteração da sistemática do tributo, a busca dos objetivos do federalismo cooperativo.

O que não se previu, entretanto, foi a atuação do CONFAZ na edição do Convênio ICMS nº 93/2015, da mesma forma que no passado não era prevista a edição do Protocolo ICMS nº 21/2011.

De um lado, buscou-se a justiça tributária para os Estados-membros. De outro, violou-se o tratamento tributário diferenciado preconizado pela Carta Magna na busca de sua justiça para as microempresas e empresas de pequeno porte.

⁸⁶ Ibid.

No momento de edição do Protocolo ICMS nº 21/2011, o CONFAZ buscou uma sistemática de arrecadação diferenciada. O objetivo dos signatários era aumentar suas receitas, com a justificativa de garantia da isonomia de arrecadação.

Nas razões de decisão da medida cautelar deferida na ADI nº 5464, o Ministro Dias Toffoli⁸⁷ ressalta que

nesse contexto é que foi firmado o Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), declarado inconstitucional pelo Plenário da Corte nos autos da ADI nº 4.628/DF, Rel. Min. Luiz Fux. Referido protocolo, ao determinar que o estabelecimento remetente seria o responsável pela retenção e pelo recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária, colidia frontalmente com a sistemática constitucional prevista pelo art. 155, § 2º, VII, alínea b, bem como com o art. 150, incisos IV e V, da Constituição.

Naquele momento, foi declarado pelo Supremo Tribunal Federal que a atuação do CONFAZ não estava de acordo com os ditames da Constituição. O exercício da autonomia dos Estados-membros, ainda que dentro do âmbito do Conselho e seguindo os ditames formais de regulação, não poderia se sobrepor ao texto constitucional.

O conteúdo do Protocolo era inconstitucional, assim como o conteúdo do Convênio também é.

O Convênio ICMS nº 93/2015 surgiu com objetivo de regulamentação de uma nova sistemática de arrecadação do ICMS em operações interestaduais, mas seus ditames se contrapõem ao que preceitua a Constituição Federal em outras passagens.

Na linha desse raciocínio, o relator⁸⁸ afirma que

se é certo que a Emenda Constitucional nº 87/2015 uniformizou o regramento para a exigência do ICMS em operações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outra unidade da federação, contribuinte ou não, não só fixando a alíquota que será adotada na origem (interestadual), como também prevendo o diferencial de alíquota a favor do destino em todas as operações e prestações, não é menos certo que o art. 146, III, d, da Constituição dispôs caber a lei complementar a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

A justiça de arrecadação tributária para os Estados-membros não se sobrepõe ao conceito de justiça tributária para as microempresas e empresas de pequeno porte. Em uma análise macro temática, as duas vertentes se originam do mesmo ideal, justiça.

⁸⁷ BRASIL, op. cit., nota 15.

⁸⁸ Ibid.

A questão ainda está pendente de julgamento definitivo. Porém, o que se percebe é outro problema originado pela incompatibilidade da competência estadual do tributo e sua natureza evidentemente federal.

A análise conjunta do histórico do tributo e seus desdobramentos nas relações entre os entes da federação, e, mais recentemente, nas obrigações impostas aos contribuintes, permite a conclusão sobre a sua inadequação rotineira.

Os conflitos e impropriedades legislativas, ainda que de natureza diversa, tem sempre a mesma origem, a necessidade de arrecadação e exercício da autonomia natural que o ordenamento jurídico confere aos entes federados.

Embora ainda em sede de medida cautelar, a ADI nº 5464 implicitamente apresenta sua conclusão acerca da inconstitucionalidade de atuação dos Estados-membros no exercício de sua autonomia. Seu julgamento se encaminha para resultado já consagrado pelo STF na ADI nº 4628, processo em que o Ministro Luiz Fux⁸⁹ consignou expressamente que “os estados membros, diante de um cenário que lhe seja desfavorável, não detém competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida”.

