

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

Murilo Sammarco Eziliano

ICMS: Uma Análise sobre o CONFAZ

São Paulo

2019

Murilo Sammarco Eziliano

ICMS: Uma análise sobre o CONFAZ

Dissertação apresentada como requisito parcial
para a graduação em Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie
Orientador:

São Paulo

2019

Murilo Sammarco Eziliano

ICMS: Uma análise sobre o CONFAZ

Dissertação apresentada como requisito parcial
para a graduação em Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie
Orientador: Ricardo Cunha Chimenti

Data de aprovação:

_____/_____/_____.

Banca examinadora:

Nome do (a) professor (a), titulação,
Instituição e assinatura.

Nome do (a) professor (a), titulação,
Instituição e assinatura.

Nome do (a) professor (a), titulação,
Instituição e assinatura.

DEDICATÓRIA

Para a minha família, em especial meus avós, que com toda a sabedoria me educaram e me amaram até fim.

Aos amigos da faculdade e de trabalho. Anna Carolina Destro, que nos momentos de trabalho sempre me ajudou muito.

Acima de tudo a Tathiani Caetano, minha eterna Libita, amor incondicional.

“A persistência é o caminho do êxito.” (CHARLES CHAPLIN).

RESUMO

O estudo irá abordar toda a sistemática trazida desde a Constituição Federal de 1988 o conceito envolvendo federalismo fiscal, competência tributária e as normas tributária para se ter uma noção mais ampla de todo o sistema tributário nacional e uma abordagem histórica do CONFAZ e do próprio cenário jurídico, político e econômico. Um órgão que atua de maneira discreta no cenário atual, mas que poderia concentrar mais funções, principalmente em caráter fiscalizatório em relação às leis estaduais que concedem benefícios para evitar a calamidade financeira dos estados. Para se ter uma real noção da atual situação na qual os estados se encontram é necessário compreender que se está diante de um problema que afeta o Brasil. Sendo assim, é necessário compreender o que é o Brasil. Não apenas em um sentido jurídico, mas também em outras áreas do conhecimento.

Palavras-chave: ICMS. FEDERALISMO FISCAL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. BRASIL.

ABSTRACT

The study will address all the systematic brought since the Federal Constitution of 1988 the concept involving fiscal federalism, tax competence and tax rules to have a broader notion of the entire national tax system and a historical approach of CONFAZ and the legal scenario itself. , political and economic. A body that acts discreetly in the current scenario, but could concentrate more functions, especially on enforcement in relation to state laws that grant benefits to avoid the financial calamity of states. To get a real sense of the current situation in which states find themselves, it is necessary to understand that they are facing a problem that affects Brazil. Therefore, it is necessary to understand what Brazil is. Not only in a legal sense, but also in other areas of knowledge.

Keywords: ICMS TAX FEDERALISM. FEDERAL CONSTITUTION. BRAZIL.

SUMÁRIO

PRIMEIRA PARTE.....	9
1 INTRODUÇÃO.....	9
2 NORMAS TRIBUTÁRIAS	10
2.1 Constituição Federal.....	12
2.2 Leis Complementares	13
2.3 Leis.....	14
2.4 Resoluções do Senado.....	15
2.5 Decretos	15
2.6 Convênios.....	15
3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	16
SEGUNDA PARTE - ICMS	19
4 ICMS E SUAS PECULIARIEDADES.....	19
5 PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS DO IMPOSTO.....	22
6 ICMS NA RECEITA DOS ESTADOS	22
TERCEIRA PARTE.....	23
7 CONTEXTO HISTÓRICO.....	23
7.1 Origens.....	30
7.2 Atualidade	32
7.3 Perspectivas	33
8 ICMS E O FEDERALISMO FISCAL	34
9 MATÉRIA FISCAL COMO MATÉRIA DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE	35
QUARTA PARTE.....	36
10 CONCLUSÃO	36
REFERÊNCIAS.....	38

PRIMEIRA PARTE

1 INTRODUÇÃO

Desde a consolidação da Constituição Federal, em 1988, há diversos questionamentos acerca de sua funcionalidade. Sobre a matéria tributária, mesmo sendo uma das mais extensas do mundo sobre o tema, também não passou ilesa de críticas severas e discussões calorosas. Os impostos teriam sido divididos de forma injusta ao se garantir maior quantidade para a União do que para os Estados, Municípios e Distrito Federal.

Historicamente o país vive num embate entre a centralização do poder nas mãos da União e uma descentralização do poder para as mãos do poder local. O que inevitavelmente gera diversos problemas nos mais variados campos, sendo o cenário jurídico financeiro afetado também, uma vez que a arrecadação do ICMS é a maior do país.

Por outro lado, a recente divulgação de dados acerca da situação fiscal e das contas públicas não é nada animadora. Apenas 6 dos 27 estados brasileiros, mais o Distrito Federal, tinha sua situação fiscal tida como boa ou muito boa. Dessa forma, a presente dissertação visa analisar a função de um dos órgãos atrelado do até então Ministério da Economia, o CONFAZ, nas finanças públicas e no próprio aspecto político.

É nesse cenário em que se configura a atual condição financeira do país. Num caos imerso diversos questionamentos, uma legislação de caráter dúbio e decisões ainda mais obscuras. Surgindo um questionamento: e se houvesse um órgão responsável pela política fiscal dos estados? Esse órgão existe. Porém, atua de forma tão discreta que mal chega a ter uma relevância prática.

Nesse aspecto, para se ter uma real dimensão do caso é necessário compreender qual a função de cada tipo de norma. Qual a hierarquia entre elas e ainda abordar a questão da competência de cada ente dentro da federação.

2 NORMAS TRIBUTÁRIAS

Primeiramente, dentre dos ramos dos Direito que se tem notícia atualmente há de se destacar algumas questões relevantes e um tanto quanto peculiares ao se tratar do ramo do Direito tributário. Muitos doutrinadores defendem que ele está junto com outras ciências que tratam do Direito Financeiro. Entretanto, um dos pontos mais cruciais que distingue o Direito Tributário das demais áreas do Direito é sem dúvidas as normas tributárias.

Se fosse possível visualizar todas as normas responsáveis por tratar da matéria tributária em um mapa, sem um conhecimento prévio, seria possível se afirmar de que se está diante de um completo caos. Se tomarmos como ponto de partida a Constituição Federal para se ter uma noção breve sobre a dimensão do caso em si, se deve levar em consideração que: cada ente federativo pode instituir um tributo, desde que respeitada as exigências da lei. Entretanto, a problemática se torna mais complexa ao relembrar de certos dados. Ao compreender que o Brasil é uma federativa que conta com 26 Estados, mais o Distrito Federal, e com um número de 5.570 municípios. E se ao menos metade desses entes tenham uma lei complementar, um decreto, uma medida provisória... Quantas normas de Direito tributário não devem existir no Brasil? Se está diante de uma pluralidade de agentes legislando uma pluralidade de normas em uma pluralidade de pontos.

Outro ponto que não se pode deixar de mencionar, antes de se começar a esmiuçar as normas que tratam o Direito Tributário, é de que a noção de tributo em si está plenamente vinculada à noção de Lei. Que evidentemente se trata de uma atribuição do poder Legislativo, porém há figuras no ordenamento jurídico brasileiro em que o Executivo age como o legislativo e suas definições têm força de lei. Basta lembrar do antigo decreto-lei, que manteve algumas de suas características na atual Medida Provisória. O que gera certa instabilidade, mesmo os tributos sendo de interesse por parte de outros poderes.

A priori deve se compreender que é típico do Sistema de Direito do *Civil Law* que haja a tipificação e a codificação da letra da Lei como fundamento do ordenamento jurídico. O que gera um pré questionamento básico, mas qual lei poderia ser dita como acima de todas as leis, ou seja, a principal? Qual seria esta lei? Para responder essa perguntar não há caminho mais clássico do que se apelar

para um dos maiores pensadores do Direito do século XX: Hans Kelsen. Em sua principal obra (Teoria Pura do Direito) escreve que o ordenamento não chega a formar um “complexo de normas em vigor umas ao lado das outras, mas uma pirâmide ou uma hierarquia de normas que são sobrepostas, ou subordinadas umas às outras, superiores ou inferiores”¹. Porém, essa teoria passou por diversos questionamentos acerca da eficácia no Direito contemporâneo. Tendo inclusive adeptos de que a melhor teoria seria de Dworkin, em que este compreende de que o Direito moderno se pareceria mais com uma teia do que propriamente dito uma pirâmide, tal qual afirmava Kelsen. De toda a forma e retomando o foco da questão central é necessário mencionar tal qual adverte o professor Luciano Amaro em seu livro Direito Tributário Brasileiro, “[...] direito tributário, centrado no princípio da legalidade, a lei exerce o papel de maior importância.”², ou seja, o direito tributário necessita da manifestação da lei para que haja seu funcionamento. Nada impedindo a aplicabilidade prática de outras fontes, e sempre respeitada a Constituição Federal.

