



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

ICMS e a “Guerra Fiscal” entre os Estados Federados

Bruna Ferreira Martins

Rio de Janeiro
2015

BRUNA FERREIRA MARTINS

ICMS e a “Guerra Fiscal” entre os Estados Federados

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.
Professor Orientador: Rafael Iorio

Rio de Janeiro
2015

ICMS E A “GUERRA FISCAL” ENTRE OS ESTADOS FEDERADOS

Bruna Ferreira Martins

Graduada pela Universidade do Grande Rio
Professor José de Souza Herdy. Advogada.

Resumo: O Imposto Sobre Operações Relativas a circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS se apresenta de forma complexa e fundamental para a arrecadação dos Estados. Nos últimos anos tem sido utilizado como meio para alcançar investimentos, gerando uma competitividade interestadual, que pode ser denominada como a “Guerra Fiscal”. O objetivo deste Artigo é abordar a essência do tributo, os efeitos nocivos na aplicação equivocada do mesmo e a necessidade de razoabilidade entre os interesses estaduais e nacionais.

Palavras-chave: Direito Tributário. ICMS. Guerra Fiscal. Estados Federados.

Sumário: Introdução. 1. Imposto Sobre Operações Relativas a circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. 1.1. Breve Histórico Normativo do ICMS. 1.2. Hipóteses de Incidência, Não Incidência e Imunidades. 2. Da Competência dos Entes Federados. 2.1. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ e a Autonomia dos Estados para Concessão de Incentivos Fiscais. 3. “Guerra Fiscal”. 3.1. Modulação dos Efeitos e Decisões da Suprema Corte. 3.2. Disputa pelo ICMS no Comércio Eletrônico e o “Protocolo 21”. 3.3. “Guerra Fiscal” e os Efeitos Prejudiciais na Economia do País. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa científica tem o propósito de discutir sobre a autonomia dos Estados sobre o ICMS, verificando a eficácia do sistema de controle e arrecadação do aludido imposto, bem como os efeitos nocivos advindos da “Guerra Fiscal, sejam eles concorrências ou de instabilidade econômica. Para tanto, serão abordadas as posições doutrinárias e jurisprudenciais a respeito do tema.

O ICMS tributa a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação. É um imposto de responsabilidade estadual com grande valia no âmbito da arrecadação do país. A autonomia dada aos Estados tem feito com que estes façam uso de incentivos fiscais para atrair

investimentos de grandes empresas, gerando uma crise entre os entes federados, a chamada “Guerra fiscal”.

Outro impasse, tem sido a discussão em relação a arrecadação do ICMS no Comércio Eletrônico, conhecido também como “e-commerce”, se deverá ocorrer somente no Estado de Origem ou também no destinatário.

Essas disputas além de trazerem uma instabilidade para a economia acabam afastando a função real do tributo na sociedade. A matéria tem sido objeto de diversas reflexões no âmbito jurídico, tais como: A arrecadação do imposto tem sido feita de maneira eficaz? Esse desequilíbrio entre os Estados fere o Ordenamento Jurídico? Quais são os efeitos prejudiciais causados pela “Guerra Fiscal”?

Diante da relevância do assunto e para sua melhor compreensão, no primeiro capítulo será realizado um breve histórico normativo sobre o ICMS e uma apresentação das diversas hipóteses de incidência do tributo.

No capítulo seguinte será feita uma análise quanto à concessão dos incentivos fiscais e o controle realizado pelo CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária.

O terceiro capítulo seguirá examinando a possibilidade de “Modulação dos Efeitos” nas decisões proferidas pela Suprema Corte, analisando também, a implantação do e-commerce no Brasil e o surgimento do “Protocolo 21”. E por fim, as ponderações sobre a “Guerra Fiscal”, com os entendimentos jurisprudências e a verificação dos impactos causados no sistema jurídico e econômico do país.

Nos últimos anos o tema tem sido muito debatido nos Tribunais Superiores, o que trouxe alguns avanços, todavia, ainda é preciso encontrar um equilíbrio fiscal para sanar as deficiências do sistema.

Desta forma, cabe esclarecer que o artigo terá como base a metodologia do tipo bibliográfica, parcialmente exploratória e qualitativa. Se justificando sob a ótica das leis e da jurisprudência no intuito de entender os conflitos abordados.

1. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS

O ICMS é um imposto estadual e do Distrito Federal, previsto na Constituição Federal no artigo 155 II parágrafo 2º ao 5º e regulamentado pela Lei Complementar nº. 87/1996, que trouxe as normas gerais do tributo e já foi alterada por outras três leis complementares de nº. 92/1997, 99/1999 e 102/2000. No âmbito prático a sua aplicação é complexa devido as falhas apresentadas na legislação. É regido pelos Princípios da Seletividade, Essencialidade e Não Cumulatividade. E sua incidência pode ser analisada sob o aspecto material, temporal e espacial.

1.1 BREVE HISTÓRICO NORMATIVO DO ICMS

Os antigos IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações e ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias, deram origem ao atual ICMS. O IVC foi criado na Constituição de 1934 e tinha como fato geradora realização de venda de mercadoria, quando ocorriam sucessivas vendas, havia a incidência do imposto em cada uma delas, ou seja, o tributo era exigido várias vezes sobre a base de cálculo integral. O ICM substituiu o IVC por meio da Emenda constitucional nº. 18/1965. A diferença deste foi quanto a cumulatividade, essa não ocorria mais e a base de cálculo era sobre a diferença maior entre o valor da operação tributada e o da operação anterior.

O ICMS surgiu com a Constituição Federal de 1988, substituiu o ICM e trouxe diversas modificações, entre elas a inclusão dos antigos impostos especiais, que eram de competência federal e tinham incidência única sobre os combustíveis, seus derivados, energia elétrica e minerais do país, outra alteração foi a incorporação dos serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ampliando ainda mais as hipóteses de incidência do imposto. A característica da não cumulatividade foi mantida, sendo esta essencial na compensação do imposto devido nas operações de natureza mercantil subsequentes.¹

Assim, a Constituição Federal em seu artigo 155, II definiu o fato gerador do ICMS e no parágrafo 2º ofereceu base para a criação da Lei Complementar nº. 87/1996.

Essa lei apresenta irregularidades em seu conteúdo, algumas consideradas inconstitucionais, que geram impasses na aplicação do ICMS. Um dos maiores dilemas é a falta de uma regulamentação nacional, ocasionando uma autonomia acentuada para os Estados, que acabam prezando apenas por seus interesses, todavia, o imposto é de circulação nacional, logo tal postura traz divergências, o que afeta todo o país. Por isso, se faz necessária uma maior organização, razoabilidade e proporcionalidade em sua arrecadação. O doutrinador Kiyoshi Harada² possui o seguinte entendimento sobre o tema:

[...] Contudo, essa lei complementar, além de conter inúmeras inconstitucionalidades agravadas por leis complementares posteriormente editadas, muitas delas superadas por emendas constitucionais supervenientes, não tem a densidade jurídica suficiente para permitir a cobrança do imposto sobre a prestação dos serviços de transportes intermunicipais e interestaduais, impossibilitando a aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS e da aplicação de alíquotas interestaduais. Na ausência de regulamentação no âmbito nacional, os Estados instituíram o regime puro de tributação na origem, com base no preço de serviço vigente no local da prestação, tornando letras mortas os incisos IV a VIII, do parágrafo 2º, do art. 155 da CF, pertinentes às aplicação de alíquotas interestaduais. Como falar em local da prestação em se tratando de transporte de natureza interestadual, em que o passageiro transita por territórios de diversos Estados? [...]

¹ ORIGEM do ICMS. Disponível em <<http://www.valortributario.com.br/icms/>>. Acesso em: 28 abr.2015.

² HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p.464.

Logo, diante da importância desse tributo que tem influência nacional é essencial uma legislação que consiga suprir suas demandas de modo a extinguir as lacunas existentes.

1.2 HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA, NÃO INCIDÊNCIA E IMUNIDADES

Como já foi colocado anteriormente, o ICMS pode ser analisado sob a perspectiva de três aspectos, material, temporal e espacial.

O aspecto material encontra-se expresso no art. 2º e parágrafo 1º da Lei Complementar 87/1996, no qual constam 08 hipóteses de incidência geradoras de obrigação tributária, conforme abaixo:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.³

O aspecto temporal do ICMS é aquele que define o momento no qual ocorreu o fato gerador, esse critério é necessário na caracterização completa de algumas das hipóteses de

³ BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 27 abr. 2015.

incidência do tributo. Assim, somente será gerada a obrigação tributária quando ocorrer a efetiva saída da mercadoria para circulação, no momento do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, no desembarço ou aduaneiro das importações, no ato final do transporte iniciado no exterior e no caso de serviço lá prestado, no momento do recebimento. O artigo 12 da lei complementar 87/1996⁴, expõe todas as ocorrências do fato gerador do referido imposto.