Observadas as falhas históricas do ICMS, necessária sua reconsideração dentro do ordenamento jurídico nacional a fim de que sejam compatibilizados de forma definitiva e eficaz o objetivo de arrecadação tributária, os princípios do federalismo cooperativo e a justiça tributária.

⁸⁹ BRASIL, op. cit., nota 68.

3. O ICMS E SUA INCOMPATIBILIDADE COM O PACTO FEDERATIVO

Conforme mencionado no capítulo 1, o Brasil é um estado federado formado por um processo de manutenção da unidade a partir de um eixo central de poder, denominado União. A formação do Estado Brasileiro se deu em razão de uma força centrífuga que manteve seus integrantes relacionados e servidos de autonomia e cooperação.

O Estado Brasileiro é uma federação. Trata-se de uma forma de escolha exercida pelo legislador constituinte e prevista na Constituição Federal brasileira, em seu artigo 1º, caput, que inaugura suas disposições afirmando que a organização político-administrativa do Estado Brasileiro é de república federativa⁹⁰.

Quando analisado o ICMS em comparação com os preceitos de um Estado federado, observa-se que existem disposições incompatíveis.

Em verdade as premissas de arrecadação do ICMS são de competência dos Estados-membros da federação, porém as determinações de incidência do fato gerador, de renúncia de receitas tributárias, de alíquotas, de operações de comercialização interestadual e outros fatores intrínsecos a autonomia de disposição sobre o tributo não podem ser considerados de maneira individual pelo ente da federação.

A análise geral sobre o ICMS leva à conclusão de que o modelo de gestão do imposto é incompatível com o ideal de federação.

Aos Estados-membros é garantida a arrecadação do tributo. Porém, as considerações sobre o imposto devem ser tomadas no âmbito do Congresso Nacional ou em deliberações conjuntas e unânimes de todos esses entes federados, monitorados pelo representante da União no âmbito do CONFAZ.

Há uma tutela do eixo centralizador da federação sobre os Estados-membros. Essa tutela que não se apresenta meramente como força de aglutinação e definidora de competência de atuação dos membros; apresenta-se como gestora dos interesses.

É certo que existe uma justificativa para essa determinação que implica em uma necessidade de contenção dos interesses dos Estados-membros, e não apenas no âmbito do Sistema Tributário Nacional.

⁹⁰ BRASIL, op. cit., nota 12.

Em suas lições de direito constitucional, o ministro do Supremo Tribunal Federal Alexandre de Moraes, ao citar Dalmo de Abreu Dallari⁹¹, ensina que o federalismo é uma “aliança ou união de Estados, baseada em uma Constituição e onde os Estados que ingressam na federação perdem sua soberania no momento mesmo do ingresso, preservando, contudo, uma autonomia política limitada”.

Trata-se da necessidade de equilíbrio entre a autonomia que os entes federados devem gozar e a cooperação para alcançar os objetivos previstos no texto constitucional de forma conjunta.

A única justificativa para a tutela da União sobre os interesses dos Estados-membros é a busca pelo desenvolvimento conjunto e harmônico, o que limita autonomia.

Assim se apresenta o Estado Brasileiro, um conjunto entre a perspectiva do federalismo dualista e o federalismo cooperativo.

Quando aplicado ao ICMS, o raciocínio não se mantém e a perspectiva implica no embate constante entre os entes da federação. Isso ocorre, pois há um equívoco no ordenamento jurídico: a localização do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços entre as competências dos Estados-membros, conforme definição do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal⁹².

A oposição de ideias entre a arrecadação e a autonomia é resultado de uma busca pela cooperação e desenvolvimento nacional conjunto. Pelas definições do ordenamento jurídico nacional, há autonomia apenas de arrecadação e uma limitação sobre as disposições do tributo.

