



**Fundação Educacional do Município de Assis
Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis
Campus "José Santilli Sobrinho"**

CAROLINE GALDIM DA SILVA

**ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E
AS CONSEQUÊNCIAS DA GUERRA FISCAL**

**Assis/SP
2019**



**Fundação Educacional do Município de Assis
Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis
Campus "José Santilli Sobrinho"**

CAROLINE GALDIM DA SILVA

**ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E
AS CONSEQUÊNCIAS DA GUERRA FISCAL**

Projeto de pesquisa apresentado ao curso de Direito do Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis – IMESA e a Fundação Educacional do Município de Assis – FEMA, como requisito parcial à obtenção do Certificado de Conclusão.

**Orientando(a): Caroline Galdim da Silva
Orientador(a): Eduardo Augusto Vella Gonçalves**

**Assis/SP
2019**

FICHA CATALOGRÁFICA

S586a SILVA, Caroline Galdim da
Análise do sistema tributário na constituição e as consequências da guerra fiscal / Caroline Galdim da Silva. – Assis, 2019.
48p.

Trabalho de conclusão do curso (Direito). – Fundação Educacional do Município de Assis-FEMA

Orientador: Me. Eduardo Augusto Vella Gonçalves

1.Sistema tributário 2.ICMS 3.Guerra fiscal

CDD341.39632

ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E AS CONSEQUÊNCIAS DA GUERRA FISCAL

CAROLINE GALDIM DA SILVA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis, como requisito do Curso de Graduação, avaliado pela seguinte comissão examinadora:

Orientador: _____
Eduardo Augusto Vella Gonçalves

Examinador: _____
Edson Fernando Pícolo de Oliveira

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha família, em especial aos meus pais e irmãos, ao Felipe e aos amigos pelo apoio e pela paciência nessa jornada. Dedico também ao orientador, Eduardo Vella.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por me sustentar em todas as horas e me permitir chegar até aqui. A minha família, especialmente meus pais e irmãos, por toda compreensão e amor. Ao Felipe por me apoiar em cada instante dessa jornada e pelas palavras de carinho e incentivo. Obrigada aos meus amigos pelo suporte e paciência.

Sou grata ao meu orientador, Prof. Me. Eduardo Augusto Vella Gonçalves, por aceitar conduzir meu trabalho de pesquisa e me orientar da melhor forma possível. Os agradecimentos também vão à instituição que, em associação ao corpo docente, forneceu toda a estrutura necessária para um ensino de qualidade.

RESUMO

O presente trabalho possui como escopo o estudo da guerra fiscal e de suas consequências para o país como um todo, inclusive para a população. Por meio de pesquisas bibliográficas e estatísticas, foi possível constatar que essa disputa é maléfica, posto que provoca efeitos negativos para o desenvolvimento do país e rompe com a harmonia entre os estados. Para chegar a essa conclusão, é apresentada uma análise do sistema tributário na Constituição Federal, dos princípios e, posteriormente, do ICMS e da guerra fiscal.

Palavras-chave: sistema tributário, tributo, ICMS, guerra fiscal, consequências, direito tributário.

ABSTRACT

The present final paper aims to study the fiscal war and its consequences for the country as a whole, including for the population. Through bibliographic and statistical research, it was possible to verify that this dispute is harmful because it has negative effects on the development of the country and breaks with the harmony between the states. To reach this conclusion, tax system, its principles and, later, ICMS and the fiscal war were analysed.

Keywords: tax system, tax, ICMS, fiscal war, consequences, tax law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
ICMS	Imposto Sobre Circulação De Mercadorias E Serviços
IE	Imposto De Exportação
IGF	Imposto Sobre Grandes Fortunas
II	Imposto De Importação
IOF	Imposto Sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Sobre A Propriedade Predial E Territorial Urbana
IPVA	Imposto Sobre A Propriedade De Veículos Automotores
IR	Imposto De Renda
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITBI	Imposto Sobre Transmissão De Bens <i>Inter Vivos</i>
ITCMD	Imposto Sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ITR	Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural

LISTA DE SÍMBOLOS

§ Parágrafo

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: ESPÉCIES DE TRIBUTO.....	13
1.1. ASPECTOS GERAIS DO TRIBUTO	13
1.2. NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO	14
1.3. IMPOSTO.....	15
1.3.1. Classificações dos impostos	16
1.3.2. Competência dos impostos	18
1.3.2.1. Impostos federais.....	19
1.3.2.2. Impostos estaduais e do Distrito Federal	19
1.3.2.3. Impostos municipais e do Distrito Federal.....	19
1.4. TAXA	20
1.5. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	21
1.6. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO	23
1.7. CONTRIBUIÇÕES ESPECIAS	24
2. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS.....	26
2.1. PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	26
2.2. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	26
2.3. PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA.....	27
2.4. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	29
2.5. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.....	29
2.6. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E PRINCÍPIO DA NONAGESIMIDADE 30	
2.7. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO	32
2.8. PRINCÍPIO DA IMUNIDADE RECÍPROCA	33
2.9. PRINCÍPIO DA IMUNIDADE GENÉRICA	34
2.10. PRINCÍPIO DA IMUNIDADE DO TRÁFEGO	34
2.11. PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE DE TRIBUTO FEDERAL EM TODO O TERRITÓRIO NACIONAL.....	35
2.12. PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE DE TRIBUTO ESTADUAL OU MUNICIPAL QUANTO À PROCEDÊNCIA OU DESTINO DE BENS E SERVIÇOS.....	36

3. ICMS E A GUERRA FISCAL	37
3.1. ICMS.....	37
3.1.1. CARACTERÍSTICAS DO ICMS.....	39
3.2. GUERRA FISCAL	41
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	44
REFERÊNCIAS.....	45

INTRODUÇÃO

Relacionada com o Direito Tributário, a guerra fiscal vem fazendo parte do cenário político e econômico do Brasil desde o final dos anos 70. Na tentativa de atrair investimentos e fomentar a economia de suas regiões, os estados concedem benefícios, principalmente fiscais, pertinentes ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, gerando disputa entre esses entes federativos.

Artifício, cujas desvantagens interferem negativamente no crescimento econômico do Estado, ademais de lesar os contribuintes.

Logo, essa competição está inserida no dia-a-dia de toda a população, de maneira direta ou indireta. Por isso, é importante que o indivíduo conheça as bases do nosso sistema tributário e entenda como o fisco ou a política fiscal adotada pelo governo afeta sua vida.

Nesse sentido, o objetivo do presente trabalho é responder a seguinte pergunta: Quais são as consequências da guerra fiscal para o país e sua população?

Ou seja, possui como escopo averiguar os efeitos provocados por essa disputa que desequilibra os estados e, assim, compreender os danos que vêm sendo causados.

Para o desenvolvimento do tema, foram utilizadas pesquisas bibliográficas, baseadas em autores especialistas em Direito Tributário, e estatísticas que revelam a conjuntura brasileira. Além das fontes legislativas e das súmulas do Supremo Tribunal Federal.

Este trabalho estrutura-se a partir de 3 capítulos: o primeiro realiza uma análise do sistema tributário na Constituição Federal, definindo aspectos gerais do tributo e suas espécies. O segundo versa sobre os princípios, que são os limitadores do poder de tributar. E, por fim, o terceiro caracteriza o ICMS, evidenciando a falha que possibilitou a instituição da guerra fiscal, além de discorrer sobre a própria competição, apresentado as consequências negativas provenientes dela.

1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: ESPÉCIES DE TRIBUTO

1.1. ASPECTOS GERAIS DO TRIBUTO

Para melhor compreensão do tema do presente trabalho acadêmico, faz-se necessária a análise de aspectos gerais do Sistema Tributário Nacional.

Iniciando pela definição, tributo encontra-se preceituado no artigo 3º do Código Tributário Nacional e possui como diretrizes os artigos 145 a 162 da Constituição Federal de 1988, em seu Título VI, Capítulo I.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional, traz: “Art. 3º Tributo 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.”

