



ICMS: A GUERRA FISCAL DECORRENTE DOS DIFERENTES PERCENTUAIS DE ALÍQUOTAS PRESENTES NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSPORTE E DA CONCESSÃO INDEVIDA DE BENEFÍCIOS E ISENÇÕES FISCAIS

Monique Poubel D'Oliveira

Graduada pela Universidade Estácio de Sá (UNESA).

Resumo – o presente estudo busca demonstrar a relevância jurídica e geográfica que o imposto intitulado como ICMS tem no território brasileiro e os impactos que a sua arrecadação gera. Além disso, fica evidenciado que a competência estadual do referido tributo, além de causar desequilíbrio e desigualdade entre as regiões do Brasil, acaba por fomentar a guerra fiscal entre os entes federados, que buscam a todo custo atrair investidores para o seu território, e muita das vezes, a única forma de estados menores competirem com estados maiores é através da concessão de benefícios fiscais.

Palavras-chave – Direito Tributário. ICMS. Operações interestaduais de transporte. Percentuais de alíquotas distintos. Isenção fiscal. Benefício fiscal. Desigualdade regional. Guerra fiscal entre os entes federais.

Sumário – Introdução. 1. A importância da atividade estatal sobre a arrecadação de tributos e os aspectos jurídicos do ICMS. 2. Os impactos da alíquota diferenciada nos estados. 3. A guerra fiscal decorrente da concessão de benefícios fiscais destinados às grandes empresas. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca destacar a existência da Guerra Fiscal decorrente dos diferentes percentuais de alíquota de ICMS interestadual de transporte, atribuídos às regiões do Brasil, ocasionando instabilidade jurídica e retardando o desenvolvimento regional do país como um todo.

Tendo em vista esta finalidade, a exposição do trabalho se dá através da análise da legislação vigente, acompanhada de doutrina e jurisprudência, de modo a se verificar no que consiste o tributo de ICMS, como funciona a distribuição do tributo, quem tem competência para arrecadação nas relações interestaduais de transporte, qual o impacto dessa modalidade de tributo no território brasileiro e qual percentual de alíquota é utilizado para alcançar o valor final do tributo a ser cobrado.

A Constituição Federal de 1988 estabelece que o tributo de ICMS é de competência estadual, indicando ainda que nas relações de transporte interestaduais, caberá ao Senado Federal atribuir os percentuais de alíquotas que, acrescidos da base de cálculo, irão compor o valor final do tributo devido pelo contribuinte.



A premissa inicial do trabalho busca expor, no capítulo 1, a importância da atividade estatal sobre a arrecadação de tributos, os aspectos jurídicos mais relevantes do ICMS, bem como, o percentual de alíquota definido para cada região e/ou estado do Brasil.

Após, no capítulo 2, busca-se delimitar quais são as regiões mais favorecidas com os percentuais menores e as mais favorecidas, com percentuais maiores, explanando efetivamente acerca dos impactos negativos gerados pela alíquota diferenciada dos estados da região Norte, Nordeste, Centro Oeste e estado do Espírito Santo.

O terceiro capítulo apresenta a alíquota diferenciada como fator de desenvolvimento comercial e social do Brasil, discorrendo sobre as isenções e benefícios fiscais concedidos por regiões menos favorecidas do Brasil (regiões essas que já sofrem com o percentual menor de alíquota) às grandes empresas, como forma de incentivá-las a fixarem domicílio empresarial em seu território.

A pesquisa é desenvolvida pelo método hipotético-dedutivo, uma vez que o pesquisador pretende eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais acredita serem viáveis e adequadas para analisar o objeto da pesquisa, com o fito de comprová-las ou rejeitá-las argumentativamente.

Para tanto, a abordagem do objeto desta pesquisa jurídica é necessariamente qualitativa, porquanto o pesquisador pretende se valer da bibliografia pertinente à temática em foco, analisada e fichada na fase exploratória da pesquisa, para sustentar a sua tese.

1. A IMPORTÂNCIA DA ATIVIDADE ESTATAL SOBRE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS E OS ASPECTOS JURÍDICOS DO ICMS

O Direito Tributário é um ramo do Direito Público regido pelos princípios fundamentais da supremacia do interesse público sobre o interesse privado e indisponibilidade do interesse público. Em outras palavras, a relação jurídica estabelecida entre o contribuinte e o Estado é verticalizada, e o Fisco está em posição hierárquica, representando os interesses da coletividade em face dos interesses individuais.