Felizmente, assim também pensou o legislador brasileiro ao confeccionar o Código Tributário Nacional, em 1966. Que por sua vez não tinha tarefa fácil, já que foi necessário averiguar a possibilidade de mais um agente legislar sobre a matéria tributária de forma organizada, que não prejudicasse os demais agentes e que ainda previsse a possibilidade de se firmar tratados e convenções internacionais acerca da matéria. Dessa forma, o Código Tributário Nacional, mais especificamente o artigo 96, afirma que a expressão “legislação tributária” é ampla em diversos aspectos, já que esta é constituída por leis, tratados e convenções internacionais, decretos ainda permite que se contemple outras possibilidades de deixadas.

Se partimos da possibilidade dada pela a Constituição Federal, podemos perceber que a Carta é uma das mais completas que existem em se tratando da matéria tributária. Trata se de um dos textos em que mais se aprofunda sobre os tributos tratando desde a competência dos entes federativos até noções prévias sobre os impostos em si, passando por questões de imunidade, repartições de receitas e etc.

¹ KELSEN, Hans Citado na obra Por Um Direito Comum, Mireille Delmas-Marty, pg. 85. São Paulo Martins Fontes 2004

² AMARO, Luciano Direito Tributário brasileiro Luciano Amaro pg. 189 20ª ed- São Paulo Saraiva, 2014

É necessário percorrer um caminho para se tomar mais nítida da real dimensão do caso. Que necessariamente deve passar pela Constituição Federal, Lei Complementar, os tratados e as convenções internacionais e demais normas de Direito como por exemplo, Medidas Provisórias, Decretos e Resolução do Senado, que detém peculiaridades. A Medida Provisória é de faculdade atribuída ao Presidente da República e outros chefes do Poder Executivo, sendo cabível em situações que envolvam urgência ou relevante interesse público. Os Decretos em matéria tributária visam a regulamentação a sua fiel execução, sendo também de competência do executivo. E por fim, as Resoluções do Senado, que tratam da fixação do valor máximo ou mínimo de alíquotas interestaduais de ICMS.

Além do mais o ordenamento jurídico pátrio conta norma das quais não se pode deixar de mencionar as fontes secundárias de Direito tributário. Sendo elas: os atos normativos que envolvem as Resoluções, Portarias, Circulares e Pareceres Normativos; as decisões administrativas; decisões judiciais; e os convênios, como por exemplo aqueles firmados pelos secretários da Fazenda em se tratando de ICMS.

Dessa forma, se pode concluir de que a expressão “legislação tributária” tão comumente utilizada para realizar alusões a algo de natureza caótica e descentralizada é, de certa forma, correta. Aos olhos de uma pessoa sem o devido conhecimento acerca de qualquer noção de Direito tributário certamente irá compreender que não se trata de uma tarefa fácil, mas que percorrendo o caminho adequado a noção das normas tributárias ficam mais claras e nítidas.

2.1 Constituição Federal

Primeiramente, ao tratar da matéria tributária, pode se dizer de que a Constituição Federal é uma das mais completas do mundo. Abordando temas de uma forma tão detalhada, minuciosa e prolixa que chega até ser desnecessário. Há Constituições que optam por não abordar qualquer assunto de matéria tributária, como é o caso da Constituição Italiana, delegando essa função a agentes infraconstitucionais.

De toda a forma, a Constituição Federal é responsável por abordar diversos temas da vida cotidiana da população brasileira. Abordando diversos temas, alguns

de forma mais ampla outros de forma mais técnico. Dentre os diversos temas, a Constituição também é responsável pela estruturação do Estado, organização dos três poderes e da forma como será custeado o Estado. Sobre este último é que a Constituição Federal se faz uma das mais amplas de todo o mundo já que há certos ordenamentos jurídicos que sequer tratam do tema.

A Constituição também é responsável por trazer consigo diversos princípios que norteiam o ordenamento jurídico pátrio. Alguns previstos no título responsável pelo sistema tributário nacional, outros previstos em outros títulos. A noção de princípios expressos e implícitos parece ser acordada em toda a doutrina pátria.

Já o constituinte de 1988, ao abordar a matéria tributária tratou de forma que instituíram os tributos em si, tal qual a competência para se instituir os tributos que possibilita aos entes que assim o façam. E tão somente a Constituição Federal dá a validade para as demais normas. Há a compreensão do professor José Afonso da Silva, em seu livro Curso de Direito Constitucional Positivo de que “A Constituição diz mal quando intitula de princípios gerais a seção I [...], referindo-se ao sistema tributário nacional”³, pois ali não haveria outra coisa se não princípios que tratam da personalização e da capacidade contributiva. De certa forma, o professor José Afonso da Silva não deixa de estar certo, pois o sistema desenhado pelo constituinte se mostrou demasiadamente complexo. Entretanto, ao estabelecer princípios e deixar para a Lei Complementar tratar mais aprofundadamente sobre os temas de Direito Tributário pode se dizer que o constituinte fez o correto. Pois a exemplo de outras constituições, fez muito o constituinte ao resguardar uma seção inteira da Constituição para tratar da matéria tributária.

2.2 Leis Complementares

De toda a forma, o que ocorre é que a Constituição Federal não poderia abordar o funcionamento completo de todo o sistema tributário nacional. E sabiamente, optou por delegar ao legislador infraconstitucional essa função, por meio de um tipo de Lei específico. Com um rito mais rigoroso do que a lei ordinária, que visa especificamente complementar os dispostos na Constituição Federal.

³ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito constitucional positivo. José Afonso da Silva. pg. 719 40ª ed. São Paulo, Malheiros 2017.

A confecção de Lei Complementar, prevê que os Entes Federativos poderão instituir e os regulamentar os tributos de suas respectivas competências. Podendo surgir um questionamento acerca do porquê especificamente a Lei Complementar para se tratar de matéria tributária? Por que não uma lei ordinária? Vale a pena mencionar o conceito abordado por Vitor Nunes Leal, que ao se referir a Lei Complementar trata como “aquela que se destina a desenvolver princípios básicos enunciados na Constituição”⁴. Além do mais a Lei Complementar passa por tramitação especial para a sua confecção. Sendo votada na Câmara dos Deputados e no Senado como um quórum de aprovação de maioria absoluta. Ainda assim a Lei Complementar ainda atua para estabelecer as normas gerais de Direito Tributário, como por exemplo a definição dos tributos e suas espécies, obrigação, lançamento, crédito e etc. E ainda trata por resolver conflitos de competência entre os entes federativos e as limitações constitucionais acerca do poder de tributar.

Uma peculiaridade decorre do fato que há um questionamento acerca da teoria derivada da obra Teoria Pura do Direito, de Hans Kelsen. Ora, se todas as normas nacionais se encontram em tal disposição, onde acrescentar os tratados e as convenções internacionais?

Evidentemente que não se irá querer debater questões gerais do Direito. Mas a partir dessa indagação se pode compreender que por meio um tratado ou de uma convenção se pode evitar que haja a bitributação e obter o combate em relação a evasão fiscal. Tratado e convenções internacionais podem ser compreendidos como a manifestação de vontade de um ou mais países soberanos ou ainda de organismos internacionais. Após assinado pelo Presidente da República este ainda precisará ser aprovado através de decreto legislativo pelo Congresso Nacional e ser promulgado por um Decreto Presidencial.

2.3 Leis

Dentro do sistema tributário pátrio, a lei ordinária desempenha um papel fundamental. Basta recordar da essencialidade que o papel do princípio da legalidade desempenha no ordenamento jurídico. Além do mais, coube às leis ordinárias regular as disposições que não foram tratadas pela Constituição ou pelas

⁴ Leis Complementares da Constituição, RDA, n.7, p. 381

Leis Complementares. “Na área da tributação, a exemplo de instituir tributos, bem como estabelecer regras atinentes a lançamento, moratória, isenção, obrigações e temas afins, todos representativos de tópicos capitulares no universo em apreço.”⁵

2.4 Resoluções do Senado

As resoluções do Senado desempenham uma função interessante no ordenamento ao se tratar de matéria tributária. Primeiramente, deve se reconhecer a essencialidade do Senado Federal como uma Casa Legislativa que representa os Estados-membros. Portanto, não se pode e nem se deve desconsiderar o peso das decisões tomadas pelo Senado. Ainda mais pelo fato de que a Constituição Federal resguardou ao Senado a função de avaliar o funcionamento de todo o Sistema Tributário Nacional, como aponta o inciso XV, do artigo 52, que trata da competência privativa do Senado Federal.