Disso, entende-se que tributo é uma relação entre o fisco e o contribuinte, da qual o Estado é detentor do poder de cobrança e a pessoa (física ou jurídica), possuidora da obrigação de pagá-lo de forma efetiva, caso não o faça, poderá sofrer penalidades (multa). Tendo como finalidade a arrecadação, a melhoria do país e da qualidade de vida da população.

Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2011, p.137), aborda o assunto da seguinte forma:

Ante os comentários expostos, concluímos que tributo é prestação originalmente pecuniária, tendo por pressuposto uma conduta reveladora de conteúdo econômico, instalada compulsoriamente, que não constitua penalidade e instituída por pessoa jurídica de direito público interno, vale dizer, União, Estado, Distrito Federal e Municípios.

Cabendo ao legislador federal, estadual, municipal ou distrital complementar o sentido de tributo e suas espécies, como define o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Nas palavras de Kiyoshi Harada (2016, p.11), com o olhar voltado para a Constituição e para o Sistema Tributário de forma geral, realiza a seguinte afirmação:

Assim, Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

O que existe, portanto, é um sistema parcial (sistema constitucional tributário) dentro de um sistema global (sistema constitucional).

Ou seja, a Constituição, exercendo sua função de comandante do funcionamento do país, estabelece regras e princípios básicos para a tributação, a respeito da criação, exigência e competência para tributar, podendo ela (tributação) se desenvolver apenas com o respaldo constitucional, sem se manifestar de forma confiscatória.

1.2. NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO

A natureza jurídica encontra-se estabelecida no artigo 4º do Código Tributário Nacional, sendo determinada pelo fato gerador.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Mas, ora, o que seria o fato gerador de um tributo? Nada mais é, de forma simplificada, o motivo/fato que leva à cobrança do tributo. É a situação em que o Legislador observa fato de que se possa auferir renda, e estipula dali o nascimento de uma obrigação jurídica, que, nesse caso, é o pagamento da tributação.

Vale salientar ainda que, por não possuir uma definição legal, fato gerador encontra-se apoiado nos artigos 114 a 116 do CTN.

Assim, por meio dos pontos versados acima e com a leitura dos artigos 145 e 149, da Constituição Federal e, 5 do CTN, seguindo a classificação quintupla, conclui-se que tributo é gênero que se divide em espécies, sendo essas classificadas em: Imposto, Taxa, Contribuições de Melhoria, Empréstimos Compulsórios (mesmo não constando no artigo 145) e Contribuições Especiais.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

A seguir, tais espécies serão abordadas, separadamente, com o escopo de concluir o exame do sistema tributário presente na nossa magna carta.

1.3. IMPOSTO

Dentro do Sistema Tributário, encontra-se o imposto, que merece maior atenção de nossa parte, uma vez que está diretamente ligado ao tema do. Devido a isso, detalharemos características do mesmo.

Imposto é um tributo não vinculado, isto é, independe de contraprestação do Estado. Podendo ser caracterizado como: direto ou indireto; real ou pessoal; fixo, proporcional ou progressivo; ordinário ou extraordinário.

Alicerçado nos artigos 145, inciso I e 153 a 156, da Constituição Federal, e 16 e seguintes no Código Tributário Nacional.

A respeito desse tributo, Harada (2016, p.353) oferece a subsequente explicação:

Impostos (art. 145, I, da CF) são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do jus imperii do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitando a capacidade contributiva deste.

A não vinculação engloba, também, a destinação do recurso. Isso significa que o valor arrecadado por meio dos impostos vai, em regra, para os cofres da Fazenda Pública e é utilizado conforme a previsão das leis orçamentárias dos entes.

1.3.1. Classificações dos impostos

A. DIRETO OU INDIRETO

Essa característica é relativa ao fato gerador, da possibilidade ou não da pessoa detentora do crédito tributário cobrar de terceiro o tributo pago. Nos impostos diretos, não é possível, uma vez que o indivíduo é contribuinte de direito e de fato (realizou a hipótese de incidência), como é o caso do Imposto de Renda. Já nos indiretos, existe a possibilidade de transferir o compromisso tributário para outra pessoa, um exemplo é o ICMS.

Ainda, utilizando-se da obra de Kiyoshi (2016, p.353), tem-se:

A doutrina costuma classificar os impostos em diretos e indiretos. Imposto direto seria aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, isto é, aquela pessoa que praticou o fato tipificado na lei suporta o respectivo ônus fiscal. O imposto indireto seria aquele que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica.

Dessa forma, podemos citar como exemplos de impostos direto e indireto, respectivamente, o IPVA e o ICMS.

B. REAL OU PESSOAL

Já essa classificação é sobre o objeto em que recai o imposto. Os impostos pessoais levam em conta aspectos inerentes aos contribuintes, o Governo analisa a capacidade contributiva. Enquanto os reais recaem no objeto e o Governo se preocupa com o valor do bem e não com as condições financeiras do contribuinte.

Nesse sentido, Claudio Carneiro (2019, p. 259), delibera e traz exemplos:

Essas modalidades são classificadas quanto ao objeto de incidência. Assim temos o imposto pessoal que incide sobre a pessoa do contribuinte, em função de suas características pessoais, ou seja, é o imposto cujo fato gerador incide sobre uma pessoa, enfatizando as circunstâncias subjetivas (do contribuinte) que a cercam. Exemplo: imposto de renda de pessoa física. Já o real é o imposto que, incidindo sobre o contribuinte, enfatiza a situação de um bem ou coisa. Exemplo: IPTU.

Isto posto, percebe-se que os impostos pessoais estabelecem diferenças tributárias, enquanto os reais incidem igualmente para todas pessoas, sejam físicas ou jurídicas.

C. FIXO, PROPORCIONAL, PROGRESSIVO OU REGRESSIVA

Essa categoria diz respeito à alíquota do imposto. Sobre o imposto fixo, Kiyoshi Harada (2016, p.354) estabelece: “[...] também conhecido como imposto de alíquota fixa, é aquele em que o montante a pagar é representado por uma quantia predeterminada”.

Harada (2016, p.354) prossegue explicando: “[...] O proporcional é aquele que mantém a mesma alíquota, qualquer que seja o valor tributável.”

Completando a classificação, temos Cláudio Carneiro (2019, p.259): “serão progressivos os impostos que se caracterizam pelo aumento da alíquota numa proporção direta ao aumento da base de cálculo, como, por exemplo, o Imposto de Renda e o IPTU progressivo em razão do valor do imóvel [...]”

Acerca do regressivo, Carneiro expõe (2019, p. 259):

Existe também a modalidade, pouco conhecida, porque é pouco aplicada, chamada de regressiva. Nesse caso, diminui-se a alíquota na medida em que aumenta a base de cálculo, ou seja, quando a sua onerosidade relativa cresce na razão inversa do crescimento da renda do contribuinte. Temos como exemplo o IR sobre operações em renda fixa.

Antes, esclarecendo que alíquotas são utilizadas para auferir a montante de tributo a ser pago, verifica-se, que essa caracterização é incumbida dos modos de aplicação das alíquotas em virtude das bases de cálculo.

D. ORDINÁRIOS E EXTRAORDINÁRIOS

Os ordinários são caracterizados pelo fato estarem descritos em Lei, por constituírem uma arrecadação já prevista e esperada. Ao passo que os impostos extraordinários ocorreriam devido a situações não planejadas, que são a iminência ou a declaração de guerra externa.