O Fisco é a autoridade fazendária, e controla os pagamentos de impostos em todas as esferas tributárias do país. Ele é comumente conhecido como o órgão fiscalizador na esfera federal, porém, ele também atua nas esferas municipal e estadual, e o seu principal objetivo é controlar a legislação tributária do país, estando intimamente relacionado e interessado na forma como as empresas pagam seus tributos.

Diante da onerosidade da atividade estatal, e da necessidade de custear serviços públicos como saúde, educação e segurança, a Administração Pública busca, através de receitas derivadas e originárias, obter os recursos financeiros necessários para a sua manutenção.

Diferentemente das receitas originárias que consistem em prerrogativas de Direito Privado que o Estado possui podendo estabelecer relações jurídicas como se particular fosse sendo, inclusive, consideradas verdadeiras custeadoras do funcionamento do estado brasileiro, as receitas derivadas são as prerrogativas de Direito Público que o Estado tem.

Na hipótese de receitas derivadas, o Estado faz uso do seu poder de império, que consiste na faceta que o ele tem em compelir seus contribuintes a distribuir uma parte de sua riqueza, ou seja, obrigar o particular a realizar o adimplemento daquilo que o Estado entende ser devido. Em outras palavras, as receitas originárias são consideradas verdadeiras custeadoras do funcionamento do estado brasileiro.

Dentre outras, uma das formas de obtenção de receita derivada está contida no tributo, que conforme dispõe o Código Tributário Nacional¹, é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Os tributos podem ser vinculados e não vinculados. Acerca deste tema, cumpre informas que os tributos vinculados são devidos pelo contribuinte ou responsável tributário em decorrência de uma atividade estatal, quando ao fato gerador. Já os tributos não vinculados, conforme o nome já evidencia, serão devidos pelo contribuinte ou responsável tributário independente de contraprestação do Poder Público.

Temos como exemplo de tributos vinculados as taxas e as contribuições de melhoria, enquanto, a título de exemplo de tributos não vinculados, temos os impostos.

Em regra, os tributos incidem sobre três bases: o consumo, a renda e o patrimônio dos cidadãos e das empresas. Portando, pode-se dizer que os impostos não são vinculados pois o fato gerador do imposto é uma situação de vida do contribuinte relacionado as suas riquezas.

A competência tributária para instituição e cobrança de tributo segue a lógica da repartição de competência, que consiste que distribui a autoridade entre os diferentes níveis de governo. Ou seja, a competência para instituição e cobrança, é dividida entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A título de exemplo, na esfera Federal, existe o Imposto sobre a Importação, Imposto de Exportação, Imposto de Renda, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre

¹ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 30 jul. 2023.

Operações Financeiras, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural); na Estadual Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação, Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) e na Municipal Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Neste sentido, a Constituição Federal de 1988², prevê a possibilidade de impostos de competência federal, estaduais e municipais. Segundo Ricardo Alexandre:

Os estados têm competência para instituir os três impostos previstos no art. 155 da Constituição Federal, quais sejam imposto sobre transmissão causa mortis e doação - ITCMS; o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS; e o imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA.³

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, possui a maior arrecadação do Brasil, sendo, portanto, o tributo estadual de maior relevância por gerar mais riqueza.

Esse imposto está presente em quase todas as operações cotidianas existentes no nosso mundo fático, ou seja, na compra de um produto, seja de forma física, seja pela internet; no consumo de energia elétrica; na utilização de transporte público, etc.

É uma modalidade de tributo que coloca na situação de contribuinte qualquer pessoa (física ou jurídica), que realize com habitualidade, ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O fato gerador do ICMS ocorrerá com as operações referentes a circulação jurídica de mercadorias ou serviços. Entende-se por circulação jurídica, aquela em que há transferência de propriedade da mercadoria, ou seja, quando um vendedor deixa de ser o proprietário da mercadoria e o proprietário passa a ser o comprador.

O ICMS busca atingir tanto a finalidade fiscal, almejando atender ao objetivo principal da Administração Pública, que é o da arrecadação financeira aos cofres do Estado, quanto o caráter extrafiscal, que não visa a obtenção de receitas tributárias. De acordo com Atilaba “a

² BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 mar. 2023.

³ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Juspodivm, 2022, p. 757.

extrafiscalidade consiste na utilização deliberada do tributo para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política”⁴.