2.5 Decretos

Os Decretos, também chamados de “Decretos regulamentares”, por sua vez são atos dos quais o Chefe do Poder Executivo determina como os funcionários da administração pública devem operar. Geralmente, são expedidas como Regulamentos, por isso os decretos são chamados de regulamentares. Ocorre que o Decreto deve estar atrelado a alguma lei, conforme prevê o art. 99, do Código Tributário Nacional.

Esse tipo de norma se enquadra numa segunda definição de norma tributária, pois já não possui a mesma eficácia que há em relação aquelas normas que são derivadas do poder legislativo ou constituinte.

2.6 Convênios

Os convênios são pouco abordados pela doutrina de maneira geral. Muito por conta de uma difícil aplicabilidade prática ou até mesmo tido por ser uma norma de pouco relevância.

⁵ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual p. 188 12ª ed. São Paulo Saraiva 2011

Dentre os poucos doutrinadores que se reservam a discutir sobre o tema, cabe dizer que “os convênios são acordos de vontade firmados entre as pessoas políticas de direito público interno para a consecução de objetivos comuns.”⁶

E de forma mais esmiuçada, completa o professor Luciano Amaro ao dizer:

“Há convênios que são meros acordos entre as diferentes pessoas políticas com vistas à fiscalização ou arrecadação de tributos, à troca de informações de interesse fiscal etc., vale dizer as matérias previstas no Código Tributário Nacional, art. 7º, *caput*. Tais convênios compõem as chamadas “normas complementares”, que se refere o art. 100 do Código, que abaixo iremos comentar.

E há os convênios firmados pelos Estados e pelo Distrito Federal, na forma da Lei Complementar n. 24/75, como instrumento das deliberações que se refere o art. 155, §2º, XII, g, da Constituição, que verdadeiramente, inovam o direito tributário, ao definir hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais atinentes ao ICMS, ou a sua revogação.”⁷

3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A noção de competência, como ensina em apertada síntese, o professor Roque Antônio Carrazza é “ a aptidão para criar tributos”⁸. Que por sua vez engloba diversos aspectos aos entes da federação contidos na própria Constituição. O sistema jurídico pátrio demonstra uma preocupação grande acerca da legalidade de normas impostas na relação Estado-indivíduo. Não se tratando de uma exclusividade do Direito Tributário. Há de se ressaltar também de que se fosse adotado outras formas de república, como por exemplo, o Estado Unitário, deve se dizer que haveria uma dificuldade muito grande em fiscalizar e até mesmo de se executar o poder tributário em todo o seu alcance. Dessa forma, ao se referir a expressão “competência tributária” se tratando de assuntos como os princípios federativos, a noção de receitas desses entes e dos princípios da legalidade, mas que ainda possui características próprias como a privatividade, indelegabilidade, irrenunciabilidade e a faculdade do exercício.

De toda a forma ainda é importante salientar o contexto social jurídico que o país atravessou para chegar até a atual repartição da competência tributária. Para

⁶ ALEXANDRE, Ricardo, Direito Tributário Esquematizado pg. 228 9ª ed. Rio de Janeiro Forense, 2015

⁷ AMARO, Luciano, obra cita p. 214.

⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO, pg. 593. Editora Malheiros 30ª Ed.

se ter noção do tema, conforme salienta Antônio Pereira de Paula, no resumo de sua obra “Brasil: de monarquia unitária a república federativa”, em que diz:

“A Federação brasileira tem vícios de origem de difícil correção. O Brasil adotou, em seu início, a forma de Monarquia, com poder centralizado, isto é, unitário. Mas, ao assumir a forma de república democrática, os líderes da implantação desse sistema optaram por copiar o grande país do Norte, os Estados Unidos, que, desde o início, adotou a forma federativa para o Estado então criado. Essa forma de organização se mostrou a mais apropriada para o novo País que surgia a partir de um movimento para a libertação de colônias distintas desde sua formação”.

O Estado Brasileiro sempre vivenciou uma espécie de gangorra entre um poder centralizado nas mãos da União e um governo mais descentralizado realocado nas mãos dos Estados, sendo este último alvo de uma grande dicotomia na história nacional: concentrar poder nas mãos dos Estados e correr o risco de uma emancipação ou agir de forma unitária concentrando poder demais nas mãos da União. E atualmente há um questionamento acerca das divisões que foram realizadas pelo constituinte em 1988, já que a maioria dos Estados brasileiros hoje se encontram em situação ou de calamidade financeira (Somam-se 7 Estados da federação que já decretaram, sendo 4 apenas em 2019) ou com a situação fiscal considera ruim ou péssima.

Dessa forma, ao se criar competências é inegável citar que esta tem suas consequências, como ensina o professor Eduardo Domingos Bottallo “... a competência tributária e de seu exercício, ou seja, da maneira pela qual as pessoas políticas deverão instituir as fontes de receita tributária que, nela, lhes são reservadas.”⁹, ou seja a competência para se instituir tributos nada mais é do que assegurar renda privativa aos entes federativos.

A noção de receita e a sua importância para o funcionamento do Estado pode ser compreendida através de diversas ópticas, e até mesmos em diversos aspectos de uma mesma ciência. Como por exemplo, do Professor Ricardo Lobo Torres que diz que “receita é a soma de dinheiro percebida pelo Estado para fazer face à realização dos gastos públicos”¹⁰. Ou até mesmo através de outras ciências, como por exemplo, o conceito elaborado pelo contabilista professor Hilário Franco, em que

⁹ BOTTALLO, Eduardo Domingos, Fundamentos do IPI, São Paulo; Revista dos Tribunais, 2002. p. 34

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito financeiro e tributário, pg. 185. ed. 15ª renovar, 2008

este diz que “constitui receita todo recebimento de meios e fundos que entram nas instituições para serem aplicados nas despesas de determinado período administrativo”¹¹. Não podendo esquecer de comentar acerca do entendimento do Professor Aliomar Baleeiro, que diz que “a receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições correspondências no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”¹².

Todavia, a competência não se trata tão somente acerca da criação de rendas e de arrecadação por parte dos Estados-membros. Há de se lembrar de que há necessidade de imposição de princípios representam uma parcela negativa da obrigação da competência como um todo. Neste caso, seria a imposição de permanecer membro da unidade indissolúvel da federação. Conforme consta no artigo 1º da própria Constituição. Por federação é possível compreender através da seguinte definição, “federação é associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado, diverso dos que integram. Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União. A mais relevante delas é a soberania” (CARRAZZA, 2015). Trata se, portanto, de uma questão de autonomia e não de soberania. Afinal, conforme salienta o professor Roque Antônio Carrazza “os estados-membros, no Brasil, são entidades públicas territoriais dotadas de autonomia legislativa e constitucional.”¹³ E o professor ainda cita o ilustre doutrinador Michel Temer que lembra que nem a União por meio de lei pode “obrigar o Estado a fazer algo que ele não deseje”¹⁴.

Há ainda de se mencionar de que a Constituição não criou impostos. Apenas repartiu competências para a criação de impostos por partes dos Estados-membros e estabeleceu regras gerais sobre a matéria tributária. O que torna ao conceito da legalidade tributária, pois sem a expressa letra da lei a competência de cada ente federativo ficaria de forma flutuante e haveria a tributação por parte de todos membros sobre todos os tributos. De modo rígido, por certa forma. Já que ao

¹¹ FRANCO, Hilário. Contabilidade Geral pg.46 editora atlas 21ª ed. 1983

¹² BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das Finanças, pg. 116 Rio de Janeiro Forense, 1998

¹³ CARRAZZA, op cita pg. 188

¹⁴ TEMER, Michel Elementos de Direito Constitucional , São Paulo, Ed. RT, 1982, p. 77.

expressar que se trata de uma competência privativa para cada estado-membro foram impostas condições de irrenunciabilidade, inalterabilidade e indelegabilidade. Ou seja, cada estado-membro não pode renunciar, alterar ou delegar a função sobre os impostos que lhe foram cometidos na Constituição Federal.

Dessa forma, se faz necessário frisar de que a noção de competência engloba um caráter amplo e denso. Que remonta diversos apontamentos da ciência tributária, como por exemplo, a noção de federalismo fiscal, princípios gerais de Direito tributário e as noções de soberania e autonomia.

SEGUNDA PARTE - ICMS

4 ICMS E SUAS PECULIARIEDADES

Abordar o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços - ICMS, é tratar de uma das principais fontes de arrecadação, em matéria tributária no Brasil. Da mesma forma que trazer alterações a essa modalidade de imposto não é uma tarefa fácil, justamente pelo seu peso na arrecadação e na receita dos Estados. E que mesmo assim a situação fiscal de determinados Estados se encontra tão lastimáveis em que não houve outra medida senão decretar calamidade financeira.