Mais uma vez, Claudio Carneiro (2019, p.260) nos auxilia:

Os impostos classificados como ordinários são aqueles cuja previsão é corretamente encontrada na Lei, e, por isso, constituem receitas permanentes do Estado. Significa dizer que são recolhidos e arrecadados regularmente, constituindo a receita ordinária. Os impostos ordinários são aqueles previstos na Constituição em seus arts. 153, 155 e 156. Já os impostos extraordinários, como o próprio nome diz, é cobrado em situações excepcionais e, portanto, têm caráter transitório, temporário, instituído para suprir excepcional necessidade de recursos, compondo assim a receita extraordinária. É o caso do imposto previsto no art. 154, II, utilizado em caso de guerra.

Desse modo, infere-se que o imposto extraordinário possui caráter de urgência, podendo ser exigido em caso de calamidade pública ou em caso de guerra.

1.3.2. Competência dos impostos

Nosso Estado Federal Brasileiro é constituído por quatro entes autônomos: União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Não existindo hierarquia entre eles, a Constituição Federal estabeleceu limites para seus exercícios, em especial na questão tributária, em que atribuiu aos entes seus respectivos impostos, ou seja, determinou as competências.

Isto posto, averigua-se a existência de impostos de ordens federal, estadual, municipal e distrital, apresentados nos artigos 147 e 153 a 156, da Constituição Federal, e que serão apontados abaixo.

Anota-se, ainda, nesse meio, a competência residual, descrita no artigo 154, inciso I, da CF, pertinente à União.

1.3.2.1. Impostos federais

Dispostos no artigo 153, da Constituição Federal, esses impostos são:

- Imposto de Importação (II)
- Imposto de Exportação (IE)
- Imposto de Renda e Proventos (IR)
- Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI)
- Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF)
- Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural (ITR)
- Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF)

1.3.2.2. Impostos estaduais e do Distrito Federal

Assentados no artigo 155, da Constituição Federal, eles são:

- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
- Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação (ITCMD)
- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

1.3.2.3. Impostos municipais e do Distrito Federal

Quanto a esses impostos, a CF, em seu artigo 147 e 156, lista:

- Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos (ITBI)
- Imposto sobre Serviços (ISS)
- Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)

1.4. TAXA

As taxas são uma espécie de tributo vinculado, cujo fato gerador é definido por alguma atividade executada pelo Estado em benefício do contribuinte, cobrado diretamente.

Portanto, a criação é responsabilidade do Ente (União, estado, município ou DF) executor do serviço prestado ou colocado à disposição da pessoa.

Advindas do poder de polícia ou de um serviço público divisível e específico, as taxas estão delineadas nos artigos 145, inciso II, da Constituição Federal, e nos artigos 77 a 79, do Código Tributário Nacional.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

De acordo com Eduardo Jardim (2011, p.143/144):

O tributo da modalidade taxa abriga como conduta passível de incidência a condição de alguém ser destinatário de atividade estatal de polícia ou de serviço público específico e divisível ou ainda o serviço de conservação de estradas. Importa ressaltar que a efetiva atividade estatal traduz antessuposto impostergável para a instituição do gravame, donde, a contrario sensu, afigura-se inadmissível a criação de taxa com fulcro em atividade potencial. É de mister observar que o referido regime não comporta qualquer exceção, compreendendo, inclusive, a taxa de serviço público, a qual tem por pressuposto a utilização efetiva ou potencial do serviço, o qual, por seu turno, haverá de ser efetivo. É dizer, caso o Estado preste um dado serviço e o destinatário não queira utilizá-lo efetivamente, dar-se-ia a denominação potencial, ensejando a legitimação da exigibilidade da taxa sob exame.

As taxas, a exemplo dos demais tributos, são gravames de competência privativa de cada pessoal constitucional, pois somente aquela que realizar determinada atividade estatal é que poderá instituir a respectiva taxa. Assim, as taxas de polícia e as de serviço podem ser federais, estaduais, distritais ou municipais, enquanto as de pedágio podem ser federais, estaduais ou distritais. As taxas de polícia consistem nas atividades de fiscalização, controle e inspeção de edifícios, veículos, pesos e medidas e vigilância sanitária, enquanto as de serviço são voltadas para limpeza pública e a conservação de vias ou logradouros públicos [...]

Em suma, ao se afirmar que o referido serviço público deve ser específico, quer dizer, na verdade, que deve haver o reconhecimento do serviço prestado, bem como o do indivíduo que dele usufruiu. Quanto à qualidade de ser divisível, a atividade deve ser apreciada, medida.

Já sobre a taxa de poder de polícia, a fim de melhor entendimento, é necessário interpretar o que seria poder de polícia, o qual é a qualidade do Estado de salvaguardar a população, averiguando quem cumpre as normas e leis, punindo quem não as cumpre, além de vigiar o exercício do direito à propriedade e à liberdade, tudo com a finalidade de se manter a ordem e a harmonia pública. Referindo-se, então, ao controle de determinados pontos da sociedade com a finalidade de se manter o bem comum.

1.5. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Estabelecida nos artigos 145, inciso III, da Constituição Federal e 81 e 82, do Código Tributário Nacional, a contribuição de melhoria é fruto da execução de obras ou melhoramento de infraestruturas já existentes, que agrega maior valor econômico para a região e, conseqüentemente, para o contribuinte. Importa saber que esse tributo deve surgir apenas após a conclusão da obra, uma vez que o cálculo para a sua cobrança depende do apuramento da real valorização do imóvel.

A CF apresenta esse tributo da seguinte forma: “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

A Lei Nº 5.172 se encarrega pela definição, no artigo 81.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Caparroz (2019, p.122) comenta:

As contribuições de melhoria são tributos destinados a ressarcir gastos públicos na realização de obras e aprimoramento de infraestrutura. Embora previstas há bastante tempo no ordenamento, são figuras pouco utilizadas no mundo real.

[...]

A competência para a instituição das contribuições de melhoria pode ser exercida por qualquer ente político, e o constituinte, a exemplo do que fez com os impostos, não se preocupou em conceituar ou estabelecer critérios para a instituição da espécie.

Para proporcionar maior segurança aos contribuintes, existem requisitos e limitações para a instituição da taxa de melhoria, listados no artigo 82, do CTN.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Sobre esses aspectos delimitadores, Eduardo Jardim (2011, p.150/151), explica:

[...] Nos termos do decreto-lei em apreço, a base de cálculo do gravame deve pautar-se por duas variáveis, vale dizer, a primeira consiste tente no custo da obra que dever ser rateado proporcionalmente entre os proprietários beneficiados direta e indiretamente pela obra pública da qual decorra a valorização do imóvel, ao passo que a segunda repousa na própria valorização do imóvel, na dimensão em que ambas simbolizam fronteiras intransponíveis por parte do legislador que instituir a mencionada contribuição. A alíquota, outrossim, tem como limite o percentual de 3%, nos termos do disposto no art. 12 do diploma trazido à cita, e a cobrança se exaure a uma única vez, a qual pode ser efetivada à vista ou parceladamente, convindo ressaltar que o vínculo extingue com o recolhimento da prestação, sendo defeso à pessoa tributante promover mais de um lançamento em face de um único fato jurídico tributário.

Um exemplo de incidência desse tributo seria o asfaltamento de uma rua residencial, que acarretaria a valorização imobiliária aos proprietários dos imóveis e o valor da obra seria dividido entre eles mediante contribuição de melhoria, seguindo os requisitos e restrições acima expostos.

1.6. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

O empréstimo compulsório é um tributo restituível, de competência exclusiva da União, instaurado apenas por lei complementar, diante dispêndios extraordinários, por isso, não possui fato gerador exato.

Obtém-se sua exposição nos artigos 148, da Constituição Federal, e 15, do CTN, porém o inciso III desse último se tora afetado, pois a CF não abrange essa possibilidade, como veremos.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Acerca do tributo, Roberto Caparroz (2019, p.130) desenvolve:

Os empréstimos compulsórios serão sempre temporários, com vigência enquanto perdurar a situação concreta que os ensejou, e a lei complementar que os positivar deverá prever o prazo e as condições de restituição aos contribuintes.

[...]