Para tanto, a Constituição Federal atribui normas gerais acerca do tributo, estabelecendo que ele deverá ser instituído mediante lei complementar de caráter nacional, prevendo ainda a celebração de convênios entre os entes federados como ato-condição para a concessão e revogação de benefícios fiscais, delegando ao Senado Federal, dentre outras regras de uniformização e pacificação fiscal, importantes competências acerca da fixação do regime de alíquotas de tributo.

Embora o Código Tributário Nacional tenha sido recepcionado como lei complementar, regulamentando a grande maioria dos impostos, deixou de regulamentar o ICMS. Sendo assim, seguindo os preceitos constitucionais acerca da correta espécie normativa para regulamentação de tributo, a Lei Complementar n. 87/1996⁵, também denominada de Lei Kandir, foi a lei instituidora do ICMS.

Nos casos de transportes interestaduais de mercadorias, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, o montante final a ser pago a título de ICMS é formado através da base de cálculo, que consiste no próprio montante do tributo somado ao percentual de alíquota contido na Resolução n. 22/1989⁶, definida pelo Senado Federal, ainda em atenção à Constituição Federal.

Conforme Ricardo Alexandre:

A alíquota interestadual foi fixada em 12% pela Resolução do Senado Federal 22/1989, salvo no caso em que a mercadoria tenha como origem um dos 6 Estados considerados mais desenvolvidos da Federação (SP, RJ, MG, PR, SC e RS), e como destino um Estado que não faça parte desse grupo, hipóteses em que a alíquota aplicável será de 7%.⁷

Sendo assim, quando ocorre, por exemplo, uma transação entre duas empresas, uma localizada no Rio de Janeiro e a outra no Amazonas, onde a indústria situada neste último realiza a aquisição da mercadoria, será recolhido a título de ICMS, valor referente a base de cálculo do produto acrescido de 7% de alíquota interestadual, uma vez que o produto estará saindo do Rio de Janeiro (Sudeste), em região a região Norte, devendo esse valor ser recolhido para o Rio de

⁴ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p. 60.

⁵BRASIL. *Lei Complementar n. 87*, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 15 jun. 2023.

⁶BRASIL. Senado Federal. *Resolução n. 22*, de 1989. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm>. Acesso em: 16 mai. 2023.

⁷ALEXANDRE, *op. cit.*, p.775.



Janeiro. Eventualmente, o estado do Amazonas poderá utilizar aquele valor que foi recolhido a título de ICMS, como crédito em nova operação.

2. OS IMPACTOS DA ALÍQUOTA DIFERENCIADA NOS ESTADOS

O ICMS, consiste em modalidade de imposto não cumulativo, ou seja, nessa espécie de tributo, o valor pago, será compensado em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Desta forma, quando ocorre alguma aquisição de mercadoria ou utilização de serviço tributado pelo ICMS, o adquirente deverá registrar como crédito o valor correspondente a referida operação, e este valor pode ser abatido do montante que incidirá nas operações subsequentes.

Em outras palavras, a não cumulatividade obrigatória atua na dupla incidência do tributo estudado, ou seja, para que haja crédito no valor a ser cobrado do ICMS, é necessário que haja a incidência do pagamento do tributo tanto na entrada (quando se compra a matéria ou serviço necessário para a produção/utilização do serviço), quanto na saída.

Segundo Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo:

Trata-se de direito público subjetivo oposto aos Estados, e ao DF, e que também constitui obrigação cometida ao contribuinte. O comando constitucional deve ser realizado tanto no lançamento do débito (operações mercantis e prestações de serviços de transporte e de comunicação), quanto na escrituração do crédito (aquisição de bens e serviços tributados). Como o débito deve ser exigido, lançado e satisfeito, o mesmo ocorre com o crédito, sem o que o princípio resultaria ineficaz, frustrando-se a dicção constitucional.⁸

Trata-se de direito público subjetivo oposto aos Estados, e ao DF, e que também constitui obrigação cometida ao contribuinte. O comando constitucional deve ser realizado tanto no lançamento do débito (operações mercantis e prestações de serviços de transporte e de comunicação), quanto na escrituração do crédito (aquisição de bens e serviços tributados). Como o débito deve ser exigido, lançado e satisfeito, o mesmo ocorre com o crédito, sem o que o princípio resultaria ineficaz, frustrando-se a dicção constitucional.