A ideia de se tributar a circulação de mercadorias não é tão recente. Logo após a Primeira Guerra Mundial e o enfraquecimento das economias europeias a arrecadação passou por graves problemas levando a diversos Estados europeus a tributarem não apenas sobre os bens dos particulares, como era feito até então, para passarem a tributar sobre o consumo que circulavam. Como é o caso francês com a lei *taxe sur la chiffre D'affaires*, ou, imposto sobre volume de negócios. E da Alemanha, com *Umsatzsteuer*, ou imposto sobre venda.

O Brasil importou essa modalidade de tributo em 1922, por meio da Lei Federal 4.625, que na verdade era uma lei de caráter orçamentário, mas que previa a instituição de imposto sobre a venda, porém tinha um valor pequeno sobre o consumo. Essa lei, que previa a instituição do imposto sobre vendas mercantis, que em primeiro momento era de competência da União. Se chamava IVC - Imposto de Vendas e Consignações, que pouco interferia na vida prática dos comerciantes. Entretanto, o imposto tinha uma peculiaridade que afeta toda a cadeia de produção até o consumidor final: o imposto era cumulativo.

O ICMS é previsto no artigo 155 da Constituição Federal, na parte em que trata da competência dos Estados. Nota-se que a Constituição Federal é uma das poucas, se não a única, do mundo em que confere esse tributo aos Estados e não ao ente da União. No parágrafo segundo deste mesmo artigo se encontram os incisos que trazem as peculiaridades do imposto. Dentre elas, a não-cumulatividade, plurifásico e neutro quanto a concorrência. A não cumulatividade acontece por conta da distorção da alocação de recursos econômicos e, dada a alteração dos preços para o consumidor final, desestímulo à exportação e estímulo à importação, além de ter uma fiscalização mais cara tal qual ocorreu na experiência francesa de 1936. Que fez com que a maioria dos países da comunidade europeia, e posteriormente, da América Latina adotassem a não cumulatividade desse tipo de imposto.

Outra grande característica que não poderia deixar de passar despercebido é o fato de que por circulação de mercadoria, deve se entender que por circulação de mercadorias é “apenas sobre as *operações jurídicas* que transferem o domínio e a posse da mercadoria”¹⁵, tal qual ensina Derzi em seu texto distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS. A forma como se dá a apuração desse imposto é feita de tal forma para que não ocorra uma distorção no preço quando a mercadoria atingir o destinatário final. Pois, se fosse feito de forma em que o imposto fosse cumulativo os resultados seriam catastróficos para a economia.

Entretanto, ao se tratar de ICMS não se pode deixar de mencionar a questão da guerra fiscal, que ocorreu em grandes proporções e que ainda ocorre, que ainda com menor incidência. De maneira semelhante se dá o fato do conflito de competência entre o ICMS e o ISS, como é apontado pelo professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, em que diz:

“Um dos problemas mais marcantes dentre aqueles que traduzem conflitos de competências tributárias é a definição do imposto que recai sobre as atividades de industrialização por encomenda sendo que, de um lado, os Estados advogam a incidência do ICMS e, de outro os Municípios pugnam pela incidência do ISSQn.”¹⁶

¹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado, Princípios da não-cumulatividade no ICMS- Comparação com o IVA Europeu

¹⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, Conflito de competência do ICMS X ISSQN na industrialização por encomenda em etapa intermediária da produção. Materiais fornecidos pelo próprio contratante. Reconhecimento da Repercussão geral pelo STF.

Por diversas vezes esse tipo de discussão teve que alcançar o poder judiciário para poder ser solucionado. Tendo preenchido por diversas vezes o Supremo Tribunal Federal com discussões dessa natureza. Pois quando se fala em tributos se está diante de uma fonte de renda para o Estado. Dessa forma, completa o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho:

“A Lei Complementar em matéria tributária, embora se volte a fixar soluções para potenciais conflitos, jamais pode ampliar ou restringir competência tributária. Essa é uma matéria que se pode dizer exclusivamente constitucional.”¹⁷

E que de certo não torna o problema mais fácil de ser resolvido. Entretanto, deve se apontar que um dos principais problemas para essa questão é o fato de que o Brasil adotou por ser a maior federação do planeta ao acrescentar os municípios como ente da federação.

Retomando ao ponto do ICMS, é possível se dizer que a tributação sobre a circulação de mercadorias é uma das principais fonte de receita para o funcionamento de órgãos públicos.

Se analisarmos todos os impostos contidos na Constituição Federal, independentemente da competência que cada está contido, é possível verificar que eles podem ser divididos em duas categorias: impostos sobre a renda e patrimônios e Impostos sobre consumo. Portanto, conforme afirma um dos maiores pensadores da modernidade, é impossível deixar de assimilar algumas das questões do ICMS ao consumo. Conforme dito “... o consumo é algo banal, até mesmo trivial.”¹⁸, que não se pode deixar de traçar paralelos com questões básicas de sobrevivência. Dessa forma, continua o pensador em sua obra:

“Se reduzido à forma arquetípica do ciclo metabólico de ingestão, digestão e excreção, o consumo é uma condição, e um aspecto, permanente e irremovível sem limites temporais ou históricos; um elemento inseparável da sobrevivência biológica que nós compartilhamos com todos os outros organismos vivos. Visto dessa maneira, o fenômeno do consumo tem raízes tão antigas quanto os seres vivos - e com toda certeza é parte permanente e integral de todas as formas de vida conhecidas a partir de narrativas históricas e relatos etnográficos. Ao que parece, *plus ça change, plus c'est même chose*... Qualquer modalidade de consumo considera típica de um período específico da história humana pode ser apresentada sem muito esforço como uma versão ligeiramente modificada de modalidades

¹⁷ Op cit. COELHO

¹⁸ BAUMAN, Zygmunt, Vida para Consumo pg. 37 Rio de Janeiro Jorge Zahar ed. 2008

anteriores. Nesse campo, a continuidade parece ser regra; rupturas, de continuidades, mudanças radicais, para não mencionar transformações revolucionárias do tipo divisor de águas, podem ser (e com frequência são) rejeitadas como puramente quantitativas, em vez de qualitativas. E assim, se a atividade de consumir, encarada dessa maneira, deixa pouco espaço para a inventividade e a manipulação, isso não se aplica ao papel que foi e continua sendo desempenhado pelo consumo nas transformações do passado e na atual dinâmica do modo humano de ser e estar no mundo. Em particular, não se aplica ao seu lugar entre os fatores determinantes do estilo e da qualidade da vida social e ao seu papel como fixador de padrões (um entre muitos ou o parcial) das relações inter-humanas.”¹⁹

A partir desse recorte proporcionado pelo filósofo, torna-se impossível distinguir a necessidade de consumir em razão da própria necessidade dos seres vivos.

5 PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS DO IMPOSTO

Abordando mais detalhadamente, pode se perceber de que o imposto conta com princípios específicos, como por exemplo, princípio da não cumulatividade. Que é previsto no art. 155 da Constituição federal, que visa a não cumulatividade no valor do imposto nas mercadorias, ou seja, o imposto não age de maneira cumulativa para não afetar a cadeia produtiva deste produto.

Outro tributo que se destaca é a seletividade em razão da essencialidade do produto. Ocorre principalmente em produtos destinados a composição de cestas básicas. Não haveria sentido impor barreiras fiscais a produtos que são essenciais a rotina da própria população.

6 ICMS NA RECEITA DOS ESTADOS

Com base numa consulta breve realizada no próprio site do CONFAZ pode se ver que houve uma arrecadação de aproximadamente R\$ 150.846.529²⁰ (cento e cinquenta bilhões oitocentos e quarenta e seis milhões e quinhentos e vinte e nove mil reais), apenas a título de arrecadação de ICMS. Enquanto outros impostos, como o IPVA, representam apenas uma arrecadação de R\$ 26.758.738²¹, ou seja, é necessário aproximadamente cinco vezes o valor de arrecadação de IPVA para se chegar perto em relação ao ICMS. Talvez um dos poucos impostos que, em nível de

¹⁹ Obra citada, Bauman, Zygmunt

²⁰ Com base no site https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/@@consulta_arrecadacao consultado em 25/10/2019 as 11:52

²¹ Com base no site https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/@@consulta_arrecadacao as 12:11 de 25/10/2019

arrecadação, possam se comparar ao ICMS seja o IPI. Mas que mesmo assim não ultrapassa os valores de arrecadação, pois o ICMS conta com os serviços intermunicipais de telecomunicação e transportes.

Entretanto, se faz necessário mencionar uma parte fundamental na equação da receita dos Estados, já que alguns deles contam com uma parcela significativa para manterem suas contas em dias. Trata-se do Fundo de Participação dos Estados.