Como regra geral, os empréstimos compulsórios, como vimos, são tributos restituíveis em dinheiro (acrescidos, em tese, de juros e correção monetária) e podem ter base de cálculo cumulada com impostos, ou seja, é possível exigí-los a partir de situações idênticas àquelas que ensejam a cobrança de impostos, o que, por si só, já revela a natureza transitória da figura.

Com efeito, a lógica que preside a instituição de empréstimos compulsórios baseia-se na necessidade de a União fazer frente a despesas excepcionais, que não estavam previstas no orçamento.

Essas exigências revelam a natureza provisória dos empréstimos compulsórios, de forma que, na medida em que cessarem os motivos que deram causa à sua instituição, o tributo também deverá deixar de existir, com a restituição dos valores pagos pelos contribuintes.

Acresce-se, então, ao que se já foi apresentado, que tais empréstimos são de caráter temporário, devendo ser extintos com o fim da situação que ensejou a cobrança e com a restituição do dinheiro aos contribuintes.

1.7. CONTRIBUIÇÕES ESPECIAS

Para não serem confundidas com as contribuições de melhorias e, conseqüentemente, para facilitar o entendimento, recebem o título de Contribuições Especiais ou Parafiscais. Estas estão dispostas nos artigos 149, 195 e 240, da CF, e 217, do CTN, e, ao contrário dos outros tributos, não são definidas pelo fato gerador, em razão de ser um tributo finalístico.

Segundo o artigo 149, da CF, a União detém a competência para a implantação das contribuições especiais, por meio de Lei Ordinária, todavia, o parágrafo 1º exhibe uma exceção: quando elas são referentes à previdência, determinando, nesse caso, que compete aos estados, municípios e Distrito Federal. Outra característica é a possibilidade da cobrança dela ser delegadas a outras entidades, além de serem tributos vinculados a uma atividade indireta do Estado.

Tal artigo também estabelece as espécies das contribuições especiais, que são: Contribuição Social, Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico, Contribuição de Categoria Profissional ou Econômica e Contribuição de Iluminação Pública, essa última prevista no artigo 149-A, de competência distrital e municipal.

De forma geral, essas contribuições estão vinculadas indiretamente às atividades do Estado, posto que possuem como objetivo atender às necessidades de ordem social e de

direitos sociais, estimular a economia, financiar categorias profissionais ou econômicas ou para custear serviço de iluminação pública.

Realizada a análise do Sistema Tributário dentro da Constituição Federal, prosseguiremos com a exposição dos limites constitucionais ao poder de tributar, de forma a embasar o tema do corrente trabalho de conclusão de curso.

2. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Também conhecidos como limitações constitucionais e garantias, esses princípios são primordiais para a segurança do contribuinte frente ao grande poder que o Estado detém, uma vez que não permitem a instituição e a cobrança arbitrárias de tributos. Funcionam como norte para a interpretação e criação das normas e junto com elas, delimitam o sistema tributário.

Tendo isso em vista, é essencial a apresentação dos principais princípios para que reflitamos acerca da atual situação tributária do nosso país.

2.1. PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O princípio da competência tributária, fundamentado, por exemplo, nos artigos 153 e 155, da Constituição Federal, estabelece o poder de tributar de cada ente federativo.

Para Caparroz (2018, p. 198):

Competência é poder.

Isso significa que a Constituição conferiu aos entes políticos da República (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) o poder de instituir tributos, para o fomento de suas atividades precípuas, dentro das respectivas esferas de atuação.

As normas de competência devem fixar as condições para o seu exercício.

Por óbvio que a competência não pode ser absoluta, pois deve haver equilíbrio entre o poder estatal e os direitos dos indivíduos. Essa advertência, aliás, é veiculada pelo art. 6º do Código Tributário Nacional [...]

Dessa forma, os tributos são delimitados e evita-se a “bitributação”.

2.2. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Seu fundamento legal está nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição Federal, e é responsável por proibir a criação e a majoração, não estabelecidas em Lei, de tributos.

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Nessa perspectiva, cabe uma análise a respeito da palavra “Lei”, a qual deve ser entendida em seu sentido estrito, inserindo a medida provisória em seu contexto. Além do mais, a lei deve ser completa (composta por alíquota, fato gerador, sujeito passivo, previsão de multa, base de cálculo etc.) e objetiva. Hugo de Brito Segundo (2018, p.57) estende da seguinte forma:

Para que o tributo se considere “criado” pela lei, é preciso que, partindo apenas do texto legal, seja possível determinar em quais circunstâncias será devido (hipótese de incidência), por quem (sujeito passivo), em que montante (base de cálculo e alíquota) e a qual ente tributante (sujeito ativo). Não basta que a lei lhe anuncie o nome e transfira para o decreto, ou para outro ato normativo inferior, a definição de tais elementos essenciais.

Sobre o princípio, Hugo Segundo (2018, p.57) afirma:

Como consequência do princípio da legalidade, ressalvadas as exceções previstas na própria Constituição, somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos ou a sua extinção; a majoração de tributos ou a sua redução; a definição do fato gerador da obrigação principal e de seu sujeito passivo; a fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo; a cominação de penalidades para as infrações nela definidas e as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (CTN, art. 97).
É ainda uma decorrência do princípio da legalidade a exigência de que o texto das leis seja claro e compreensível,⁵ sem contradições, incoerências ou obscuridades, além de dever ser, em regra, prévio aos fatos que visa a disciplinar, aspecto que será explorado quando do trato do princípio da irretroatividade.

As exceções também estão previstas na CF, no artigo 153, parágrafo, sendo elas à respeito da fixação de alíquota, englobando os impostos, que normalmente estão relacionados ao comércio: II, IE, IPI e IOF. Posteriormente, com a Emenda Constitucional 33/2001, a CIDE-Combustíveis e o ICMS sobre combustíveis entraram para as exceções (artigos 155, parágrafo 4º, inciso VI, e 177, parágrafo 4º, I, b, da CF).

2.3. PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

Decorrente do artigo 5º, da CF, o princípio da isonomia vem para reforçar a ideia de igualdade a todos perante a Lei, não permitindo qualquer distinção entre os contribuintes, que gere benefício ou prejuízo a esses que se encontram nas mesmas circunstâncias.

É necessário alertar que a igualdade não é absoluta, uma vez que os brasileiros, num todo, não possuem as mesmas condições financeiras. Analisa-se, então, o cenário em que os contribuintes estão inseridos, aplicando a famosa máxima, proferida por Aristóteles: “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”.

Essa interpretação é fruto do artigo 150, inciso, II, da nossa Magna Carta, a qual descreve o princípio da isonomia tributária de forma explícita.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Harada (2016, p.427) explica:

Apesar de repetitiva, a norma do art. 150, II, da CF, é salutar, uma vez que, através de seu enunciado detalhado, não permite que seja escamoteado o princípio da isonomia tributária, por meio de rótulos dados aos rendimentos, títulos, ou direitos, bem como veda a distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte.

Importa saber que as conhecidas isenções tributárias não ferem esse princípio, como explica Hugo de Brito Segundo (2018, p.61):

Registre-se que o princípio da isonomia não veda a concessão de isenções, de maneira geral, mas impede que estas sejam instituídas de maneira discriminatória, a partir de critérios não razoáveis, até como forma de preservação da livre concorrência, no que tange a isenções concedidas a agentes econômicos que concorrem com outros eventualmente não isentos¹¹. Afinal, não se pode tratar desigualmente contribuintes que estejam em situação equivalente, o que significa precisamente a igualdade material: tratar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem. O problema está, como já apontado, em saber que “medida” de desigualdade pode ser tomada como parâmetro.

Assim, além de proporcionar uma igualdade, mesmo que relativa, serve também para obstar e frear concessões desmedidas de incentivos fiscais.