⁸PAUSEN, Leandro; MELO, Jose Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 132.

A Resolução do Senado Federal n. 22/1989⁹, ao fixar alíquota de 7%, inicialmente visa reduzir as desigualdades socioeconômicas entre as regiões do país, uma vez que tem como objetivo inicial beneficiar os Estados menos desenvolvidos, pois uma alíquota interestadual menor implica pagamento de menor valor ao Estado de origem e utilização menor de crédito no Estado de destino, o que acaba ampliando a participação deste na repartição de receitas entre origem e destino.

Ocorre que ao estabelecer alíquota de 7% para mercadorias que tenham como origem um dos 6 Estados considerados mais desenvolvidos da Federação, quais sejam, São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, com destino as regiões menos desenvolvidas, quais sejam, Região Norte, Região Nordeste, Região Centro Oeste, bem como Estado do Espírito Santo (que embora faça parte da região sudeste, recebe tratamento diferenciado), indiretamente, cria-se um boicote à ideia inicial de redução das desigualdades socioeconômicas estaduais, uma vez que, podendo pagar 7% ou 12% de alíquota de ICMS, é evidente que por uma questão de política econômica, torna-se mais interessante pagar 7%.

Dito isto, tem-se como exemplo uma determinada fábrica de roupas que pretende expandir o seu comércio para todo o Brasil e inicialmente está fixada no estado do Rio de Janeiro. Ao vender sua mercadoria para São Paulo, essa operação interestadual terá como base de cálculo a alíquota de 12%. A venda da mesma mercadoria, saindo do Rio de Janeiro, direcionada ao estado do Recife, terá como base de cálculo a alíquota de 7%.

É evidente que, do ponto de vista econômico, é mais vantajoso que a empresa esteja situada no Rio de Janeiro, ou em qualquer outro estado da região Sul ou Sudeste, uma vez que, economicamente, essas regiões têm maior poder aquisitivo, logo, são regiões que consomem mais, e, geograficamente, são regiões mais requisitadas, seja pela facilidade de logística de transporte de mercadoria, seja com relação ao relevo, clima, facilidade de mão de obra, dentre outros.

Com isso, a implementação de uma alíquota menor de ICMS de transporte interestadual quando o transporte tem como destino os estados da região Norte e Nordeste, incluindo o estado do Espírito Santo, saindo dos estados do Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais, Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul acaba incentivando as grandes empresas, indústrias e fábricas que produzem em larga escala e têm por objetivo a expansão nacional, a fixarem o seu domicílio empresarial nessas regiões.

⁹BRASIL, *op. cit.*, nota 6.



Ainda, tendo em vista que os centros urbanos mais ativos financeiramente para o consumo estão na região Sul e Sudeste, nada impede que a mesma empresa fixe seu empreendimento tanto no Rio de Janeiro, quanto em São Paulo, visando burlar as alíquotas interestaduais referentes as operações realizadas entre os grandes polos econômicos, que seria de 12%.

Dito isto, o “boicote” ocasionado pela diferenciação de alíquotas está justamente nesse ponto, visto que, foi estabelecido percentual de alíquota menor para incentivar o desenvolvimento regional das regiões menos favorecidas, mas não foi levado em consideração que, para as grandes empresas, naturalmente, é mais vantajoso fixar território em regiões mais favorecidas. O fato de a alíquota ser menor quando os produtos são destinados para Região Norte, Nordeste, Centro Oeste e Espírito Santo não faz com que essas empresas queiram fixar-se nestes territórios, muito pelo contrário.

A política de incentivo deveria ser em sentido contrário, ou seja, necessário seria atuação do Estado com criação de políticas públicas incentivando que as grandes empresas se estabelecessem nessas regiões menos favorecidas, e com isso, haveria aumento do capital de giro nessas regiões, conseqüentemente, os efeitos positivos seriam dos mais diversos, como por exemplo, aumento do número de empregabilidade regional, dentre outros.

Quando uma sociedade decide se estabelecer em determinado Estado, o faz por acreditar que ali poderá ter êxito na atividade, seja qual for o ramo de seu negócio. Na sua esteira, traz consigo investimento e empregos.