O Fundo de Participação dos Estados, é previsto no art. 159, da Constituição Federal. Que de certa forma, é o direito conferido aos Estados a uma parcela do valor arrecadado pelo União. Ocorre, que muitos dos estados vivem por conta desse repasse do governo federal, sendo uma larga maioria deles antigos territórios federais, como por exemplo Acre e Roraima. E que por sua vez acabam dependendo exclusivamente desse repasse do Governo Federal. Em contrapartida, há outros estados que conseguem se manter com base nas suas receitas e acabam tendo um repasse simbólico do Governo Federal. Será que o constituinte fez não mal, agindo de forma equivocada, ao assegurar a esses territórios a chance de se firmarem como estados?

TERCEIRA PARTE

7 CONTEXTO HISTÓRICO

Parafraseando Tom Jobim, que em brilhante síntese diz “o Brasil não é para principiantes”, deve se ressaltar certos momentos da história brasileira que ainda geram repercussão no cenário atual, ainda que de forma um pouco mais discreta e amena. Suas raízes estão guardadas sobre séculos de história.

Partindo de um ponto de vista histórico, que não deve ser levemente descaracterizado quando se analisa determinado cenário econômico ou situação financeira, não se pode deixar de mencionar que o Brasil desde os seus primórdios como nação vive uma situação pendular em relação a centralização do poder de forma unitária em contrapartida as manifestações dos poderes locais espalhados ao longo do território nacional.

Numa apertada síntese, basta lembrar da uma frase: “menos Brasília, mais Brasil”, que discretamente veio se repetindo no cenário político atual, principalmente através da fala de diversos políticos, como por exemplo, Bolsonaro.

Essa questão atual têm um passado profundo resguardado isso ocorre principalmente por conta da forma com que ocorre a colonização ocorreu ao longo do território nacional em contrapartida da manifestação do poder central, que por um longo período se manteve do outro lado de um vasto oceano. Para se ter real dimensão da questão entre a centralização e descentralização que vive atualmente o Estado brasileiro é necessário retomar ao período das grandes navegações, proporcionada por espanhóis e portugueses. É necessário analisar o período colonial brasileiro a partir do ponto de vista econômico social, então legitimado por um sistema jurídico rígido sob a égide do antigo regime, para se compreender do que porque houve o fortalecimento dos poderes locais.

Que assentado sobre a manutenção de famílias no poder local, criam braços políticos, na então então colônia, e que se perpetuaram ao longo dos anos. Sobre esse período se faz necessário pedir vênia e mencionar um dos grandes pensadores do Brasil, Gilberto Freyre, que em seu livro *Casa Grande & Senzala*, diz:

“[...] Menos pela ação oficial do que pelo braço e pela espada do particular. Mas tudo isso subordinado ao espírito político e de realismo econômico jurídico que aqui, como em Portugal, foi desde o primeiro século elemento decisivo de formação nacional; sendo que entre nós através das grandes famílias proprietárias e autônomas: senhores de engenho com altar e capelão dentro de casa e índios de arco e flecha ou negros armados de arcabuzes às ordens; donos de terras e de escravos que dos senados de Câmaras falaram sempre grosso aos representantes d’el-rei e pela voz liberal dos filhos padres ou doutores clamaram contra toda espécie de abusos da Metrópole e da própria Madre Igreja. Bem diversos dos *criollos* ricos e dos bacharéis letrados da América espanhola - por longo tempo inermes à sombra dominadora das catedrais e dos palácios do vice-reis, ou constituídos em *cabildos* que em geral só faziam servir de mangação aos reinóis todo-poderosos.”²²

Evidentemente, que para a possibilidade de haver assentamento de terras, no Novo Mundo, foi necessária uma remessa sem precedentes de recursos financeiros. A partir da noção explorada por Gilberto Freyre, nesse mesmo sentido assinala outro grande pensador do Brasil, Celso Furtado. Que em seu livro diz:

“A ocupação econômica das terras americanas constitui um episódio da expansão comercial da Europa. Não se trata de deslocamentos de

²² FREYRE, Gilberto. *Casa Grande e Senzala* pg. 43

população provocados por pressão demográfica - como fora o caso da Grécia - ou de grandes movimentos de povos determinados pela ruptura de um sistema cujo equilíbrio se mantivesse pela força - caso das migrações germânicas em direção ao ocidente e sul da Europa. O comércio interno europeu, em intenso crescimento a partir do século XI, havia alcançado um elevado grau de desenvolvimento no século XV, quando as invasões turcas começaram a criar dificuldades crescentes às linhas orientais de abastecimento de produtos de alta qualidade, inclusive manufaturas. O restabelecimento dessas linhas contornando o obstáculo otomano, constitui sem dúvida alguma a maior realização dos europeus na segunda metade desse século.”²³

Entretanto, o modelo econômico incorporado na Colônia não era recente tampouco inovador. Já havia um sistema utilizado de comércio triangular, incorporado do sistema de economia triangular importado das ilhas do Atlântico. Que reafirmaram o domínio português sobre aquelas terras. Nesse sentido assinala:

“O desenvolvimento econômico de Portugal no século XV - a exploração da costa africana, a expansão agrícola nas ilhas do Atlântico e finalmente abertura da rota marítima das Índias Orientais - constitui um fenômeno autônomo na expansão comercial européia, em grande parte independente das vicissitudes crescentes criadas ao comércio do Mediterrâneo oriental pela penetração otomano. A produção de açúcar na Madeira e São Tomé alcançou seus pontos altos na segunda metade do século XV, época em que os venezianos ainda conservavam intactas suas fontes de abastecimento nas ilhas do Mediterrâneo Oriental. O mesmo se pode dizer do comércio das especiarias das Índias, pois a ocupação do Egito - entreposto principal - pelos turcos só ocorreu um quarto de século depois da viagem de Vasco da Gama. A imediata consequência da abertura da nova rota foi uma brusca queda dos preços das especiarias: os venezianos passaram a comprar pimenta em Lisboa pela metade do preço que pagavam aos árabes em Alexandria. [...]”²⁴

Ocorre que a colonização portuguesa na América ocorreu por uma necessidade de manter o abastecimento de insumos dos mercados da Europa, então em pleno momento de expansão. De forma que no Brasil a expansão dos portugueses pelo território ocorreu de forma premeditada, após o episódio das revoltas nas ilhas do Atlântico de São Tomé e Príncipe, cerca de 100 anos após o descobrimento das novas terras. O fato é que havia uma imensa quantidade de terras prontas para serem descobertas, serem postas a produzir e ainda ter que concorrer com os produtos de outras nações também em expansão e de proteger o território de invasões. Nesse sentido, mediante a rápida expansão econômica de Portugal se deu da seguinte forma:

²³ FURTADO, Celso. Formação Econômica do Brasil, pg. 12

²⁴ Obra citada Furtado, Celso pg. 12

“A casa grande, completada pela senzala, representa todo um sistema econômico, social, político: de produção (a monocultura latifundiária); de trabalho (a escravidão); de transporte (o carro de boi, o bangüê, a rede, o cavalo); de religião (o catolicismo de família, com capelão subordinado ao *pater familias*, culto dos mortos, etc.); de vida sexual e de família (o patriarcalismo polígamo); de higiene do corpo e da casa (o “tigre”, a touceira de bananeira, o banho de rio, o banho de gamela, o banho de assento, o lava-pés); de política (o compadrismo). Foi ainda fortaleza, banco, cemitério, hospedaria, escola, santa casa de misericórdia amparando os velhos e as viúvas, recolhendo órfãos. Desse patriarcalismo absorvente dos tempos coloniais a casa-grande do engenho de Noruega, em Pernambuco, cheia de salas, quartos, corredores, duas cozinhas de convento, despensa, capela, puxadas, parece-me expressão sincera e completa. [...]”²⁵

Dessa forma, o que se pode concluir é que através do empreendimento de particulares, com a concessão do Rei (Estado), houve um avanço em direção ao centro do território, ditado pelo ritmo econômico da plantação da cana-de-açúcar. E que ao se estabelecerem dentro do território inexplorado, de certa forma, passaram a agir com a função de Estado. Seja em atividades econômicas, como por exemplo, atividades de banco, ou até funções religiosas.

Ao longo dos séculos, e mesmo com a quebra do monopólio português sobre a economia açucareira, no século XVII, já havia fortalecido determinadas localidades, tanto em questão política, quanto de forma econômica. E é com um outro episódio da história que se pode demonstrar com maior facilidade o quão sensível essa questão era e, de certa forma, ainda é. É com a Independência de Portugal que passa a ficar mais nítido o poder local e atrito com o poder central, agora firmado através da figura de D. Pedro.

Com a proclamação da independência, feita às margens do riacho do Ipiranga, gerou um movimento de tensão que começou a se propagar ao longo da antiga colônia portuguesa. De certa forma, haviam vassallos fiéis ao Estado português. Dessa forma assinala o historiador Jorge Caldeira: “[...] Em muitos lugares, o governo estava nas mãos de gente fiel a Portugal - e com disposição para lutar.”²⁶, o que comprova que o poder firmado pelos senhores locais, muitas das vezes proprietários das casas-grandes, já havia se concentrado ao longo de séculos de exploração da cana-de-açúcar. Exemplo desse atrito histórico foram as rebeliões

²⁵ Op citada Freyre, Gilberto pg. 16.