O aspecto espacial define o local responsável pelo pagamento do imposto na operação ou na prestação, como consequência também determina os sujeitos ativos e passivos do encargo tributário.⁵ Com base no artigo 11 da lei supracitada, o local onde o tributo deverá ser arrecadado dependerá de cada caso.

No caso de circulação de mercadorias, em regra paga-se o imposto no Estado de origem, contudo, quando uma venda física ocorre entre dois Estados, o entendimento que prevalece é de que se o adquirente da mercadoria for seu consumidor final, haverá tributação na origem, já se o destinatário receber a mercadoria com o intuito de revendê-la, a arrecadação ocorrerá para ambos os Estados de forma parcial, ou seja, na origem será tributada a alíquota interestadual em parte e no destino o diferencial entre a alíquota da origem e a do destino.⁶ Em relação a vendas realizadas por meio da internet, há grandes controvérsias quanto ao local que deve ser feita a tributação, estas serão pautadas neste artigo mais adiante quando tratarmos sobre a política do CONFAZ e a “Guerra Fiscal”.

Se a mercadoria circular em situação irregular seja por portar documentação inidônea ou ausência da mesma, o Estado onde for encontrada será responsável pelo recebimento do imposto. No caso de importação, o ICMS será pago no local do estabelecimento que receber a mercadoria ou se não houver no domicílio do adquirente. Se o

⁴ BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 27 abr. 2015.

⁵ KALUME, Célio Lopes. *ICMS didático*. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 109.

⁶ REINO, Adriana. *Revisão – ICMS*. Disponível em: http://academico.direito-rio.fgv.br/wiki/ICMS_-_por_Adriana_Reino. Acesso em: 29 abr. 2015.

bem importado for apreendido ou abandonado e passar por licitação, o tributo será recolhido no local em que ocorreu o procedimento licitatório. Em se tratando de relações com ouro, que não seja ativo financeiro ou instrumento cambial, o recolhimento ocorrerá no Estado em que foi extraído. Quando se tratar de peixes, crustáceos e moluscos capturados deverão ser arrecadados no local em que os mesmos desembarcarem. Já nas operações interestaduais de energia elétrica, petróleo, lubrificantes e combustíveis ou deles derivados, se não forem destinados a comercialização ou industrialização, o Estado responsável pelo recebimento será o do adquirente, mesmo se este for o consumidor final.

Em se tratando de prestações de serviços de transporte interestaduais, em regra o pagamento deve ser efetuado no Estado em que a prestação se iniciou, todavia, se houver irregularidade, como a ausência de documento ou sendo este inapto, o imposto será devido no local em que for encontrado o transportador. Quando além da prestação de serviço também ocorrer o fornecimento de mercadoria, o ICMS será recolhido no Estado destinatário do serviço.

Nos serviços de comunicação, o local em que for prestado, será responsável pelo recolhimento do tributo, entretanto, se houver prestação por meio de satélite, o imposto deverá ser pago no estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço.

Os serviços prestados ou iniciados no exterior serão recolhidos no estabelecimento ou domicílio do destinatário.

Em suma, verifica-se a importância da análise dos critérios acima abordados que oferecem uma consideração completa quanto a incidência do ICMS, que não se basta apenas no aspecto material, sendo imprescindível o exame minucioso do momento e do local da ocorrência do fato gerador.

Outra questão relevante a ser vista é a não incidência do ICMS que pode ser prevista legalmente, através das isenções, constitucionalmente, pelas imunidades e por meio

da não incidência pura e simples. As isenções são incentivos fiscais concedidos pelos entes federativos, devendo obrigatoriamente ser estipulado por lei. As imunidades estão expressas na Constituição Federal em seus artigos 150, VI d e 155, parágrafo 2º, X respectivamente, onde há a vedação de incidência sobre os seguintes fatos:

VI - instituir impostos sobre:

[...]d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.[...]

X - não incidirá:

- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;
- b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
- c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;
- d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;⁷

Já a não incidência pura e simples, é definida pelo não enquadramento do fato nas hipóteses geradoras de obrigação tributária do ICMS na lei. Algumas situações nos últimos anos valem ser citadas visto que geraram dúvidas que deram origem a súmulas emanadas pelos Tribunais Superiores.