2.4. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Esse princípio se entrelaça com o anterior ao buscar pela justiça fiscal. Descrito no artigo 145, parágrafo 1º, da CF, o princípio da capacidade avalia a condição financeira do contribuinte, objetivando manter um equilíbrio entre as necessidades do Estado em arrecadar e o quanto o indivíduo é capaz de contribuir.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

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

Luciano Amaro (2017, p.165) analisa o princípio:

O princípio da capacidade contributiva, sem embargo das críticas suscitadas pela dificuldade de precisar seu conceito e sua concreta identificação, inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.[...]

Conforme o trecho acima, nota-se a intenção de proteger o contribuinte, devendo o imposto ser pessoal e gradativo de acordo com a capacidade contributiva da pessoa. Porém, a frase “sempre que possível”, presente no artigo 145, enfraquece essa garantia.

2.5. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

Por meio desse princípio, a Constituição Federal, em seu artigo 150, III, a, impede que a nova lei de caráter tributário exija pagamento de tributo sobre atividades (fatos geradores) realizadas antes da entrada em vigência da norma que o instituiu ou aumentou. Conforme podemos verificar na transcrição abaixo.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 [...]

 III - cobrar tributos:
 em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Caparroz (2019, p. 272) traz uma observação interessante a respeito desse princípio:

A irretroatividade, como o direito subjetivo de preservação das consequências jurídicas do fato, afasta qualquer possibilidade de inovação pelo ordenamento e confere ao contribuinte a previsibilidade das implicações econômicas que gravarão o seu patrimônio. Em outro dizer, significa que, quando praticamos um fato jurídico com relevância econômica, podemos antever seus efeitos e, em última análise, optar ou não pela conduta, sem o receio de que ela venha a ser mais gravosamente onerada no futuro.

À vista disso, além de vedar a retroatividade da lei, concede ao contribuinte chance de se preparar para as consequências do tributo.

2.6. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E PRINCÍPIO DA NONAGESIMIDADE

Iniciando pelo princípio da anterioridade, este implica na impossibilidade de aplicação de lei tributária, que crie ou aumente tributo, no mesmo ano de exercício financeiro em que foi publicada.

Previsto no artigo 150, III, b, da nossa Carta Política de 1988, não deve ser confundido com o princípio da anualidade, posto que esse último não vigora mais em nosso sistema tributário. Nas palavras de Segundo (2018, p.68), tem-se:

Do ponto de vista histórico, a anterioridade pode ser vista como fruto da mitigação que a jurisprudência do STF fez, ainda sob a vigência da Constituição de 1946, ao princípio da anualidade, por meio da Súmula 66/STF – “É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro.” Essa mitigação foi incorporada aos textos constitucionais posteriores, que passaram a prever – como prevê a CF/88 – a anterioridade, e não mais a anualidade. Pelo princípio da anualidade, não mais existente no Direito Tributário Brasileiro, os tributos, para poderem ser cobrados validamente, deveriam contar com previsão na lei orçamentária anual, independentemente de quando tivessem sido criados por uma lei específica. O orçamento, nessa ordem de ideias, deveria conter autorização não apenas para as despesas, mas também para as receitas. Se nele não se autorizasse a cobrança de

certo tributo, mesmo que ele já tivesse sido criado muitos anos antes, por lei cuja validade não é posta em dúvida, ainda assim, naquele ano em que faltou a autorização orçamentária, sua cobrança não poderia acontecer. No plano da Teoria Geral do Direito, poder-se-ia dizer que o princípio da anualidade condicionava a vigência da lei tributária, a cada ano, à sua previsão orçamentária, sendo ela suspensa no ano em que essa previsão não acontecesse.

Porém, havia uma brecha nesse princípio, usada pelo Estado para instituir leis de aumento ou criação rapidamente. Por exemplo: publicavam a Lei no dia 29 de dezembro e no dia 03 de janeiro do ano subsequente já estava vigorando. Portanto, para inibir essa prática, foi instaurado o Princípio da Nonagesimidade, que age cumulativamente com o princípio da anterioridade.

Tal princípio impede que a cobrança desse tributo inicie antes de completar 90 (noventa) dias da publicação da lei que o instituiu ou aumentou. Hugo Segundo (2018, p. 69) exemplifica:

Se a lei que cria ou aumenta o tributo é publicada mais de 90 dias antes do final do exercício (p. ex., em agosto), sua vigência poderá iniciar-se logo no primeiro dia do exercício seguinte, pois até então já terá transcorrido o prazo de 90 dias exigidos pela alínea c do inc. III do art. 150 da CF/88. Entretanto, se a lei é publicada faltando menos de 90 dias para o final do exercício, mesmo depois de iniciado o exercício seguinte será preciso esperar o término do prazo dos 90 dias. Exemplificando, publicada a lei em 31 de dezembro de um ano, somente poderão ser tributados os fatos ocorridos a partir de abril do ano seguinte; publicada em 30 de novembro, sua vigência somente poderá ter início em março do ano seguinte, e assim por diante.

Porém, mesmo usufruindo de guarida Constitucional no artigo 150, III, b e c, existem exceções, indicadas no parágrafo 1º.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo

dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

De acordo com o parágrafo em questão, figuram exceções à anterioridade de exercício: empréstimo compulsório extraordinário; imposto de importação; imposto de exportação; imposto sobre produtos industrializados; imposto sobre operações financeiras e imposto extraordinário de guerra. Quanto à alteração de alíquota, também se tornam ressalvas a CIDE-combustíveis e o ICMS de combustíveis, se este seguir a EC 33/2001.

Já as exceções ao princípio da nonagesimidade, são: empréstimo compulsório extraordinário; imposto de importação; imposto de exportação; imposto de renda; imposto sobre operações financeiras; imposto extraordinário de guerra e base de cálculo de IPV e IPTU.

Por fim, segundo a Súmula 669 do STF, norma que modifica prazo para recolhimento de tributo não obedece ao princípio da anterioridade.

2.7. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Assinalado no artigo 150, IV, da Constituição Federal, o princípio da vedação ao confisco proíbe tributos de natureza confiscatória, isto é, segundo Amaro (2017, p.171): “impede que, a pretexto de cobrar tributo, se aposses o Estado dos bens do indivíduo.”

Art. 150, da CF: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”

Sobre como identificar um tributo confiscatório, Kiyoshi (2016, p.430) responde: “[...]para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se analisar o mesmo sob a capacidade contributiva [...]”

Por isso, é necessário que haja uma proporção entre o valor do bem ou propriedade e o quanto o tributo busca arrecadar do contribuinte, para que, assim, não inviabilize investimentos nem prejudique o indivíduo.

2.8. PRINCÍPIO DA IMUNIDADE RECÍPROCA

Esse princípio impede que os entes federativos tributem uns aos outros, como mostra o artigo 150, VI:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

E conseqüentemente, assegura a nação contra uma destruição mútua entre União, estados, municípios e DF, posto que possuem autonomia para instituir impostos e, assim, poderiam facilmente provocar elevados danos financeiros para o Brasil, num todo. Hugo Segundo (2018, p.78) esclarece a situação:

A impossibilidade de cobrança de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros é conhecida como imunidade recíproca e representa proteção da forma federativa de Estado. Além de evitar que União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios se destruam mutuamente, ou tentem fazê-lo, com o uso da tributação, a imunidade de que se cuida parte de duas premissas importantes e relacionadas: entes federativos não podem exercer a soberania uns sobre os outros (sendo o poder de tributar uma faceta dessa soberania, como explicado no início deste livro) e tampouco eles estão sujeitos ao dever de solidariedade no pagamento de impostos, pois eles já pertencem à coletividade³¹. Essa imunidade é extensiva às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (CF/88, art. 150, § 2º), mas não abrange o patrimônio, a renda e os serviços da entidade que estejam relacionados à exploração de atividade econômica regida pelas normas inerentes aos empreendimentos privados, ou em que haja pagamento de preço ou tarifa pelo usuário. Também não exime o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente a bem imóvel (CF/88, art. 150, § 3º).