²⁶ CALDEIRA, Jorge Uma viagem pela história do Brasil pg. 164 ed.2ª Companhia das Letras.

que explodiram ao longo de todo o território nacional, que culminaram nas campanhas sobre as províncias, como da Bahia, Piauí, Maranhão e Pará.

O período do império se mostrou ainda mais nítida a disputa pelo poder. Principalmente, após a Constituição de 1824, outorgada por D. Pedro I, de certa forma se mostrou um golpe muito duro para aqueles mesmos senhores que o apoiaram na independência de Portugal e que agora se viam presos novamente a monarquia constituinte. Nesse sentido comenta que “o modelo expresso na Constituição de 1824 resultou da tentativa de conciliar os princípios do liberalismo à manutenção da estrutura sócio-econômica e da organização política do Estado monárquico e escravocrata que emergia da Independência”²⁷.

Portanto, a forma com que a riqueza era difundida não foi alterada. A escravidão continuava a alimentar as rendas dos mesmos senhores, que outrora, eram fiéis a Portugal. Nesse sentido, assinala:

[...] Com o advento de um regime de plantation mais rigoroso, com forte demanda por “braços” para a plantation e com o medo suscitado pela Era da Revolução, a manumissão foi dificultada e a condição das pessoas de cor livres piorou. Os principais territórios da segunda escravidão apresentavam vantagens naturais para o cultivo das principais commodities – a cana-de-açúcar em Cuba, o algodão no Sul dos Estados Unidos e o café no Brasil. Os sistemas de escravidão colonial não dispunham da terra necessária para expandir a produção. Os plantadores compensavam essa limitação com a introdução de fertilizantes, de novas variedades de colheita e de sistemas de irrigação (principalmente em São Domingos e na Guiana Britânica), contudo esses espaços não poderiam ser comparados, em tamanho, aos que seriam tomados pelos empresários da segunda escravidão. Estes obtiveram forte vantagem competitiva, mas sua expansão foi também resultado da invasão e conquista física e militar à custa de outros estados e dos povos indígenas. As plantations escravistas não impuseram a monocultura, porém o cultivo das principais commodities na época era sem dúvida hiperativo e agressivo o suficiente para que lhes fossem conferidos títulos de realeza ou de nobreza: “*King Cotton*”, “*Su Majestad el Azucar*” e “Barões do Café”²⁸

O que demonstra que tanto o sistema político quanto o sistema econômico estavam entrelaçados. Assegurando a uma elite já consolidada maior poder político. Nesse sentido, continua:

“O fato de os senhores de escravos exercerem poder político no regime da segunda escravidão não significava que o monopolizassem. Cada um desses territórios fazia parte de uma entidade política maior,

²⁷ CABRAL, Dilma Constituição de 1824 Consultado no site <http://mapa.an.gov.br/index.php/menu-de-categorias-2/305-constituicao-de-1824> em 25/10/2019 as 15:07

²⁸ BLACKBURN, Robin Por que segunda escravidão?

respectivamente parte da República Norte-Americana, parte do Império Brasileiro, e uma colônia formal da Espanha. Em todos os casos, tanto os plantadores quanto os comerciantes e banqueiros a eles vinculados tinham acesso privilegiado ao poder, mas também precisavam de aliados sociais e políticos dentro e fora da zona da plantation.”²⁹

Dessa forma, ao longo de todo o Segundo Reinado fica nítida a disputa entre as facções que ocorriam principalmente entre os conservadores e os liberais. O que claro refletia uma tensão política econômica entre a capital e as províncias.

Que dessa forma, assinala brilhantemente um dos maiores historiadores do Brasil, Sérgio Buarque de Holanda, ao dizer que:

“No entanto, apesar do empenho que pusera Benjamin Constant no distinguir os dois poderes, existiu constantemente no Brasil, e até o final da monarquia, uma tendência para sua confusão. Isso não se dá apenas com alguns conservadores que, pela boca de Itaboraí - embora não se pudesse falar exatamente em doutrina deste ou daquele partido -, queriam um imperador agente, mas também com bom número de liberais. Montezuma que embora sem filiação partidária claramente definida, era muitas vezes mais radical do que os antigos luzias, havia dito, antes mesmo de Itaboraí, que o rei reina e governa. E Tavares Bastos, que formava, como hoje se diria, na ala esquerda do Partido Liberal, parece ter pensado dessa forma, ao menos sustentou que a fórmula célebre de Thiers, de que o rei reina e não governa, era inaplicável no Brasil. Quanto a Zacarias de Gois, pretendia que se estendesse até a atos da pessoa inviolável e sagrada, no exercício do Poder Moderador, a responsabilidade ministerial.”³⁰

Com a queda do Império, em 1889, e com a ascensão da Primeira República, através de um golpe militar, aliado a uma pressão internacional por parte da Inglaterra, muito mais por conta de uma expansão mercantil propriamente dita, conforme aponta Eduardo Galeano, que diz:

“Na América Latina, a independência garantira perpetuidade ao poder dos donos de terra e dos comerciantes enriquecidos nos grandes portos de exportação, à custas da antecipada ruína dos países nascentes. As antigas colônias espanholas, e também o Brasil, eram mercados ávidos para os tecidos ingleses e para as libras esterlinas a tantos por cento.”³¹

Com a mudança de regime, veio a necessidade de fazer uma nova Constituição e que dessa vez mantivesse afastado qual sombra ou memória do Poder Moderador, que era inadmissível para alguns, que se viam sufocados em razão da centralização do poder. Eis que com a proclamação do Decreto n.º1, do Marechal Deodoro da Fonseca, o país finalmente passa a ser uma federação. Com

²⁹ Op cita

³⁰ HOLANDA, Sérgio Buarque O homem Cordial pg. 26 São Paulo Companhia das Letras, 2012

³¹ GALEANO, Eduardo H. As veias abertas da América Latina pg. 245 L&PM, Porto Alegre 2016

pitadas de revanchismo por conta dos longos anos passados por intensos debates em razão da existência do Poder Moderador.

Mudança que durou pouco tempo. Pois em 1930, houve a tomada do poder por parte de Getúlio Vargas, que, de certa forma, volta ser uma figura centralizadora do poder e suprimindo esse breve período das soberanias regionais.

É com a chegada dos Militares e com a opressão de certos direitos civis que foi possível estabelecer certas medidas, muitas vezes de forma impositivas, como por exemplo do Código Tributário Nacional. Que conta com a exposição de motivos de 1954, ou seja, do período democrático de Vargas.

Em 1954, com os comentários do então Ministro da Fazenda, Dr. Oswaldo Aranha, surgem os comentários sobre a dificuldade de fazer um código tributário unificado para toda a federação brasileira, visando respeitar as diferenças regionais de cada ente federado. Nesse sentido assinala o Ministro da Fazenda na exposição de motivos do CTN:

“O sistema tributário brasileiro não podia escapar à contingência típica dos países de organização federal: a necessidade de repartir as fontes de receita tributária entre as diferentes entidades governamentais, com o duplo objetivo de assegurar a cada uma delas a autonomia essencial à realidade da sua autonomia política, e de evitar a superposição de imposições a mesma matéria tributável, com evidente prejuízo para a economia nacional. No caso do Brasil, entretanto, desde a primeira Constituição republicana, o caráter rígido e nominalístico da discriminação de rendas veio acrescentar mais um dado ao problema: a necessidade de disposições complementares que, através de uma fixação normativa e uniforme dos princípios gerais do direito tributário, pudessem assegurar o funcionamento orgânico do sistema”

E finalmente, com a Constituição de 1988, mais especificamente no art. 34, caput, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, houve o reconhecimento da Constituição Federal em relação ao Código Tributário Nacional. Mantendo a sistemática do Código e a repartição das receitas.

É com a consolidação do Código Tributário, e de outras normas como a Lei Complementar nº 24, de 1975, que passaram a permitir o surgimento do órgão em si. Em destaque para a atuação do governo federal, e que foi responsável pela a atual composição do órgão. A primeira reunião do órgão ocorreu em 1966, na cidade de Recife. O Convênio foi feito pela administração Fiscal pelos Estados do Nordeste.

Nesse cenário, o embrionário CONFAZ, se formulou diante de toda a noção que imposto de circulação de mercadorias enquadra, faz se necessário começar a abordar a funcionalidade do CONFAZ dentro da sistemática do ICMS.