A primeira delas foi quanto a incidência nos contratos de comodato de máquinas e utensílios, STF através da sua súmula 573 entendeu a não ocorrência do fato gerador, por não haver a transferência do domínio, outra questão que foi entendida pelo mesmo fundamento, foi a incidência sobre o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, também gerou discussão, que gerou a sumula 166 do STJ.

Também não incide o ICMS nos serviços de provimento de acesso a internet, o STJ em sua súmula 334, entendeu que as empresas provedoras não prestam o serviço de comunicação, apenas permite que outrem o faça, nos mesmos moldes o STJ em sua sumula 350, considerou que não há fato gerador do ICMS nos serviços de habilitação de celular.

⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 28 abr. 2015.

Outra polemica foi quanto a incidência sobre o valor do contrato de reserva de demanda de potência, quando não houver utilização desta, considerando a Súmula 391 do STJ, que só incide sobre o valor da energia efetivamente consumida.⁸

2. DA COMPETÊNCIA DOS ENTES FEDERADOS

A competência tributária é estipulada pela Constituição Federal e concede aos entes federados, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, o poder de criar tributos específicos por meio de uma lei. Não há obrigatoriedade quanto a instituição, todavia, caso não o faça, também não poderá receber transferências voluntárias dos outros entes, conforme prevê a Lei de Responsabilidade Fiscal nº. 101/2000 em seu artigo 11⁹, que tem o objetivo de dar estabilidade as finanças públicas. Por oportuno, Ricardo Alexandre¹⁰ tece alguns comentários sobre o tema:

O exercício do poder atribuído é uma faculdade, não uma imposição constitucional. Cada ente decide, de acordo com seus critérios de oportunidade e conveniência política, e, principalmente econômica, sobre o exercício da competência tributária.

Ao instituir o tributo o ente também é competente para arrecadar, fiscalizar e executar. Quanto a atribuição de instituir, a competência possui uma característica indelegável, ao contrário das demais atribuições que são delegáveis.

Kalume¹¹ esclarece que os Estados e o Distrito Federal desde antes da Constituição Federal de 1988 tinham competência para a instituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, o antigo ICM e após a elaboração da nova

⁸ BARRETO, Pedro. *Gabaritando Tributário*. Rio de Janeiro: Impetus, 2012, p. 100-106.

⁹ BRASIL, Lei Complementar, n. 101, de 04 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 25 mai. 2015.

¹⁰ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 9. ed. São Paulo:Método, 2015, p. 198.

¹¹ KALUME, Célio Lopes. *ICMS didático*. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 01.

Carta Magna adquiriram competência também em relação aos serviços de transporte e de comunicação, que anteriormente eram de responsabilidade da União.

Diante destas considerações, percebe-se a importância histórica do ICMS no âmbito estatal, sendo considerado o imposto mais relevante na arrecadação dos Estados.

2.1. CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ E A AUTONOMIA DOS ESTADOS PARA CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS

O Conselho Nacional de Política Fiscal – CONFAZ é um órgão do Ministério da Fazenda, que tem como objetivo a promoção do federalismo fiscal e a harmonia tributária entre os entes. É formado por representantes do Governo Federal, Estados e Distrito Federal.¹² Sendo responsável pela celebração de convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS, conforme regulamenta a Lei Complementar nº. 24 de 1975¹³, prevista pela Constituição Federal em seu artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea G. Logo, é vedada a concessão de tais benefícios apenas por lei ordinária, sendo necessária a prévia deliberação no CONFAZ, havendo a concordância de todos, será formalizado um convênio.

A Constituição Federal de 1988, além de ampliar a incidência do ICMS, ofereceu autonomia aos Estados e ao Distrito Federal para fixação de alíquotas internas. Nos anos posteriores, esse domínio sobre o valor das alíquotas deixou de ser uma forma de organização de receita e se tornou um objeto de competitividade interestadual. Como consequência, a concessão de benefícios fiscais também serviu como um meio para alcançar investimentos, entretanto, os entes ignoravam as normas que previam a necessidade de aprovação do CONFAZ, o que provocou uma insegurança jurídica.

¹² Sobre o CONFAZ. Disponível em: <http://www.sefaz.mt.gov.br/portal/confaz/?acao=sobre>. Acesso em: 26 mai. 2015.

¹³ BRASIL, Lei complementar, n. 24, de 07 de janeiro de 1975. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 26 mai. 2015.