Ou seja, além de tudo, possui como finalidade estabelecer limites sobre a soberania dos entes para que haja harmonia e crescimento econômico em toda a nação.

Um apontamento que deve ser levado em consideração é Súmula 76 do STF, em que estabelece que esse princípio não abrange as empresas de economia mista, ao contrário do que ocorre com as autarquias e as Fundações mantidas pelo poder público.

2.9. PRINCÍPIO DA IMUNIDADE GENÉRICA

Previsto no artigo 150, VI, b, c, d, da Constituição Federal, refere-se à imunidade dada a templos de culto, partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de assistência social e educacionais sem fins lucrativos; assistência social; livros, jornais, periódicos e o papel utilizado para a impressão dos mesmos. Objetivando salvaguardar nossas garantias: liberdade de crença e culto religioso, liberdade política, liberdade sindical e liberdade de manifestação de pensamento, dispostas no artigo 5º da Carta Magna.

Para Carneiro: “a imunidade dessas entidades deve restringir-se ao patrimônio, à renda e aos serviços ligados às atividades essenciais das entidades” (CARNEIRO, Claudio, 2019, p. 422).

Dessa maneira, fomenta-se a cultura, incentiva o respeito às crenças e a prática do bem e protege nossos direitos fundamentais.

2.10. PRINCÍPIO DA IMUNIDADE DO TRÁFEGO

Identificado no inciso V, do artigo 150, da CF, o princípio da imunidade do tráfego não permite que a circulação de bens e pessoas seja comprometida por meio de tributos interestaduais e intermunicipais, com exceção de pedágios em vias mantidas pelo poder público.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

Em um estudo mais aprofundado, Hugo de Brito Segundo (2018, p.74) explica:

O citado princípio não veda, propriamente, a cobrança de tributos em operações interestaduais ou intermunicipais. Não há uma imunidade para essas operações. O que não é possível é tributá-las de modo mais pesado que as operações internas, utilizando-se o tributo como forma de desestimular o tráfego de pessoas e bens dentro do território nacional. Exemplificando, se um comerciante estabelecido no

Ceará compra mercadorias de outro, estabelecido no Piauí, pode haver a incidência do ICMS, mas o ônus fiscal não deve ser superior ao que incidiria se a mercadoria tivesse sido comprada dentro do próprio Estado do Ceará. O fato de haver sido transposta uma fronteira estadual ou municipal não pode ser motivo para a cobrança de um tributo específico, nem fator de discriminação para a elevação de um tributo já existente. Para evitar dúvidas, a Constituição ressaltou a possibilidade de cobrança de pedágio pelo uso de vias conservadas pelo Poder Público, sendo importante observar que esse pedágio, para ser válido, deve ter como fundamento o uso da via, e não a transposição da fronteira em si mesma.

Seguindo o raciocínio, é inconstitucional a cobrança antecipada de ICMS pelo simples fato de a mercadoria ter origem de outro estado.

2.11. PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE DE TRIBUTO FEDERAL EM TODO O TERRITÓRIO NACIONAL

Ordena a Constituição Federal de 1988:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

O presente princípio proíbe cobrança de tributo pela União de forma diferenciada devido ao local de ocorrência do fato gerador. Harada (2016, p.178) confirma: “Uniformidade de tributo federal não significa que não possa haver discriminações, isto é, que todos devam pagar exatamente igual. O que o referido princípio veda é a discriminação de tributo federal em virtude do lugar de ocorrência do fato gerador [...]”

A esse princípio há uma exceção: incentivo fiscal com propósito de estimular o crescimento econômico em determinadas regiões, como é o caso da Zona Franca de Manaus.

2.12. PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE DE TRIBUTO ESTADUAL OU MUNICIPAL QUANTO À PROCEDÊNCIA OU DESTINO DE BENS E SERVIÇOS

O último princípio alavancado nesse capítulo, é responsável por vedar obstáculos tributários entre estados e municípios e é de suma importância para o tema da tese, posto que está diretamente ligado ao ICMS.

Dispõe assim, nossa atual Constituição: “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

Mas é necessário saber que nas operações intermunicipais, interestaduais e de exportação, a coibição não atinge a implantação de alíquotas diferenciadas para o ICMS.

Ao associar esse princípio com a guerra fiscal, Caparroz (2018, p.308/309) forma o seguinte comentário:

Trata-se de mais uma tentativa de conferir homogeneidade ao tecido normativo tributário e, principalmente, evitar mecanismos capazes de acirrar, ainda mais, a chamada guerra fiscal, patologia que assola a Federação, pois cada ente busca, por meio de incentivos e isenções, trazer atividade econômica para o seu território, muitas vezes de forma abusiva e prejudicial aos interesses do país como um todo.

Destarte, é nítido que a guerra fiscal vem trazendo malefícios ao país e a sua economia. Portanto, no próximo capítulo serão explicados o ICMS, a Guerra Fiscal e como estão presentes no território brasileiro.

3. ICMS E A GUERRA FISCAL

3.1. ICMS

Por meio da Constituição Federal de 1988, o conhecido ICM se tornou o ICMS, isto é, imposto sobre circulação de bens e serviços, aumentando seu campo de incidência. Passou a incidir sobre o transporte, a telecomunicação, importação e sobre transações iniciadas no exterior. Harada confirma (2016, p.499):

Agora abrange operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que essas operações e prestações se iniciem no exterior, atingindo, inclusive, importação de produtos destinados a consumo ou para integrar o ativo fixo.

Esse imposto de competência estadual e distrital está disciplinado na Lei Complementar 87/1996, chamada de Lei Kandir, que sofreu alterações de outras leis complementares. Ela estabelece regras gerais referentes à incidência do imposto, a não incidência, aos sujeitos da obrigação, à responsabilidade, entre outros aspectos.

Quanto à incidência, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, preconiza:

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; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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.

Como é possível identificar, a aplicação do ICMS também atinge combustíveis e energia elétrica. Entretanto, conforme o artigo 3º, não incide sobre:

- I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
 - II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços; (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000) (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000)
 - III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;
 - IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
 - V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;
 - VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;
 - VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;
 - VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;
 - IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.
- Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:
- I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;
 - II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Pode-se concluir, então, que o fato gerador se dá com a saída da mercadoria, tendo como contribuinte, segundo o artigo 4º da lei em questão, qualquer pessoa, física ou jurídica, que:

[...] realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

- I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

De forma direta e indireta, todo nós somos contribuintes desse imposto, cuja arrecadação é encaminhada aos estados, os quais utilizam de diversas formas.

3.1.1. CARACTERÍSTICAS DO ICMS

Previsto no artigo 155, § 2º, da Constituição Federal de 1988, é um imposto de competência estadual e distrital, isso significa que, cada um desses entes, respeitando o princípio da legalidade, deve instituir o ICMS. Também é autorizado ao Senado Federal fixar alíquotas mínimas e máximas, como veremos adiante.

Além dos princípios abordados no segundo capítulo do presente trabalho, esse imposto respeita dois princípios específicos: o da não cumulatividade e o da seletividade

O primeiro, de acordo com o artigo 155, § 2º, I e II, dita que o ICMS é um tributo não cumulativo, o que significa para Segundo (2018, p.293):

O ICMS é não cumulativo, o que significa dizer que deverá ser compensado o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Exemplificando: o comerciante, contribuinte do ICMS, ao adquirir mercadorias para revenda, credita-se do imposto que sobre as mesmas já incidiu. Depois, ao vendê-las, debita-se do imposto incidente nessa mesma venda. Ao final de cada período de apuração (mês), recolhe ao fisco estadual a diferença entre os créditos e os débitos. Caso os créditos superem os débitos (p. ex., um mês com muitas compras e poucas vendas), o saldo deve ser transferido para o período seguinte. A finalidade do princípio da não cumulatividade – aplicável, no Brasil, ao ICMS, ao IPI, às contribuições denominadas COFINS e PIS, e para impostos eventualmente criados no âmbito da competência residual, é a de evitar que o número de incidências ou de etapas pelas quais um produto passa, durante sua fabricação, e, depois, em sua circulação pela economia até o consumo final, interfira no ônus tributário total sobre ele incidente. Com a não cumulatividade, ainda que haja muitas etapas na fabricação de um produto complexo (v.g., computadores, aviões, veículos), o ônus tributário sobre eles será sempre o mesmo.