Há, portanto, uma contradição dentro das definições constitucionais. Busca-se uma elucidação e resolução da questão pela via do federalismo: é dos Estados-membros a competência para instituição do ICMS, limitada sua autonomia aos preceitos definidos pela Constituição Federal, pelas determinações da lei federal que trata sobre a matéria (Lei Complementar nº 87/1996) e àqueles decididos em âmbito nacional pelo CONFAZ.

Inserido o ICMS na competência dos Estados e restringida sua autonomia em relação a essa matéria, apresenta-se um desequilíbrio no ideal de junção entre o federalismo dualista e o cooperativo. Esse desequilíbrio resulta na tentativa constante dos entes da federação em tentar afirmar uma autonomia maior, fazer valer sua “tríplice capacidade de auto-organização e normatização própria, autogoverno e autoadministração”⁹³.

⁹¹ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Atlas. 2011. p. 286.

⁹² BRASIL, op. cit., nota 12.

⁹³ MORAES, op. cit., p. 290.

Nesse momento surge a guerra fiscal, produto de uma quebra do pacto federativo que impõe aos Estados restrições que ultrapassam os limites determinados pelo o pacto de união que justificou sua aglutinação.

As unidades da federação se distanciam, competem e disputam a arrecadação tributária pelo simples fato de que a Constituição lhes conferiu a competência para o tributo. Ocorre que, em outra tomada, ela retirou a autonomia sobre algo que lhes compete.

Desde o ano de 1932, com a inserção do ICMS – antes identificado pelos tributos que o antecederam – como competência de âmbito estadual, surgem conflitos na federação. Conforme já foi observado, alterações foram feitas ao longo dos anos e culminaram sempre na mesma situação, conflitos.

A busca de soluções para manutenção do ICMS como tributo de competência estadual (alíquotas uniformes, não-cumulatividade, criação do CONFAZ, restrição dos benefícios tributários e, mais recentemente a Emenda Constitucional nº 87/015) resulta sempre em novos problemas, cíclicos e constantes no embate entre cooperar e arrecadar.

O ICMS, em sua composição atual, é contrário aos preceitos do federalismo praticado dentro no ordenamento jurídico brasileiro, que prega o equilíbrio entre a autonomia e a cooperação.

As alterações operadas na sistemática do imposto ao longo dos anos foram justificadas sempre pela necessidade de garantia de uma isonomia de arrecadação entre os Estados-membros, o que consequentemente implica em um argumento a favor do federalismo. Em outras palavras, poderia se argumentar que os mecanismos de controle e restrição da autonomia dos Estados na sua disposição do ICMS existem exclusivamente para a garantia do federalismo. Embora seja argumento correto, não há uma solução definitiva e a origem dos problemas se mantém presente no ordenamento jurídico.

As alternativas encontradas ao longo dos anos desencadearam novas lesões ao pacto federativo sempre pelo desequilíbrio entre a cooperação e a arrecadação. A questão apresenta sempre uma mesma incoerência: o ICMS não deveria ser um imposto de competência estadual.

Ao colocar o CONFAZ sob análise, o órgão parece ser um exemplo de mecanismo que permite ao ICMS sua permanência na esfera estadual com uma compatibilidade com o pacto federativo. Diante das deliberações conjuntas acerca dos benefícios fiscais do tributo se enfraquece a guerra fiscal.

A conclusão não pode se concentrar exclusivamente no objetivo de criação do CONFAZ, que surgiu para solucionar um problema de caráter específico. Sua criação, porém, trouxe outras disparidades do tributo com o conceito de federação.

A autonomia estatal foi reduzida a tal ponto, que a maioria dos entes federados pode se ver obrigada a se curvar diante da vontade de uma minoria que pode representar uma única unidade da federação.

As disputas de arrecadação através da concessão indistinta de benefícios fiscais foram contidas. As possibilidades de planejamento, deliberação e autogestão, por outro lado, foram radicalmente reduzidas.