Cabe salientar, que os Estados mais desenvolvidos possuem maior capacidade para renunciar suas receitas, desta forma, supondo que uma empresa multinacional decida abrir uma filial em uma localidade no país, será atraída pelo Estado que ofereça a isenção fiscal. Isso acaba gerando uma concorrência desleal visto que um Estado menos desenvolvido, não possui condições de oferecer benefícios fiscais sem prejudicar o seu orçamento.

Diante deste impasse, diversas reclamações foram feitas ao Supremo Tribunal Federal – STF, que se posicionou no sentido de ser inconstitucional o oferecimento de isenções ou benefícios sem a ratificação do CONFAZ, conforme abaixo:

ADI 4152 / SP - [../jurisprudencia/](#) ADI4152 / SP - S/AÇÃO DIRETA DE

INCONSTITUCIONALIDADE

Relator(a): Min. CEZAR PELUSO

Julgamento: 01/06/2011 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Parte(s)

RELATOR: MIN. CEZAR PELUSO

REQTE.(S): GOVERNADOR DO ESTADO DO PARANÁ

ADV.(A/S): PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARANÁ

INTDO.(A/S): GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO

Ementa

1. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Objeto. Admissibilidade. Impugnação de decreto autônomo, que institui benefícios fiscais. Caráter não meramente regulamentar. Introdução de novidade normativa. Preliminar repelida. Precedentes. Decreto que, não se limitando a regulamentar lei, institua benefício fiscal ou introduza outra novidade normativa, reputa-se autônomo e, como tal, é suscetível de controle concentrado de constitucionalidade. 2. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Decreto nº 52.381/2007, do Estado de São Paulo. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Benefícios fiscais. Redução de base de cálculo e concessão de crédito presumido, por Estado-membro, mediante decreto. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada “guerra fiscal”. Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra “g”, da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.

Decisão

O Tribunal, por votação unânime e nos termos do voto do Relator, Ministro Cezar Peluso (Presidente), julgou procedente a ação direta. Impedido o Senhor Ministro Dias Toffoli. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pelo interessado a Dra. Patrícia Helena Massa Arzabe, Procuradora do Estado. Plenário, 01.06.2011.¹⁴

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 4.152. Relator: Ministro Cesar Peluso. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28CONFAZ+isen%E7%E3o+fiscal%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nwsg2ur>>. Acesso em: 27 mai. 2015.

O entendimento da Suprema Corte se manteve fiel a esta orientação, todavia, no julgamento da ADIN nº. 3.421/PR, sob a condução do Ministro Marco Aurélio, foi aceito um caso especial de isenção ao ICMS por lei ordinária local. O Estado do Paraná através de uma lei concedeu isenção de ICMS, sem deliberação no CONFAZ, para algumas prestadoras de serviços públicos, desde que esses serviços fossem prestados a Templos Religiosos. A Corte se posicionou no sentido de que o constituinte ao estipular a necessidade de convênio elaborado no CONFAZ, visava proteger o federalismo evitando a ‘Guerra Fiscal’ e preservar a lealdade na concorrência, assim, verificou que no caso concreto não há desrespeito a essas matérias, já que a isenção não tem o intuito de beneficiar a concessionária, prestadora do serviço público e sim aos Templos Religiosos, que possuem imunidade tributária consagrada na própria Carta Magna.¹⁵

3. “GUERRA FISCAL”

A “Guerra Fiscal” do ICMS se deu principalmente pela junção de dois acontecimentos no âmbito tributário, o primeiro que já foi esboçado é a concessão indiscriminada de benefícios fiscais, sem a aprovação do CONFAZ e o segundo, foi pela globalização que trouxe a implantação do comércio eletrônico, ou seja, o avanço nas vendas pela internet.

3.1. MODULAÇÃO DOS EFEITOS E DECISÕES DA SUPREMA CORTE

Como já analisado nos tópicos anteriores, a concessão de isenções sem a ratificação do CONFAZ, em regra, são consideradas inconstitucionais. Este é o entendimento

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.421. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em : < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+3421%29&base=baseAcordados&url=http://tinyurl.com/l3q5r8x>>. Acesso em: 27 mai. 2015.

pacificado pelo STF, entretanto, a falta de uma padronização quanto aos efeitos das decisões trouxe uma insegurança jurídica.