Dessa forma, sendo plurifásico, impede o efeito cascata, uma vez que incide sobre o valor acrescentado a cada etapa da circulação da mercadoria, compensando ou abatendo as quantias as quais o tributo já incidiu.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

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

Quanto ao princípio da seletividade, retratado no artigo 155, § 2º, III, da CF, é referente à alíquota do imposto e não ao imposto. Segundo Harada (2016, p. 503), “Não se trata de imposto seletivo, mas de imposto cujas alíquotas poderão ser seletivas em função da essencialidade dos bens e objetos de circulação mercantil.”

Observa-se que no texto constitucional consta “poderá ser seletivo”, ou seja, não se trata de uma obrigação. Para Segundo (2018, p. 101): “[...] a adoção de percentuais diferentes da base tributável para o cálculo do valor devido. Os Estados-membros podem adotá-la ou não, preferindo instituir o imposto com apenas uma alíquota para todos os produtos e serviços.”

Entretanto, ao optar por utilizar-se da seletividade, o Estado-membro não pode aplicar alíquotas mais gravosas para serviços e mercadorias classificados como essenciais.

No artigo 155, § 2º, V, encontramos o seguinte:

“V - é facultado ao Senado Federal:

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

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;”

O que mostra o objetivo de beneficiar os estados consumidores, na alínea “a”, e, na alínea “b”, de tentar criar harmonia entre os estados.

Por último, faz-se necessária a análise do artigo 155, § 2º, XII, “g”: “cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

Essa alínea abre espaço para isenções, incentivos e benefícios fiscais, que devem ser analisados pelo CONFAZ (Conselho Nacional de Políticas Fazendárias), além de contar com o apoio da Lei Complementar nº 24/1975, que versa sobre a aprovação ou reprovação dos benefícios fiscais relativos ao ICMS. Porém, devido à Guerra Fiscal, essas normas não vêm sendo respeitadas pelos estados, uma vez que na ânsia de conseguir investimentos, atropelam tais processos de permissão e extinção, cometendo atos inconstitucionais.¹

Até o presente momento, analisamos o Sistema Tributário Nacional, os princípios que o alicerçam e o ICMS, este que é a principal fonte de arrecadação dos Estados, segundo o impostômetro², e também o principal alvo da Guerra Fiscal, conforme veremos abaixo, seguidamente das consequências desse artifício.

3.2. GUERRA FISCAL

Ao longo do século XX, ocorreu a industrialização tardia do Brasil, marcada pela concentração geográfica e industrial na região sudeste. Recebia indústrias e investimentos maciços em infraestruturas, provocando, assim, o aumento da população, que procurava oportunidades. Então, com estrutura e mão-de-obra, a região sudeste, principalmente o estado de São Paulo, encontrou terreno fértil para se desenvolver.

Entretanto, essa concentração originou um abismo socioespacial em comparação a outras regiões e, por isso, nos anos 70, buscando amenizar tal desigualdade, o Estado iniciou um projeto de desconcentração industrial, estabelecendo órgãos e políticas para indústrias e capital para outras regiões. Alguns exemplos são: Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e a Zona Franca de Manaus.

Com o passar dos anos e em virtude da promulgação da Constituição Federal de 1988, os estados obtiveram maior autonomia acerca da instituição de seus impostos. Distorcendo a

¹Comentário com base nas informações colhidas no site: <http://www.contabilidadenatv.com.br/2017/10/consequencias-da-guerra-fisca/>

² Disponível em: <https://impostometro.com.br/#arrecadacaoEstados>

inicial intenção do Estado, mantiveram a ideia de vantagens como atrativos de investimentos, porém criando benefícios em prol de suas próprias áreas. O que alimentou ainda mais as desigualdades, dando origem à Guerra Fiscal.

Os estados da Federação em busca de aquecer a economia de suas regiões, iniciaram uma disputa entre si para atrair empresas privadas e setores empresariais, principalmente por meio de incentivos fiscais de ICMS, abarcando isenções, créditos, diminuições, diferentes alíquotas e bases de cálculos, entre outras vantagens pertinentes à infraestrutura.

A respeito da Lei 24/75 e da guerra fiscal, Segundo (2018, p. 298) critica:

Essa extrema dificuldade, aliada a alguma omissão da União no uso extrafiscal de seus tributos para reduzir desigualdades regionais, atendendo a objetivos fundamentais da República (v.g., CF/88, art. 3.º, III, 43, 151, I e 170, VII), fez com que os Estados passassem a conceder tais incentivos, algumas vezes de forma disfarçada, outras com maior explicitude, como forma de atrair contribuintes (e investimentos) para os seus territórios. Paralelamente, passaram os Estados, também, a adotar formas, nem sempre legítimas, de combater os incentivos concedidos pelos demais, a exemplo da “glosa” de créditos imposta àqueles que adquiriam mercadorias de contribuintes “acusados” de serem beneficiados com incentivos nos Estados vizinhos: na prática, quem comprava de um contribuinte beneficiado com incentivo em outro Estado terminava sofrendo a cobrança desse imposto em seu próprio Estado. Essa situação, claramente inconstitucional (tanto a concessão do incentivo como a cobrança do imposto no Estado de destino das mercadorias, que de uma forma ou de outra não poderia fazer jus a ele), passou a ser apelidada de “guerra fiscal”.

Um exemplo dessa competição são as decisões (facilitadas pela lei 24/75) tomadas pelo estado de São Paulo no início desse ano (2019), que afetado pelo encerramento das atividades da indústria Ford na cidade de São Bernardo do Campo, localizada no ABC Paulista, criou o benefício IncentivAuto, com o intuito de atrair investimentos de montadoras para o estado, e estabeleceu a redução do ICMS incidente sobre a querosene de aviação, obviamente, buscando intensificar a atuação desse setor na região. Porém, o estado de Minas Gerais está cogitando contra-atacar essa última concessão.

Essa exemplificação mostra como esse conflito vem rompendo a harmonia dos entes federativos num todo.

Em sua obra intitulada, “ICMS – Doutrina e Prática”, Kiyoshi Harada (2017, p.189) assevera:

A guerra fiscal está de tal forma arraigada nos hábitos de nossos governantes que dificilmente terá um fim com os mecanismos como aquele previsto no art. 155, XIII, g, da CF, que prevê a celebração do Convênio entre os Estados para concessão de isenções e demais benefícios fiscais. A outorga unilateral de incentivos fiscais regionais, como forma de atrair investimentos em seus Estados, já faz parte da estratégia governamental de desenvolvimento econômico. Cada governante preocupa-se com o seu Estado, pouco importando com os malefícios que venham causar a outros Estados. Zelar pela harmonia dos Estados e combater as desigualdades socioeconômicas das diferentes regiões do País é uma incumbência do poder central (art. 151, I, da CF). Por isso, os governantes estaduais não se importem em aprofundar as diferenças regionais desenvolvendo políticas de concentração de riquezas nos Estados mais desenvolvidos economicamente.

Entre os malefícios, segundo o economista Eduard Appy, está a quantia de R\$ 100 bilhões que o país deixa de arrecadar por causa da guerra fiscal³, interferindo no Produto Interno Bruto nacional (PIB).