Embora inicialmente possa ser mais trabalhoso, em termos de logística, é preferível estabelecer domicílio empresarial nos grandes polos desenvolvidos, onde será possível contar com grande número de mão de obra qualificada, rede de transportes e comunicação, população com poder aquisitivo suficiente para aquisição dos produtos que serão fornecidos pela referida empresa, a ter que situar a empresa em região menos desenvolvida, onde não haverá mão de obra qualificada, bem como, população com condições monetárias suficientes para manter o funcionamento da empresa.

Em decorrência da referida fixação regional, impulsionada pela política empresarial que busca sempre maximizar os lucros, cria-se uma espécie de concentração regional, onde essas regiões - já desenvolvidas - concentram nessas mesmas regiões, cada vez mais, riquezas, oportunidades de emprego, dentre outras coisas.

A preferência regional comercial em fixar domicílio nos estados de Minas Gerais, Paraná, Santa Catarina, Rio Grande do Sul e principalmente São Paulo e Rio de Janeiro tem

reflexo na economia, nos níveis de urbanização, qualidade de vida da população, e no desenvolvimento intelectual e social regional.

A existência de grandes desigualdades regionais exerce influência negativa sobre os padrões de desenvolvimento de um país e sobre o bem-estar da sua população, podendo levar à ruptura do pacto federativo.

De acordo com pesquisa feita pela Agência Brasil¹⁰, o Brasil, as regiões Sul e Sudeste concentram 91% dos municípios mais desenvolvidos, enquanto as regiões Norte e Nordeste respondem por 87,7% das cidades com menor desempenho. As regiões mais desenvolvidas contam com lócus de aprendizagem e polos tecnológicos, mantendo mão de obra especializada e oportunidade de emprego, além de transportes eficientes, redes de energia e de telecomunicações, dentre outros.

3. A GUERRA FISCAL DECORRENTE DA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DESTINADOS ÀS GRANDES EMPRESAS

As políticas dos incentivos ou benefícios fiscais têm como objetivo promover o desenvolvimento de atividades, segmentos, setores da economia ou regiões, condicionar comportamentos, bem como, favorecer grupos ou parcelas da população.

Os benefícios fiscais estão previstos na Constituição Federal, em seu artigo 150, § 6^o¹¹ e determinam que somente poderão ser disciplinados mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente a matéria. Eles têm como objeto eventual exclusão do crédito tributário, através de anistia ou isenção; extinção do crédito tributário, através de remissão ou diminuição do crédito tributário, através de redução de base de cálculo.

A obrigatoriedade de lei específica para concessão de benefícios fiscais estipulada no supramencionado artigo, não faz distinção com relação a espécie de lei, de modo que, entende-se que a exigência de lei para concessão de benefícios deve ser analisada em seu sentido formal, ou seja, consubstanciando-se no ato normativo produzido pelo órgão do Poder Legislativo competente para exercer função legislativa, em conformidade com as regras do processo legislativo previstas no ordenamento jurídico vigente, admitindo-se, portanto, lei ordinária, lei complementar, bem como, lei delegada.

¹⁰VILELA, Pedro Rafael. *Sul e Sudeste concentram 91% dos municípios mais desenvolvidos*. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2018-06/sul-e-sudeste-concentram-91-dos-municipios-maisdesenvolvidos>>. Acesso em: 30 jul. 2023.

¹¹BRASIL, *op. cit.*, nota 2.



No que tange ao ICMS, o artigo 155, § 2º, XII, alínea “g”¹², também preceitua que a concessão de benefícios deverá ser feita por meio de lei, porém, desta vez, a Constituição Federal foi mais específica, uma vez que deixou explícito que para que ocorra a concessão de benefício, será necessário que a mesma seja implementada mediante lei complementar.

A grande diferenciação entre lei complementar e lei ordinária está no quórum de aprovação, uma vez que, conforme determina o artigo 47 da Constituição Federal¹³, para que ocorra aprovação de lei ordinária, será necessário aprovação de maioria simples, enquanto que para aprovação de lei complementar, será necessária a aprovação de maioria absoluta, conforme dispõe o artigo 69 da Constituição Federal¹⁴.

O tema em análise tem como escopo o princípio da indisponibilidade do interesse público e do patrimônio público. O patrimônio público administrado pelo gestor público é de titularidade da sociedade, e para que ocorram atos que resultem impactos no patrimônio da sociedade, estes atos precisam ter a “autorização” do povo. A autorização se dará por meio de lei, que deverá seguir o procedimento de aprovação normativa elencado na Constituição Federal.