7.1 Origens

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, surge de forma tão discreta que se torna uma tarefa complexa afirmar com exatidão quando surge o órgão. Entretanto, é a partir da previsão dada pelo artigo 213 do Código Tributário Nacional e com o passar dos anos, que se foi percebendo a necessidade de haver um órgão que fosse capaz de regular os acordos celebrados pelos estados-membros.

Nesse sentido assinala o grande Doutrinador Aliomar Baleeiro, que diz:

“A receita fundamental dos Estados-membros, a partir de 1936, quando entrou em execução, no particular, a discriminação de rendas da CF de 1934, foi o imposto de vendas e consignações. A União o criou em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1922), com o nome de “imposto sobre vendas mercantis”, atendendo às associações comerciais que pretendiam um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias (Lei nº 2.044, de 1908), para a facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219, do Código Comercial). O congresso as atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (Rs 3\$ por conto de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas à vista, registradas em livros próprios. Na época, ficaram conhecidas como “vendas assinadas”

A Constituição de 1934 alargou esse imposto para consignações e não apenas as “vendas mercantis” da Lei 1922, além de estendê-lo aos produtos em geral, inclusive, portanto os agrícolas. No entanto, a implantação moderna no Brasil, em 1922, resultou de imitação da França (*chiffre d'affaires*) e da Alemanha (*Umsatzsteuer*) na guerra de 1914-1918, seguidos de vários países e Estados Norte-americanos.”³²

Historicamente, o CONFAZ sempre esteve atrelado a Fazenda Pública, e que mais recentemente passou a integrar o Ministério da Economia com base na Medida Provisória nº 870, de 1º de janeiro de 2019. De toda a forma, o Professor Ricardo Lobo Torres diz:

“A Fazenda Pública, objetivamente considerada, é o exemplo dos recursos e obrigações financeiras do Estado. Constitui-se pelos recursos públicos, que compreendem assim os direitos criados pela legislação e consignados no orçamento (créditos tributários, direitos derivados da emissão de títulos da dívida pública, direitos patrimoniais) como ingressos, isto é os fundos

³² BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro* pg. 525 Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 13ª ed. Rio de Janeiro Forense, 2015.

que efetivamente afluem ao Tesouro (prestações tributárias, produtos da dívida pública, rendimentos patrimoniais. Abrange também as obrigações financeiras, assumidas de acordo com a permissão da lei ou a prévia autorização do orçamento.

A Fazenda Pública, subjetivamente considerada, confunde-se com a própria pessoa jurídica de Direito Público, tendo em vista que a responsabilidade do Estado é apenas financeira. Demais disso, aproxima-se do conceito de administração Financeira, com seus órgãos incumbidos de realizar a atividade financeira, entre os quais, nos termos do art. 37, XXII, da CF, as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, que terão recursos prioritários para a realização de suas atividades atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.”³³

Durante os anos 60 e 70, o imposto sobre a circulação de mercadorias passou por diversas modificações. A competência desse imposto passou a ser dos Estados apenas em 1965, com a Emenda Constitucional nº 18. Com isso surgiu a necessidade de haver um órgão para se tratar acerca das concessão de benefícios fiscais.

O próprio Código Tributário Nacional, feito 1966, já abordava no artigo 213, tanto no caput quanto no parágrafo único, a possibilidade de entes federativos celebrarem convênios para estabelecer alíquotas uniforme para o ICM. Leia se o artigo.

“Art. 213. Os Estados pertencentes a uma mesma região geo-econômica celebrarão entre si convênios para o estabelecimento de alíquota uniforme para o imposto a que se refere o artigo 52 (Até então ICM).”

A Lei Complementar 24, de 1975, ainda sob a vigência da Constituição de 1967, foi a responsável por regular como os Estados iriam realizar a celebração de benefícios fiscais das mais diversas naturezas. Isso ocorre por conta da sistemática adotada no Código. Ao analisar a forma com que a riqueza era produzida pela indústria, o legislador optou por dividir as três produções, circulação e serviços entre os três entes da federação.

Dessa forma, ainda cumpre complementar fazendo referência ao Mestre Aliomar Baleeiro, que diz:

“Do ponto de vista econômico o ICM é o mesmo que IVC, que concorria com cerca de $\frac{3}{4}$ partes da receita tributária dos Estados-Membros. Arguia-se que só diferia do imposto de consumo e do imposto de indústrias e profissões sobre comerciantes e industriais, pelo nomen juris, pois os três

³³ TORRES, Ricardo Lobo Op cita, pg. 4

sangravam a mesma realidade econômica: a introdução da mercadoria no circuito comercial.

A Emenda 18, pretendendo remediar essa contingência daquela realidade, inventou novas normas e formulou o fato gerador de modo diverso, confundindo quase o imposto de consumo e o IVC. Pela Constituição de 1946, o fato gerador do IVC era contrato de compra e venda, o negócio jurídico no qual figuravam, como vendedores, os comerciantes e produtores, inclusive industriais, e só eles.

A Emenda n.º 18 e a emenda n.º 1/1969 deram para fato gerador do ICM o mesmo que o legislador ordinário fixara há muitos anos para o imposto de consumo, que estes diplomas rebatizaram de imposto de produtos industrializados: o momento ou fato de a mercadoria sair do estabelecimento do contribuinte para negócio. Entretanto, o IPI incide também na saída da alfândega ou depois do leilão das mercadorias importadas abandonadas. Acontece praticamente o mesmo com ICM. ...”³⁴

7.2 Atualidade

Em um período mais recente da história breve do CONFAZ, é possível dizer que também foi um período marcado por mais disputas entre os Estados. Período em que ficou conhecido como Guerra Fiscal. Isso ocorreu muito por conta de um dispositivo constitucional que possibilitaram os Estados que participavam de operações interestaduais.

Foi após a execução do plano real e da consolidação econômica no país que os Estados viram a oportunidade de captarem mais recursos e investimentos para si. Os episódios da chamada guerra fiscal entre os estados geraram danos às finanças públicas para quase todos os estados, fora outros eventos danosos que culminaram na decretação de calamidade financeira em uma larga maioria dos estados.

Há de se destacar principalmente os episódios da guerra dos portos e a questão do comércio eletrônico, até a declaração de inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos sem o aval do CONFAZ, e que posteriormente foram perdoadas as dívidas tributárias em razão do uso de benefícios fiscais, por meio do RE 851.421 DF.

A concessão de benefícios fiscais por parte dos Estados sem a concessão do CONFAZ, desrespeitando a Constituição Federal, mas especificamente o disposto no artigo 155, §2º, XII, “g”, significou em uma etapa marcada pela disputa de investimento de diversos estados. Até culminar em disputas judiciais. E que mesmo

³⁴ BALEEIRO, Aliomar, Direito tributário Brasileiro pg. 525

após a confecção do Convênio ICMS 190/2017, que permitia a remissão de créditos tributários, houve a interposição da ADI 5902. Que questiona a concessão desses créditos.

Mesmo passada as disputas mais acaloradas sobre a concessão desenfreada de benefícios fiscais no Poder Judiciário. A Emenda Constitucional nº 87/15, com a adoção de uma alíquota interestadual, parece que as principais disputas por parte dos estados se encerraram. Entretanto, no cenário futuro, muito se tem comentado acerca de uma reforma tributária.

7.3 Perspectivas

Com a iminente reforma tributária se projetando no horizonte, muito por conta de déficit orçamentário que o país vem passando, é impossível de deixar de se questionar acerca dos rumos dos quais o CONFAZ e o ICMS irá tomar.

Com as recentes manifestações do governo em alterar o já complicado Sistema Tributário Nacional, as propostas de alteração a Constituição Federal, principalmente através das PEC 110 e 45, ambas de 2019, o futuro desse órgão fica incerto. Os rumos com que a reforma tende a tomar são imprevisíveis, ainda mais por se tratar da tramitação na Câmara dos Deputados e no Senado Federal. Sendo este último o responsável por tratar de matérias tributárias e que principalmente visam a quietude e não atuação do CONFAZ, numa disputa típica entre executivo e legislativo.

O principal foco das reformas é alterar o Sistema para uma maior simplificação e a racionalização da tributação. Principalmente, ao tratar da tributação em relação a produção e a comercialização de bens e também da prestação de serviços. O que coloca em xeque a competência desse tipo de tributo nas mãos dos Estados, principalmente por conta da PEC 45, que visa competência desse tributo para a União Federal. O que de certa forma, solucionaria a questão de futuras guerras fiscais, uma vez que não há de se comentar sobre conflitos de interesse se há apenas um ente federativo lidando sobre o tema.

É na PEC 110, que possíveis disputas ainda podem ocorrer. Isso porque o novo tributo previsto em relação a substituição de outros nove tributos, prevê a

competência deste aos estados. Cabendo às disposições da Lei Complementar a fixação de alíquota e concessão de benefícios.