Outro dano causado pela guerra fiscal é o fechamento e as transferências de empresas e indústrias, como vem ocorrendo no estado de São Paulo. Em 2011, o Frigorífico JBS finalizou suas atividades em Presidentes Epitácio, interior paulista, e transferiu-se para Campo Grande e Naviraí (MS)⁴. Atualmente, nos primeiros 5 (cinco) meses de 2019 (dois mil e dezenove) o estado sofreu com o fim de 2.325 (duas mil trezentos e vinte e cinco) indústrias, sendo o setor industrial o principal responsável pelo PIB negativo, no primeiro trimestre de 2019⁵. Dessa forma, é possível concluir que essa disputa afeta negativamente o PIB e possui parcela de culpa na alta taxa de desemprego que o país vivencia.

É válido recordar que o ICMS é a principal fonte de arrecadação dos estados, por conseguinte, devido a essas concessões e diminuições de alíquota, a arrecadação diminui e quem sofre é o contribuinte, posto que com menor recolhimento, existe menos recursos para que o estado invista em educação, saúde e outros setores essenciais.⁶

Portando, a guerra fiscal é um artifício nocivo para o Brasil, visto que, ademais de provocar desigualdade e desequilíbrio entres os estados, municípios e o DF, a disputa causa problemas socioeconômicos, atingindo a população e a economia do país.

³ Informação obtida em: https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2019/06/18/internas_economia,764053/guerra-fiscal-entre-estados-e-municipios-gera-perda-de-r-100-bilhoes.shtml

⁴ Informação obtida em: <http://g1.globo.com/economia/agronegocios/noticia/2011/09/guerra-fiscal-fecha-frigorifico-no-oeste-paulista.html>

⁵ Informações obtidas em: <https://www.sunoresearch.com.br/noticias/industria-sao-paulo-maior-fechamento/>

⁶ Informações obtidas em: <https://www.sinfisco.com.br/guerra-fiscal/>

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para que fosse possível abordar as consequências da guerra fiscal, primeiramente foi necessário analisar o complexo sistema tributário estabelecido na Constituição Federal e seus princípios. Assim, pudemos compreender o que é tributo, suas espécies e funções, bem como tomar ciência da proteção que os princípios nos dão.

Formada a base de conhecimento descrita acima, avançamos para caracterização do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, ocasião na qual foi apontada a brecha que deu respaldo à guerra fiscal.

Originalmente, o Estado possuía como escopo promover a descentralização industrial e atenuar as desigualdades entre as regiões brasileiras. Porém com a autonomia dada aos estados, esses propósitos foram corrompidos. Tais entes federativos passaram a ceder principalmente benefícios fiscais de ICMS, a fim de atrair investimentos para seus territórios e estimular suas economias, iniciando a guerra fiscal.

Portanto, com as pesquisas realizadas e elucidações bibliográficas ao longo de todo o corrente trabalho acadêmico, podemos concluir que esse artifício (a guerra fiscal) é um grave problema e vem gerando notáveis prejuízos socioeconômicos a todo o Brasil, uma vez que é responsável pela redução do PIB, pelo encerramento de atividades de empresas e indústrias, e, conseqüentemente, por parte da alta taxa de desemprego que assola o país. Além do mais, com a menor arrecadação do ICMS, os estados possuem menos fundos para aplicar em setores públicos essenciais, prejudicando a população.

Diante do padecimento do Brasil e de seus cidadãos, seria mais vantajoso se os estados convivessem em harmonia, sendo necessário para isso o fim da guerra, por meio de uma reforma tributária.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Juliana. **INDÚSTRIA DE SÃO PAULO REGISTRA O MAIOR FECHAMENTO EM UMA DÉCADA.** SUNO. Disponível:

<<https://www.sunoresearch.com.br/noticias/industria-sao-paulo-maior-fechamento/>>

Acesso em: 25 de julho de 2019.

AMARO, Luciano. **DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.** 22 Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

BATISTA, Vera. **GUERRA FISCAL ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS GERA PERDA DE R\$ 100 BILHÕES.** Correio Braziliense. Disponível em:

<https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2019/06/18/internas_economia,764053/guerra-fiscal-entre-estados-e-municipios-gera-perda-de-r-100-bilhoes.shtml>.

Acesso em 28 de julho de 2019.

BRASIL, CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1998. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

BRASIL, LEI Nº 5172/66, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>.

BRASIL, LEI 87/96. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>.

BRASIL, LEI Nº 24/75. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm>.

CAPARROZ, Robert. **DIREITO TRIBUTÁRIO ESQUEMATIZADO.** 3 Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARNEIRO, Claudio. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO.** 8 Ed. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARRAZA, Antonio Roque. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**. 23 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**. 16 Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense Ltda, 2018.

FREITAS, Cynthia Maria Bastos. **O QUE É A GUERRA FISCAL DE ICMS ENTRE OS ESTADOS E QUAIS AS CONSEQUÊNCIAS**. Jus.com.br. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/57596/o-que-e-a-guerra-fiscal-de-icms-entre-os-estados-e-qua-is-as-consequencias-para-o-pais>> Acesso em: 22 de julho de 2019.

GUERNER, Airton. **CONSEQUÊNCIAS DA GUERRA FISCAL**. Contabilidade na Net. Disponível em: <<http://www.contabilidadenatv.com.br/2017/10/consequencias-da-guerra-fisca/>>. Acesso em 23 de julho de 2019.

GUERRA FISCAL: ENTENDA O QUE É E AS CONSEQUÊNCIAS. SINFISCOBH. Disponível em: <<https://www.sinfisco.com.br/guerra-fiscal/>>. Acesso em 24 de julho de 2019.

GUERRA FISCAL: A GUERRA FISCAL BENEFICIA OU PREJUDICA OS ESTADOS? Jusbrasil. Disponível em: <<https://examedaoab.jusbrasil.com.br/artigos/399395183/guerra-fiscal>>. Acesso em 24 de julho de 2019.

GUERRA FISCAL FECHA FRIGORÍFICO NO OESTE PAULISTA. G1. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/agronegocios/noticia/2011/09/guerra-fiscal-fecha-frigorifico-no-oeste-paulista.html>> Acesso em 27 de julho de 2019.

HARADA, Kiyoshi. **DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO**. 26 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2016.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: DOCTRINA E PRÁTICA**. 1 Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2017.

ICMS – ASPECTOS GERAIS. Portal Tributário. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/guia/icms.html>> Acesso em: 21 de julho de 2019.

IMPOSTÔMETRO. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/#arrecadacaoEstados>>
Acesso em 26 de julho de 2019.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **MANUAL DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO.** 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

NASCIMENTO, Carlos Henrique Rodrigue. **PRINCÍPIOS JURÍDICOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.** DireitoNet. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8399/Principios-juridicos-do-direito-tributario>>. Acesso em: 16 de julho de 2019.

ROCHA, André Ítalo. **ICMS É O TRIBUTO QUE MAIS CONTRIBUI PARA OS COFRES PÚBLICOS.** Exame. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos/>>. Acesso em: 25 de julho de 2019.

SARAIVA, Adriana, PERET, Eduardo. **DESEMPREGO SOBE PARA 12,7% COM 13,4 MILHÕES DE PESSOAS EM BUSCA DE EMPREGO.** Agência IBGE Notícias. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/24283-desemprego-sobe-para-12-7-com-13-4-milhoes-de-pessoas-em-busca-de-trabalho>>. Acesso em: 27 de julho de 2019.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **MANUAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO.** 10 Ed. São Paulo: Editora Atlas Ltda, 2018

SILVA, Thais Soares. **ASPECTOS DO ICMS.** Jusbrasil. Disponível em: <<https://thisistata.jusbrasil.com.br/artigos/318102386/aspectos-do-icms>> Acesso em 22 de julho de 2019.

SÚMULA 76 DO STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=4104>>.

SÚMULA 669 DO STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1519>>.