Em março de 2015, a Suprema Corte deu fim a este problema e atualizou a sua jurisprudência aceitando a modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade das normas concessivas de benefícios fiscais de ICMS sem a análise do CONFAZ. Isto significa atualmente, que o contribuinte que gozou do incentivo fiscal considerado posteriormente inconstitucional, não será obrigado a recolher retroativamente o valor do tributo que deixaram de recolher. Desta maneira, segue a decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal em 11/03/2015 na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 4.481:

ADI 4481 / PR - PARANÁ

[../jurisprudencia/](#) ADI<font color=R AÇÃO DIRETA DE
INSTITUCIONALIDADE

Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO

Julgamento: 11/03/2015 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Publicação

PROCESSO ELETRÔNICO

DJe-092 DIVULG 18-05-2015 PUBLIC 19-05-2015

Parte(s)

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA

ADV.(A/S) : GUSTAVO AMARAL E OUTRO(A/S)

INTDO.(A/S) : GOVERNADOR DO ESTADO DO PARANÁ

INTDO.(A/S) : ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO PARANÁ

Ementa

Ementa.: I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO

INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS

TEMPORAIS. 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75. 2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio. 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento.

Decisão

O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, julgou parcialmente procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º, inciso II, e dos artigos 2º, 3º, 4º, 6º, 7º, 8º e 11 da Lei nº 14.985, de 06 de janeiro de 2006, do

Estado do Paraná, e, por maioria, modulou a declaração de inconstitucionalidade para que tenha eficácia a partir desta sessão, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Ausente, neste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes.

Falou, pela requerente Confederação Nacional da Indústria, o Dr. Gustavo Amaral, OAB/RJ 72.167. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 11.03.2015.¹⁶

Desde então, o entendimento é este, visando preservar a segurança e estabilidade jurídica diante da boa-fé do contribuinte.

3.2. DISPUTA PELO ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO E O “PROTOCOLO 21”

Com a globalização e o desenvolvimento das novas tecnologias as relações de consumo passaram por transformações. As transações realizadas por meio da internet se tornaram cada vez mais frequentes, diante desse cenário, surge o comércio eletrônico, também conhecido como “e-commerce”.

O ICMS incide na circulação de mercadorias e como já comentado, em regra, a sua arrecadação é feita no Estado de origem quando o adquirente for seu consumidor final, caso tenha o intuito de revender a mercadoria, a tributação será parcial nos dois Estados. O legislador originário não poderia imaginar todas essas mudanças e por isso com o surgimento das vendas virtuais aplicou-se a mesma regra de arrecadação das vendas comuns. Com o crescimento acelerado dessa modalidade de comércio de forma não presencial, alguns Estados sentiram-se prejudicados, tendo em vista que os entes com maior poder aquisitivo concentram os principais centros de distribuição do país, logo, arrecadam mais. Desta forma, queriam que o imposto também fosse pago no Estado destino, mesmo que o adquirente fosse o consumidor final, pois alegavam que a Carta Magna em 1988 ao regulamentar o imposto estadual em

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 4.481. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%284481%2E%2E%2E%29+%28%28ROBERTO+BARROSO%29%2ENORL%2E+OU+%28ROBERTO+BARROSO%29%2ENORV%2E+OU+%28ROBERTO+BARROSO%29%2ENORA%2E+OU+%28ROBERTO+BARROSO%29%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/n7c4kz2>>. Acesso em: 21 jun. 2015.

questão almejava a repartição justa das receitas e diante da mudança do comércio convencional faz-se necessária a adequação a essência do tributo.

Em 01 de abril de 2011, o “Protocolo 21” foi criado e assinado por dezoito Estados através do CONFAZ, estabelecendo que nas operações interestaduais realizadas por meio de internet, telemarketing ou showroom, em que há um consumidor final, os Estados que estivessem na qualidade de destino e fizessem parte deste Protocolo, deveriam exigir a parcela do ICMS.¹⁷

Ou seja, o Estado de origem seria o substituto tributário, devendo recolher o valor referente a sua parcela e a do Estado destinatário, tendo como base de cálculo a alíquota interna do receptor. O percentual é de 7% para as mercadorias oriundas dos Entes das regiões Sul e Sudeste, com exceção do Espírito Santo, e 12%, para as oriundas das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo.

A medida arbitrária não foi eficaz no aspecto tributário e operacional, uma vez que oito entes da federação não aderiram ao Protocolo, logo não se comprometeram a seguir o estipulado no mesmo. O caos se instaurou nas operações do comércio eletrônico, gerando a bitributação do ICMS.