Em outras palavras, a Administração Pública deve realizar suas condutas sempre velando pelos interesses da sociedade, mas nunca dispondo deles, uma vez que o administrador não goza de livre disposição dos bens que administra, pois o titular desses bens é o povo.

Isto significa que a Administração Pública não tem competência para desfazer-se da coisa pública. A administração também não pode transferir a terceiros a sua tarefa de zelar, proteger e vigiar o bem. Ademais, a disponibilidade dos interesses públicos somente pode ser feita pelo legislador.

Além da exigência constitucional referente a lei complementar para a concessão de benefícios fiscais referentes ao ICMS, o artigo 155, § 2º da Constituição¹⁵, também estabelece que o referido benefício fiscal deverá ser precedido de deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal. No atual cenário brasileiro, a referida deliberação conjunta se dá por meio de meio convênio denominado CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária).

Para que ocorra reunião do CONFAZ, é necessária a convocação de representantes de todos os estados e do Distrito Federal, e a mesma só poderá ocorrer mediante a presença de representantes da maioria dos estados da federação. A aprovação da concessão dos benefícios

¹²*Ibid.*

¹³*Ibid.*

¹⁴*Ibid.*

¹⁵*Ibid.*

fiscais necessita da concordância de todos os entes federativos, e posterior ratificação do Poder Executivo de todos os entes federativos.

Embora a Constituição Federal tenha instituído normas para que ocorram as concessões de benefícios fiscais, muitas entidades federativas não respeitam as determinações constitucionais, de modo que atuam de forma paralela, concedendo benefícios unilaterais que não respeitam as exigências procedimentais. Esses benefícios unilaterais acabam acontecendo por meio de legislação estadual, decretos do poder executivo, protocolos de intenções firmados entre administração pública e particulares que buscam dar certa “aparência de legalidade”.

O flagrante desrespeito as exigências procedimentais para concessão de benefícios fiscais configura a guerra fiscal. Sendo assim, é possível concluir que a guerra fiscal ocorre a partir dos incentivos fiscais que não passam pela aprovação do CONFAZ, e posterior ratificação do Poder Executivo dos entes estatais.

A guerra fiscal ocorre porque, o ente federativo que oferece melhores condições (além de uma eficiente infraestrutura), possuirá maior capacidade de atrair empresas, gerando assim, empregos, uma vez que regiões que não possuem grandes infraestruturas elevam o custo das empresas com transporte e comunicação.

Diante deste cenário, qual seja, ausência de eficiente infraestrutura, muitas localidades acabam oferecendo isenções de impostos para empresas e fábricas, buscando compensar a falta de infraestrutura existente em suas áreas.

A guerra fiscal ocasiona perda de arrecadação porque a sucessão de políticas de incentivo implementadas gera uma competição desenfreada, uma espécie de “leilão” entre as unidades da Federação, que se veem obrigadas a abdicar cada vez mais de suas receitas tributárias, oferecendo descontos cada vez maiores, que reduzem gradativamente as suas receitas.

A falta de infraestrutura leva o poder público local a diminuir a arrecadação de impostos com empresas, o que diminui os recursos arrecadados, diminuindo assim, a verba para construção com novas estruturas.

Diversos estados menos desenvolvidos, utilizam dessa estratégia (exemplo: isenções, reduções de alíquotas e de bases de cálculos, deduções, abatimentos e adiamentos de obrigações tributárias) para suprir a escassez de infraestrutura, visto que se torna inviável para eles competirem com os grandes centros econômicos do Brasil.

Neste sentido, Klaus Eduardo Rodrigues Marques:

Outro fator importante para o início dos conflitos entre os entes públicos é a abismal diferença de desenvolvimento entre eles. Hoje a República Federativa do Brasil possui Estados muito à frente dos demais, no que se refere aos aspectos econômicos e sociais. Visando a equilibrar ou, quando menos, diminuir a diferença que os separa, os entes com menor desenvolvimento buscam, com todos os meios de que dispõem, atrair aos seus domínios territoriais empresas teoricamente capazes de alavancar o seu crescimento. Portanto, são essas disparidades econômica, social e política, tão visivelmente encontradas no seio da nossa Federação, que movem as pessoas políticas de direito público a instaurar disputas tributárias, objetivando sempre, desenvolvimento e maior arrecadação¹⁶.