Outra análise se apresenta na limitação de determinação das alíquotas do imposto, que devem seguir o padrão mínimo e máximo determinado pelo Senado Federal em resolução previamente acordada (art. 155, §2º, inciso V, alínea 'b', Constituição Federal). Trata-se de outra medida, que visa evitar a concorrência de atração de possíveis contribuintes para o território estadual.

Essa determinação constitucional também é exemplo de lesões ao pacto federativo, pois retira do ente federado sua capacidade de autoadministração. A atuação da unidade da federação está limitada aos padrões previamente estabelecidos pelo órgão do Poder Legislativo de âmbito federal.

A Constituição Federal afirma que o tributo é de competência estadual e, imediatamente em seguida, retira dos Estados-membros as possibilidades de administração do imposto que é seu.

Como última observação exemplificativa, pode ser identificada a recente Emenda Constitucional nº 87 do ano de 2015. A alteração constitucional trouxe novo regramento para a arrecadação do ICMS nas operações de caráter interestadual, com objetivo de equilibrar a arrecadação tributária dos Estados-membros diante de novas tecnologias e plataformas de comércio.

O CONFAZ, em sua competência deliberativa para o cumprimento das determinações legais de arrecadação do tributo pelos contribuintes, editou o Convênio nº 93/2015. Dentro desse diploma tratou de matéria que não lhe compete, a forma de contribuição tributária das empresas sujeitas ao regramento da Lei Complementar nº 123/2006.

Novamente, uma alteração das disposições atinentes ao ICMS resultou em uma lesão ao pacto federativo. Embora a questão ainda esteja pendente de julgamento no STF pela análise

das ADI nº 5464 e 5469, evidente que o Conselho exorbitou os limites de sua competência e tratou de matéria que não lhe compete.

Os artigos 149, 170, inciso IX, e 179, todos da Constituição Federal, estabelecem que as microempresas e empresas de pequeno porte deverão ter tratamento diferenciado com relação as obrigações tributárias, que será definido por lei complementar. Percebe-se, portanto, que não compete ao CONFAZ dispor sobre essa matéria.

Trata-se de inconstitucionalidade formal e material do diploma editado pelo Conselho, o que implica em nova lesão ao pacto federativo pelo motivo de competência dos Estados-membros para instituição do ICMS.

Essa atuação irregular do CONFAZ ocorreu, e ocorrerá em outras situações, pois o ICMS apresenta a situação contraditória de competência estadual e necessidade de deliberação em um nível nacional. Sua materialidade federal foi desconsiderada em prol da arrecadação tributária em favor dos estados, o torna extremamente difíceis – e, como no caso de análise, muitas vezes irregulares – as considerações legais e regulamentares acerca do tributo.

Os conflitos advindos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – sejam eles simples ou complexos – são resultado do erro de sua localização entre as competências dos entes da federação. Eles apresentam problemas repetidos e que se originam sempre pelo fato de que não deveria ser de competência dos Estados-membros o ICMS.

A única razão para a manutenção da sistemática do tributo, e suas constantes alterações sem a consideração da natureza evidentemente federal, é a garantia da fonte de receita tributária para os Estados-membros.

Ignora-se a natureza do tributo, e preponderância dos interesses dentro das competências dos entes da federação, pela garantia de orçamento para o ente federado. Os recursos financeiros são o meio pelo qual os entes da federação praticam suas atividades, mas devem ser objeto de uma arrecadação pautada pelos princípios atinentes ao ordenamento jurídico.

Uadi Lamêgo Bulos⁹⁴ ensina que:

competências federativas são parcelas de poder atribuídas, pela soberania do Estado Federal aos entes políticos, permitindo-lhes tomar decisões, no exercício regular de suas atividades. O exercício harmônico dessas atribuições é responsável pela manutenção do pacto federativo, pois uma entidade não pode adentrar o campo reservado à outra, praticando invasão de competências.

⁹⁴ BULOS, op. cit., p. 975.