Vejamos, supondo que uma empresa estabelecida em São Paulo, não signatária do Protocolo, vende uma mercadoria por meio da internet a um consumidor final, domiciliado no Distrito Federal. O contribuinte terá que realizar o pagamento integral da alíquota interna do Estado de Origem, que seria 18%, mais a parcela referente ao Estado destino, onde há a alíquota interna de 17%, logo a sua parcela seria de 10%. Desta forma, para a mercadoria não ser confiscada, sofreria a bitributação, efetuando o pagamento do percentual de 28%.

Após diversas reclamações no STF, a Suprema Corte entendeu como inconstitucional o “Protocolo 21” ao julgar em 17 de setembro de 2014 as Ações Diretas de

¹⁷ PROTOCOLO ICMS 21. Disponível em <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm>. Acesso em: 25 jun. 2015.

Inconstitucionalidade n.ºs. 4628 e 4713 propostas pela Confederação Nacional do Comércio e da Indústria. Sob o fundamento de violar o artigo 155, parágrafo 2º, VII, b da Constituição Federal. Os Ministros reconhecem a concentração da receita nos poucos Estados remetentes, contudo, há uma falha material no Protocolo, não sendo a forma correta para se alterar legislação tributária, sendo necessária uma emenda constitucional para este fim.¹⁸

Em abril de 2015 o Congresso Nacional aprovou a Proposta de emenda Constitucional – PEC n.º. 197/12 que prevê a divisão do ICMS arrecadado nas operações do mercado eletrônico. Foi aprovada com unanimidade na última deliberação que foi feita no Senado e teve o apoio do CONFAZ. A PEC estabelece a utilização da alíquota interna do Estado destinatário como base e regulamenta alíquotas progressivas interestaduais. Ao término de cinco anos, o Estado destino receberá 100% da alíquota interna. No primeiro ano, o Ente receptor ficará com 20% e o remetente com 80%, no segundo, os percentuais serão 40% e 60%, respectivamente. No seguinte o destinatário ficará com 60% e o de origem com 40%, no outro, o Estado destino ficará com 80% e o Estado de origem 20%. No quinto ano, o Ente destinatário perceberá a alíquota integral, ou seja, 100%.¹⁹

3.3 “GUERRA FISCAL” E OS EFEITOS PREJUDICIAIS NA ECONOMIA DO PAÍS

A “Guerra Fiscal” trouxe um desequilíbrio jurídico e econômico, bem como afetou a harmonia entre os entes da Federação. Assim, diante da complexidade na aplicação do ICMS, um dos efeitos prejudiciais foi que empresas deixaram de fazer investimentos no país, pela instabilidade na circulação das mercadorias, mesmo com os incentivos fiscais concedidos pelos entes, muitas questões são levadas ao judiciário o que gera a insegurança

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Notícias STF. Relator: Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=275382>>. Acesso em 01 jul 2015.

¹⁹ ULHÔA, Raquel. *Senado Aprova PEC do Comércio Eletrônico*. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/politica/4009186/senado-aprova-pec-do-comercio-eletronico>>. Acesso em 01 jul 2015.

jurídica, no caso do e-commerce, a bitributação e a apreensão de mercadorias como forma coercitiva para pagamento de tributos, também afastaram investidores, visto que tais medidas ferem a Constituição Federal e a Sumula 323 do STF.

Outro efeito prejudicial é o distanciamento da essência do pacto federativo, que trás a idéia de uma repartição justa dos tributos, para que cada ente possa se sustentar com suas receitas. A “Guerra fiscal” gera uma competição tributária ineficiente para o sistema nacional, já que os Estados com menor poder aquisitivo se tornam ainda mais fracos diante dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados com melhores condições para tal.

Ademais, é preciso considerar que além da inobservância legal no deferimento indiscriminado de incentivos fiscais, tal conduta acaba por acarretar a dispensa de uma receita necessária e útil para a Administração Pública.

Portanto, pode-se concluir que o uso desta concessão sem respeitar os requisitos legais gera um prejuízo nacional, visto que atrapalha o desenvolvimento equilibrado do país, fere o pacto federativo e pode afastar receitas consideradas necessárias para a manutenção do ente.