De toda a forma, pode se dizer que ao abordar o Sistema Tributário Nacional como um todo em um período de reformas, é analisar mais minuciosamente dois principais tópicos: o pacto federativo e o federalismo fiscal.

8 ICMS E O FEDERALISMO FISCAL

O ICMS está inserido numa sistemática muito maior do que apenas como um tributo de competência dos Estados. O Constituinte ao dar competências aos Estados, para que estes regulassem o ICMS, não vislumbrou a possibilidade haver um atrito entre os estados-membros da forma que ocorre durante os episódios da chamada “Guerra Fiscal”.

Com base no texto introdutório de Alfredo Augusto Becker, em Teoria Geral do Direito Tributário, em que este afirma: “a segurança jurídica perdeu-se dentro da *“maraña legislativa”* e, hoje um impulso fanático caracteriza a proliferação das leis tributárias ...”³⁵, o que demonstra o quão instável é o atual sistema. E dessa forma conclui:

“Se fossem integralmente aplicadas as leis tributárias, todos os contribuintes seriam passíveis de sanção, inclusive de cárcere e isto não tanto em virtude da fraude, mas principalmente pela desorientação que o caos da legislação tributária provoca no contribuinte. Tão defeituosas costumam ser as leis tributárias que o contribuinte nunca está seguro das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais as exigências do Fisco.”³⁶

O federalismo brasileiro, quando visto da ótica tributária, se pode concluir que se está diante de um verdadeiro caos decretado. Muito por conta da ação desenfreada da ação do próprio estado brasileiro. Que com o passar do anos consegue a proeza de ser um dos estados com uma das piores legislações sobre matéria tributária no mundo.

Pode se dizer que o federalismo fiscal e o pacto federativo são a pauta principal das principais propostas de emendas a Constituição Federal, que tramitam atualmente nas casas legislativas.

³⁵ BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário pg. 6

³⁶ BECKER, obra citada pg. 9

9 MATÉRIA FISCAL COMO MATÉRIA DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

Sobre a natureza das ações coletivas cabe ressaltar o entendimento de que esse tipo de ação visa resguardar o interesse público. Nesse sentido comenta James Marins:

“[...] esta proteção coletiva em matéria tributária significa verdadeiro instrumento de efetivação das garantias constitucionais destinadas aos cidadãos, haja vista seu intuito precípua e único de proteção de interesse públicos. Também em “benefício” do ente tributante, por assim dizer podem ser utilizadas as ações coletivas, ou melhor pode a ação instaurada buscar resultados em favor do Erário. Verdadeiramente, o benefício almejado nestes casos, de acordo com o conteúdo teleológico das ações coletivas, não representa resposta aos interesses fiscais, mas sempre a busca do interesse público através da tutela jurisdicional coletiva.”³⁷

No Supremo Tribunal Federal - STF, com o controle de constitucionalidade por meio de ações diretas de inconstitucionalidade, a guerra fiscal passou a agir em outro nível. Passou a ser discutida no âmbito das Supremas Cortes, principalmente através da propositura de ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade, seja pelos Governadores dos estados, seja por partes das entidades de âmbito nacional que a lei permite.

Ao observar a Lei 9.868/99 (Lei da Ação Direta de Inconstitucionalidade), não se verifica a legitimidade do CONFAZ, para a propositura desse tipo ação. Que nesse caso, poderia ter evitados os episódios de guerra fiscal.

O sucateamento dessa órgão, e a sua inércia em relação a antecipação de normas que podem gerar danos a economia dos estados e ferir o federalismo fiscal, fazem com que haja um questionamento: e se, o CONFAZ pudesse ser legitimado para levar ao Supremo Tribunal Federal a inconstitucionalidade de norma que conferem benefícios fiscais sem o seu aval? Poderia se ter evitado episódios de um manicômio jurídico, tal qual afirmava Becker.

³⁷MARINS, James Direito Processual Brasileiro pg. 709 11ª ed. São Paulo Editora Revista dos Tribunais

QUARTA PARTE

10 CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, pode se dizer que o CONFAZ é órgão que apesar de desempenhar um papel importante no federalismo brasileiro, poderia desempenhar uma função mais ativa, e conseqüentemente com maior atuação. Entretanto, com uma capacidade legislativa deste órgão sendo considerada baixa, afinal qual a finalidade prática dos Convênios após os episódios da Guerra Fiscal? E sem legitimidade para ingressar com ação coletiva no Supremo Tribunal Federal, pode se dizer que a função deste órgão é meramente declaratória, ou seja, apenas declarar, por meio dos convênios, quais benefícios foram legalmente concebidos.

E que por mais que se esteja diante uma matéria eminentemente de Direito tributário, é impossível de deixar de ressaltar alguns pontos relevantes para outras áreas do conhecimento, como por exemplo a economia e a contabilidade, que geram repercussão na vida cotidiana da população e também no Direito.

Com base em todas as informações apresentadas, deve se levar em consideração que a atual sistemática, na qual se encontra inserido o ICMS, não é equivocado ou tratado de maneira leviana. É necessário dizer que o legislador ao fazer Código Tributário Nacional, havia consigo uma tarefa árdua em assegurar a cada esfera da federação formas de custear os seus respectivos funcionamento, cada qual com a sua tarefa e dever diante de toda a população.

O que gera adversidade para as contas públicas, fazendo com que a situação financeira seja a de calamidade, é a forma com que o federalismo está debruçado. Os interesses locais postos em afronta aos interesses da maioria, numa necessidade ávida para a captação de recursos e investimentos que corroem as contas públicas, aliadas a outras mazelas que o estado brasileiro passa desde tempos imemoriais.

Com as recentes reformas se aproximando, fica difícil prever qual será a proposta adotada e aprovada, mas também seria algo utópico afirmar de que o CONFAZ não irá sofrer algumas alterações, mesmo que pequenas.

Portanto, o presente trabalho visou o estudo do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, a partir de não só de uma área do saber, mas de várias para se tentar ter uma visão mais completa sobre a sistemática do ICMS. Dessa forma, foi necessário citar o saber de grandes pensadores do Brasil.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo, Direito Tributário Esquemático pg. 228 9ª ed. Rio de Janeiro Forense, 2015
- AMARO, Luciano Direito Tributário brasileiro Luciano Amaro pg. 189 20ª ed- São Paulo Saraiva, 2014
- BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das Finanças, pg. 116 Rio de Janeiro Forense, 1998
- BALEEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro pg. 525 Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 13ª ed. Rio de Janeiro Forense, 2015
- BAUMAN, Zygmunt, Vida para Consumo pg. 37 Rio de Janeiro Jorge Zahar ed. 2008
- BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário pg. 6
- BLACKBURN, Robin Por que segunda escravidão?
- BOTTALLO, Eduardo Domingos, Fundamentos do IPI, São Paulo; Revista dos Tribunais, 2002. p. 34
- CABRAL, Dilma Constituição de 1824 Consultado no site <http://mapa.an.gov.br/index.php/menu-de-categorias-2/305-constituicao-de-1824> em 25/10/2019 as 15:07
- CALDEIRA, Jorge Uma viagem pela história do Brasil pg. 164 ed.2ª Companhia das Letras.
- CARRAZZA, Roque Antônio. CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO, pg. 593. Editora Malheiros 30ª Ed.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro, Conflito de competência do ICMS X ISSQN na industrialização por encomenda em etapa intermediária da produção. Materiais fornecidos pelo próprio contratante. Reconhecimento da Repercussão geral pelo STF.
- CONFAZ Com base no site https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/@@consulta_arrecadacao as 12:11 de 25/10/2019
- DERZI, Misabel Abreu Machado, Princípios da não-cumulatividade no ICMS- Comparação com o IVA Europeu
- FRANCO, Hilário. Contabilidade Geral pg.46 editora atlas 21ª ed. 1983
- FREYRE, Gilberto. Casa Grande e Senzala pg. 43 circulo do livro São Paulo 1933
- FURTADO, Celso. Formação Econômica do Brasil, pg. 12
- GALEANO, Eduardo H. As veias abertas da América Latina pg. 245 L&PM, Porto Alegre 2016
- HOLANDA, Sérgio Buarque O homem Cordial pg. 26 São Paulo Companhia das Letras, 2012
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual p. 188 12ª ed. São Paulo Saraiva 2011
- KELSEN, Hans Citado na obra Por Um Direito Comum, Mireille Delmas-Marty, pg. 85. São Paulo Martins Fontes 2004
- Leis Complementares da Constituição, RDA, n.7, p. 381
- MARINS, James Direito Processual Brasileiro pg. 709 11ª ed. São Paulo Editora Revista dos Tribunais
- SILVA, José Afonso da. Curso de Direito constitucional positivo. José Afonso da Silva. pg. 719 40ª ed. São Paulo, Malheiros 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito financeiro e tributário, pg. 185. ed. 15ª renovar, 2008