O doutrinador continua suas lições e diz que “o princípio da preponderância do interesse objetiva a repartição de competências das entidades políticas, tomando como base a natureza do interesse afeto a cada uma delas⁹⁵”.

O interesse dos Estados-membros na arrecadação do ICMS se apresenta única e exclusivamente em razão da necessidade de receita tributária.

Embora seja competência de todos os entes da federação a garantia dos preceitos constitucionais e legais (art. 23, inciso I, Constituição Federal) – dentre eles a organização do Estado e o pacto federativo –, deveria ser da União a titularidade do ICMS, haja vista a abrangência do tributo e suas implicações no cenário nacional.

Além de seu caráter arrecadatório, as espécies tributárias desenvolvem efeitos sobre a economia e o desenvolvimento nacional. Todas as espécies tributárias possuem características fiscais e também extrafiscais, ainda que nesse último aspecto umas sejam mais incisivas do que outras.

Ao citar Luís Eduardo Schoueri, Salvador Cândido Brandão Junior⁹⁶, em sua análise sobre o ICMS, afirma que:

em relação aos incentivos fiscais, percebe-se, o legislador pode utilizar deste instrumento como forma de intervenção sobre o domínio econômico para induzir o contribuinte a adotar um comportamento desejado pelo legislador. No entanto, é preciso observar quais são os limites de atuação do legislador para o manejo de normas tributárias indutoras para concessão de incentivos fiscais como mola propulsora do desenvolvimento, especificamente quando se trata dos Estados em relação ao ICMS, haja vista que esta norma indutora tendo uma função de intervenção sobre o domínio econômico, deve ser submetida aos ditames constitucionais não só relativos ao Sistema Tributário, mas aos ditames de toda a Constituição, tais como aos da ordem econômica.

Trata-se de consideração perfeitamente condizente com a natureza do ICMS, que é tributo que irradia seus efeitos sobre toda a ordem econômica. O consumo de mercadorias e dos serviços relacionados ao imposto não está restrito ao âmbito local ou regional, essas implicações são de caráter nacional.

Diante dessas considerações, permite-se dizer que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços não é compatível com o pacto federativo brasileiro, pois localizado em esfera da federação incorreta. O tributo é de caráter nacional e sua consideração como competência da União Federal é solução que se mostra adequada para o encerramento de longas

⁹⁵ BULOS, op. cit., p. 976.

⁹⁶ BRANDÃO JUNIOR, op. cit., p. 181.

celeumas no cenário jurídico, as disputas de arrecadação e as impropriedades legislativas proporcionadas pela guerra fiscal.

A inserção do ICMS dentro das competências da União possibilitaria, inclusive, adequação do ordenamento jurídico brasileiro aos padrões internacionais. O Imposto Sobre Valor Agregado (IVA)⁹⁷ é espécie tributária utilizada em diversos países, tais como Argentina, Alemanha e Portugal, e permite uma tributação simplificada e que favorece a economia através da redução da carga tributária incidente sobre os produtos e serviços.

Na análise do IVA, Ives Gandra⁹⁸ afirma que sua adoção pelo sistema tributário brasileiro atenuaria os problemas que se originam da tributação das mercadorias e serviços. O doutrinador afirma que:

no Brasil, temos, sobre a circulação de bens e serviços, a incidência de variados tributos (IPI, ICMS, ISS, COFINS, PIS, CIDES) além dos impostos regulatórios de importação e exportação. Uma simplificação neste sentido seria interessante. Talvez a criação de um IVA nacional pertencente à Federação, com a incorporação do IPI, ICMS e ISS – como propus ao tempo da revisão constitucional de 1993 – e partilhado entre União, estados e municípios pudesse ser a solução. Alemanha tem no IVA, no Imposto de Renda e no tributo das corporações mais de 90% de sua receita. Portugal segue praticamente o mesmo percentual. Nada justifica no Brasil tal complexidade, com 12 impostos, no sistema, com esferas de tributação autônomas (União, Estados e Municípios) e, muitas vezes, superposição de incidências, como no IPI, ICMS, COFINS, PIS, estes últimos tributos incidentes também sobre operações sujeitas ao ISS.