CONCLUSÃO

Diante dessas considerações, pode-se concluir que o ICMS é o imposto mais relevante entre os Estados, contudo, sua aplicabilidade tem sido ineficaz para a harmonia nacional, o que gerou diversas discussões ao longo dos últimos anos. A “Guerra fiscal” do ICMS se estabeleceu pela concessão de benefícios fiscais sem a prévia realização de deliberação no CONFAZ e pelas operações do comércio eletrônico. A modulação dos efeitos nas decisões relativas a concessão de incentivos fiscais sem a aprovação do CONFAZ, foi uma tentativa de trazer mais segurança jurídica, entretanto, não solucionou a “Guerra Fiscal”,

uma vez que a Suprema Corte ao declarar a inconstitucionalidade de uma concessão, não atinge o próprio ato considerado inconstitucional, pois não há um efeito retroativo. Assim, tal medida não inibe a concessão realizada de forma irregular pelos entes, visto que a consequência é meramente declaratória. Já a aprovação da Proposta de Emenda Constitucional - PEC nº. 197/12 em 2015, transformada na EC nº. 87/2015²⁰ foi um avanço para as relações do Comércio Eletrônico regulando as peculiaridades da matéria, trazendo equilíbrio e organização na arrecadação entre os entes. Todavia, para acabar com a “guerra Fiscal” ainda se faz necessária uma reforma em relação ao ICMS, para simplificar a sua aplicação, eliminando de vez a competitividade entre os Estados, de forma que todos os entes percebam receitas justas para suprir suas necessidades, dentro da razoabilidade e proporcionalidade dos interesses estaduais e nacionais, mantendo a essência do pacto federativo e atraindo mais investimentos para o país.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 9. ed. São Paulo:Método, 2015

BARRETO, Pedro. *Gabaritando Tributário*. Rio de Janeiro: Impetus, 2012.

BRASIL. Câmara dos Deputados. PEC n. 197/12. Autor: Delcídio do Amaral. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=551712>>. Acesso em 30 jul. 2015.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 28 abr. 2018.

_____. Lei complementar, n. 24, de 07 de janeiro de 1975. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 26 mai. 2015.

_____. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 27 abr. 2015.

²⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. PEC n. 197/12. Autor: Delcídio do Amaral. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=551712>>. Acesso em 30 jul. 2015.

_____. Lei Complementar, n. 101, de 04 de maio de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 25 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 3.421. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em : <
[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+3421%29&b
ase=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/l3q5r8x](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+3421%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/l3q5r8x)>. Acesso em: 27 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 4.152. Relator: Ministro Cesar Peluso. Disponível em <
[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28CONFAZ+isen%
E7%E3o+fiscal%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nwsg2ur](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28CONFAZ+isen%E7%E3o+fiscal%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nwsg2ur)>. Acesso em: 27 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 4.481. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em:
<[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%284481%2ENUME
%2E+OU+4481%2EACMS%2E%29+%28%28ROBERTO+BARROSO%29%2ENORL%2E+OU+%28ROBERTO+BARROSO%29%2ENORV%2E+OU+%28ROBERTO+BARROSO
%29%2ENORA%2E+OU+%28ROBERTO+BARROSO%29%2EACMS%2E%29&base=bas
eAcordaos&url=http://tinyurl.com/n7c4kz2](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%284481%2ENUME%2E+OU+4481%2EACMS%2E%29+%28%28ROBERTO+BARROSO%29%2ENORL%2E+OU+%28ROBERTO+BARROSO%29%2ENORV%2E+OU+%28ROBERTO+BARROSO%29%2ENORA%2E+OU+%28ROBERTO+BARROSO%29%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/n7c4kz2)>. Acesso em: 21 jun. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Notícias STF. Relator: Gilmar Mendes. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=275382>>. Acesso em
01 jul 2015.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

KALUME, Célio Lopes. *ICMS didático*. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

ORIGEM do ICMS. Disponível em <<http://www.valortributario.com.br/icms/>>. Acesso em: 28 abr.2015.

PROTOCOLO ICMS 21. Disponível em
<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm>. Acesso
em: 25 jun. 2015.

REINO, Adriana. *Revisão – ICMS*. Disponível em: [http://academico.direito-
rio.fgv.br/wiki/ICMS_-_por_Adriana_Reino](http://academico.direitorio.fgv.br/wiki/ICMS_-_por_Adriana_Reino). Acesso em: 29 abr. 2015.

Sobre o CONFAZ. Disponível em: <http://www.sefaz.mt.gov.br/portal/confaz/?acao=sobre>.
Acesso em: 26 mai. 2015.

ULHÔA, Raquel. *Senado Aprova PEC do Comércio Eletrônico*. Disponível em:
<<http://www.valor.com.br/politica/4009186/senado-aprova-pec-do-comercio-eletronico>>. Acesso em 01 jul 2015.