Desta forma, conclui-se que a ausência de infraestrutura em determinadas regiões, faz com que essas mesmas regiões precisem conceder (mesmo que ilegalmente, ou seja, em desacordo com as exigências estabelecidas no ordenamento jurídico pátrio), determinados benefícios, como forma de chamar grandes empresas e indústrias, para fixarem domicílio empresarial nos seus territórios.

Mesmo diante de recentes decisões do Supremo Tribunal Federal, decidindo pela inconstitucionalidade dos convênios que não passam pela aprovação e ratificação do CONFAZ, eles ainda existem, de modo que a ainda é comum a prática da concessão de benefícios fiscais unilaterais.

A verdade é que as entidades federativas não estão em pé de igualdade, uma vez que as regiões sul e sudeste são muito mais desenvolvidas, a ponto de serem preferencialmente escolhidas pelas grandes empresas. E a forma que as regiões menos desenvolvidas têm de “chamarem” essas empresas aos seus territórios, é concedendo benefícios fiscais, que muitas das vezes seriam de extrema relevância para o próprio desenvolvimento regional daquela determinada região.

CONCLUSÃO

Por tudo que se expôs, o trabalho apresentado objetivou fazer breve introdução acerca dos aspectos gerais do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços, bem como conceituar alguns pontos relevantes para a correta compreensão do tema principal, além de demonstrar a tamanha relevância na arrecadação que o referido imposto.

O presente trabalho também expôs a principal problemática do trabalho, qual seja, a diferenciação do percentual de alíquotas, que está diretamente relacionado com o lugar para onde a mercadoria será enviada, visto que, será de 7% caso o destinatário esteja em uma das

¹⁶MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as grossas de crédito*. São Paulo: MP, 2011, p. 103.

unidades federativas contidas na Região Norte, Nordeste e Espírito Santo, e de 12% caso esteja nas demais regiões do Brasil.

Ainda, verificou-se que a arrecadação de impostos tem extrema relevância financeira para a manutenção das regiões brasileiras e que dependendo da finalidade e espécie de tributo, ele será cobrado e fiscalizado por diferentes esferas, podendo ser de competência federal, estadual ou municipal.

Restou evidenciado que o ICMS é o imposto de competência estadual, de maior relevância nacional, uma vez que basicamente todas as relações jurídicas passam por ele, de forma direta ou indireta. Em outras palavras, é possível concluir que o ICMS é a principal fonte de financiamento dos estados brasileiros.

Por fim, foi falado acerca da dificuldade que os estados da Região Norte, Nordeste e Espírito Santo possuem em atrair grandes empresas para o seu território, e em decorrência disso, como forma de atrair grandes empresas para fixarem domicílio em seus territórios, acabam oferecendo, indevidamente (tanto do ponto de vista econômico quanto do ponto de vista legal), benefícios e isenções fiscais.

Diversos fatores, inclusive históricos e culturais, influenciam no desenvolvimento das regiões brasileiras. O fato é que, quando essa desigualdade é trazida para uma realidade moderna, o papel do Estado deve ser a criação de incentivos visando o equilíbrio nacional como um todo.

Conclui-se assim, que a solução para as duas vertentes trazidas ao bojo do trabalho, quais sejam, diferenciação de alíquota de ICMS a depender da região destinatária do produto, bem como, concessão indevida de benefícios e isenções fiscais, deve se voltar para políticas de incentivo regional e fiscalização mais efetiva para evitar a concessão de benefícios concedidos indevidamente, bem como, sanções penais e administrativas para aqueles entes federativos (e suas respectivas autoridades) que não estejam de acordo com os preceitos estabelecidos legalmente, uma vez que não é razoável que se admita que a solução para os desequilíbrios regionais seja a ocorrência de violações a norma constitucional, principalmente no que tange ao procedimento estabelecido para concessão de benefícios.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Juspodivm, 2022.

ATILABA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.



BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em: 30 jul. 2023.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 30 jul 2023.

_____. *Lei Complementar n. 87*, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 15 jun. 2023.

_____. Senado Federal. *Resolução n. 22*, de 1989. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm>. Acesso em: 16 mai. 2023.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glossas de crédito*. São Paulo: MP, 2011.

PAUSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. São Paulo: Saraiva, 2022.

VILELA, Pedro Rafael. *Sul e Sudeste concentram 91% dos municípios mais desenvolvidos*. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2018-06/sul-e-sudeste-concentram-91-dos-municipios-mais-desenvolvidos>>. Acesso em: 30 jul. 2023.