O que se observa no cenário nacional é a elevada carga tributária que, por vezes, possui o mesmo fato gerador e que se diferencia pela nomenclatura jurídica do tributo. A adoção de um imposto tal qual o IVA, que concentra e uniformiza a tributação da circulação de mercadorias e serviços, torna o sistema tributário mais simples e menos oneroso.

Considerando que a manutenção do ICMS na esfera estadual está resumida ao objetivo de arrecadação tributária por parte dos Estados-membros, melhor seria se o imposto fosse deslocado para a esfera federal e determinado o repasse das verbas de arrecadação em termos legais para cumprimento por parte da União em favor dos Estados-membros.

Nesse sentido também se manifesta Ives Gandra⁹⁹, para quem:

⁹⁷ De maneira geral, o IVA pode ser descrito como um imposto de competência da União e que incide sobre o fato gerador de despesa ou consumo praticado pelo contribuinte a partir do valor que é acrescido a cada etapa da cadeia de consumo de um produto ou serviço. No cenário nacional, com foco nos impostos, substituiria o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

⁹⁸ MARTINS. Ives Gandra da Silva. *Reforma Tributária*. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/reforma-tributaria-por-ives-gandra-da-silva-martins/>>. Acesso em: 12 jun. 2018

⁹⁹ Ibid.

um imposto de vocação nacional, como é o caso do ICMS, não poderia ter sido regionalizado, como foi, desde o antigo IVC, eis que, pelo princípio da não cumulatividade, incentivos dados em um Estado terminam refletindo, nas operações interestaduais, em outros. Em consequência, o Estado que os concede oferta melhores condições de competitividade às empresas estabelecidas em seu território, em detrimento das que se encontram sediadas em outros Estados.

A análise conclusiva do ICMS dentro da República Federativa do Brasil é sua incompatibilidade com as competências atinentes aos Estados-membros. Enquanto o tributo for mantido de acordo com a estrutura que possui atualmente, repetidamente serão desrespeitados a isonomia tributária entre os entes da federação, as premissas da ordem econômica nacional e, em última análise, o pacto federativo.

CONCLUSÃO

O trabalho apresentado identificou as problemáticas constantes dentro do ordenamento jurídico brasileiro, passado e presente, acerca do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Foram constatados os questionamentos do tributo em razão de lesões proporcionadas aos princípios da isonomia, legalidade e do federalismo.

A manutenção da competência do ICMS na esfera estadual destoa da sua natureza essencialmente federal. A irradiação de efeitos sobre a ordem econômica nacional e dentro das relações de consumo exige uma reconsideração da estrutura do imposto para que se cumpram não só os preceitos de arrecadação tributária, mas, também, os aspectos extrafiscais.

A guerra fiscal, considerada dentro de uma perspectiva de competição entres os Estados-membros, é uma realidade que se apresenta essencialmente pela previsão constitucional da competência estadual sobre o tributo. Em uma perspectiva a Constituição Federal confere ao âmbito estadual o ICMS, permitindo a constituição de receita tributária. Em perspectiva diversa, a Carta Magna restringe a autonomia de disposição do tributo em razão da necessidade de equilíbrio na cooperação dos entes federados.

A necessidade de tutelas específicas sobre a disposição do imposto existe em razão da contradição entre a autogestão inerente ao desenvolvimento dos entes federados e a consideração sobre os impactos do próprio tributo, que ultrapassam os limites do Estado-membro. Identifica-se, portanto, a origem básica dos problemas advindos do ICMS, sua competência entregue ao ente federado equivocado.

Há uma quebra do pacto federativo pela desconsideração do princípio da preponderância dos interesses, uma invasão da competência da União pela gestão de um tributo materialmente federal pelos Estados-membros em razão de sua consideração formalmente estadual. A disposição do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal não converte a essência do ICMS ao âmbito estadual. Em outras palavras, não é pelo fato de que o legislador constituinte determinou que o imposto é de caráter estadual que ele essencialmente é.

Há muito tempo já se percebeu que os efeitos do ICMS ultrapassam os limites dos Estados-membros. Constantemente as leis e as disposições constitucionais são alteradas em busca de soluções para garantia de premissas desrespeitadas pela manutenção do tributo na esfera estadual.

O federalismo confere liberdade para os Estados-membros, que podem se auto organizar e auto administrar. Essa consideração, prevista pelo texto constitucional, pressupõe uma cooperação entre os integrantes da federação, inócua quando considerado que há um desequilíbrio econômico e social entre as regiões do país resultante no desejo de arrecadação e desenvolvimento individuais.

Conclui-se que não há espaço no ordenamento jurídico para uma autonomia dos Estados-membros sobre o ICMS, ainda que mínima como existe hoje. Considerado o fato de que o imposto só está em poder desses entes da federação pela necessidade de garantia de uma receita tributária, não há justificativa para a manutenção da atual sistemática.

É necessária a reformulação das premissas constitucionais de competência do ICMS, ou mesmo sua exclusão da federação para implementação de espécie tributária mais moderna, tal qual o IVA em ordenamentos jurídicos comparados.

A superposição de tributos de natureza idêntica tem a finalidade única de arrecadação para o funcionamento do Estado. Nas lições extraídas pela análise dos sistemas tributários internacionais, percebe-se que há uma uniformização da arrecadação, com desoneração da carga tributária e integração dos entes federados.

O Sistema Tributário Nacional, da maneira que está constituído atualmente, desprestigia o desenvolvimento econômico do país, onera o contribuinte com espécies tributárias em diferentes esferas da federação e com fatos geradores de natureza semelhante.

O IVA se apresenta como alternativa de um imposto único sobre mercadorias e serviços, o que poderia, além de desonerar o contribuinte, estabelecer regras mais claras na arrecadação dos impostos de bens e serviços.

Há no Brasil tributos economicamente idênticos, diferenciados pela sua simples classificação jurídica, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Além da reconsideração do ICMS por todas as razões expostas no trabalho, o Sistema Tributário Nacional brasileiro necessita de uma reformulação para adequação aos preceitos que a própria Constituição Federal expõe. A constituição de receitas tributárias com intuito meramente fiscal, ou seja, arrecadatório, desconsiderando as implicações extrafiscais – ainda que mínimas –, desvirtua princípios de ordem fundamental que devem balizar os institutos integrantes do ordenamento jurídico. Por conta disso o federalismo é desrespeitado, a isonomia

não é garantida, a cooperação entre os integrantes da federação não funciona e o desenvolvimento e as riquezas continuam concentrados nas mesmas regiões do país.

De maneira imediata, especificamente com relação ao ICMS, para que ocorra mudança e sejam solucionadas as disputas de arrecadação e as impropriedades legislativas rotineiras em relação ao imposto, é necessário o deslocamento da competência para a esfera federal. Além disso, é preciso garantir por determinação legal o repasse obrigatório das receitas de arrecadação do tributo para os Estados-membros, o que preservará uma fonte de recursos financeiros necessária para a autogestão.

O ICMS só será compatível com o texto constitucional quando for considerado como tributo de natureza federal, o que resultará no cumprimento do pacto federativo em suas disposições de isonomia, legalidade, autonomia e cooperação entre os integrantes da federação.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

BORGES, Fábio. *A Emenda Constitucional 87 e o Convênio ICMS 93/15: o SIMPLES pode ficar menos simples*. Disponível em: <<http://www.fabioborges.pro.br/index.php/2016/03/21/a-emenda-constitucional-87-e-o-convenio-9315-o-simples-pode-ficar-menos-simples/>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-membros em “Guerra Fiscal” – Série Doutrina Tributária v. XIV*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

BRASIL. *Código Comercial Brasileiro*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0556-1850.htm>. Acesso em: 01 dez. 2017.

_____. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 18 abr. 2018

_____. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 01 dez. 2017.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 jun. 2017.

_____. *Convênio ICMS nº 93*, de 17 de setembro de 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15>. Acesso em: 20 jun. 2017.

_____. *Convênio ICMS nº 133*, de 12 de dezembro de 1997. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/cv133_97>. Acesso em: 18 abr. 2018.

_____. *Decreto nº 22.061*, de 09 de Novembro de 1932. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-22061-9-novembro-1932-505780-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

_____. *Decreto-Lei nº 915*, de 1º de Dezembro de 1938. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-915-1-dezembro-1938-350239-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

_____. *Emenda Constitucional nº 01*, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 01 abr. 2018.

_____. *Emenda Constitucional nº 18*, de 1º de Dezembro de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 01 dez. 2017.

_____. *Emenda Constitucional nº 87*, de 16 de abril de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm#art1>. Acesso em: 20 jun. 2017.

_____. *Lei complementar nº 24*, de 07 de janeiro de 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 01 abr. 2018.

_____. *Lei Complementar nº 87*, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 01 de abril de 2018.

_____. *Lei complementar nº 123*, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 20 jun. 2017.

_____. *Proposta de Emenda à Constituição nº 07*, de 07 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3707061&disposition=inline>>. Acesso em: 01 abr. 2018.

_____. *Proposta de Emenda à Constituição nº 103*, de 21 de outubro de 2011. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4274858&disposition=inline>>. Acesso em: 01 abr. 2018.

_____. *Protocolo ICMS nº 21*, de 01 de abril de 2011. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11>. Acesso em: 20 jun. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 1.600/DF*. Relator: Ministro Sydney Sanches. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+1600%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+1600%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/beaqnpu>>. Acesso em: 17 jan. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 2.669/DF*. Relator: Ministro Nelson Jobim. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2669%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2669%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/b66pgpz>>. Acesso em: 17 jan. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 4628*. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+4628%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+4628%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/beywkd>>. Acesso em: 01 abr. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 4713*. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4191358>>. Acesso em: 01 abr. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 5464*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4918380>>. Acesso em: 17 jun. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 5469*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4922493>>. Acesso em: 17 jun. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 176.626/SP*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+176626%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+176626%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/b2qhrdb>>. Acesso em: 17 jan. 2018.

BRIGAGÃO, Gustavo. Diferencial de alíquota de ICMS traz novas controvérsias. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-dez-16/consultor-tributario-diferencial-aliquota-icms-traz-novas-controversias>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de Direito Constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CAMARGO, Coriolano Almeida; PREDOLIM, Emerson Alvarez. EC 87/15 – O que muda no ICMS para as vendas online. *Migalhas*. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI220353,31047-EC+8715+O+que+muda+no+ICMS+para+as+vendas+online>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CONFAZ. *Competência*. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/competencias>>. Acesso em 01 abr. 2018.

República Federativa do Brasil. *Annaes da Assembléa Nacional Constituinte 1933/1934*. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/8026>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

Liminar suspende cláusula de regra de ICMS em comércio eletrônico. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-18/liminar-suspende-clausula-regra-icms-comercio-eletronico>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Reforma Tributária*. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/reforma-tributaria-por-ives-gandra-da-silva-martins/>>. Acesso em: 12 jun. 2018

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2011

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

TAVARES, Vitor de Oliveira. A Emenda Constitucional nº 87/2015 e as alterações do ICMS nas operações mercantis interestaduais. *OAB-MT*. Disponível em: <<http://oabmt.org.br/Artigo/Artigo.aspx?id=247>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.