



UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS
CAMPUS DE PALMAS
CURSO DE DIREITO

ARTHUR RODRIGUES BRASILEIRO

**EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015: SOLUÇÃO DEFINITIVA À
GUERRA FISCAL?**

Palmas/TO
2019

ARTHUR RODRIGUES BRASILEIRO

**EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015: SOLUÇÃO DEFINITIVA À
GUERRA FISCAL?**

Artigo foi avaliada(o) e apresentada (o) à UFT – Universidade Federal do Tocantins – Campus Universitário de Palmas, Curso de Direito, para obtenção do título de Bacharel e aprovada (o) em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora.

Orientador: Dr. Paulo Benincá

Palmas/TO
2019

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Tocantins

- R696e Rodrigues Brasileiro, Arthur.
Emenda Constitucional 87/2015: Solução Definitiva à Guerra Fiscal. /
Arthur Rodrigues Brasileiro. – Palmas, TO, 2019.
28 f.
- Artigo de Graduação - Universidade Federal do Tocantins – Câmpus
Universitário de Palmas - Curso de Direito, 2019.
Orientador: Paulo Benincá
1. Emenda Constitucional nº 87/2015. 2. Guerra Fiscal. 3. ICMS. 4.
Isenções. I. Título

CDD 340

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS – A reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio deste documento é autorizado desde que citada a fonte. A violação dos direitos do autor (Lei nº 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.

Elaborado pelo sistema de geração automática de ficha catalográfica da UFT com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

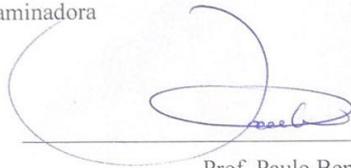
ARTHUR RODRIGUES BRASILEIRO

**EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015: SOLUÇÃO DEFINITIVA À
GUERRA FISCAL?**

Artigo foi avaliada(o) e apresentada (o) à UFT –
Universidade Federal do Tocantins – Campus
Universitário de Palmas, Curso de Direito para
obtenção do título de Bacharel e aprovada (o) em
sua forma final pelo Orientador e pela Banca
Examinadora.

Data de aprovação: 30 / 11 / 2019

Banca Examinadora



Prof. Paulo Benincá, UFT.



Prof. Vinicius Pinheiro Marques, UFT.



Prof. Gustavo Paschoal, UFT.

PALMAS-TO, 2019

RESUMO

Esse artigo analisa a eficiência da Emenda Constitucional nº 87 de 2015, como medida legislativa na tentativa de solucionar a Guerra Fiscal, visto que se verifica a disputa entre os Estados-membros pela atração de empresas e indústrias à seus territórios, mediante a concessão de benefícios fiscais e a redução de impostos, especialmente o ICMS.

Palavras-chaves: Emenda Constitucional nº 87/2015; Guerra Fiscal; ICMS.

ABSTRACT

This article analyzes the effectiveness of the complementary law nº 87 of 2015, as a legislative measure in an attempt to solve the fiscal war, as there is a dispute between member states for the attraction of companies and industries to their territories, by granting tax reductions, especially the ICMS.

Key-words: Complementary Law nº 87/2015; Fiscal War; ICMS.

LISTA DE SIGLAS

PPGCom	Programa de Pós-Graduação em Comunicação e Sociedade
UFT	Universidade Federal do Tocantins
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
CFRB	Constituição Federal da República
DIFAL	Diferencial de alíquotas
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IPI	Imposto sobre Produto Importado
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
PIB	Produto Interno Bruto
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
Arts	Artigos
CF	Constituição Federal
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADCT	Atos das Disposições Constitucionais Transitórias
IVA	Imposto sobre Valor Acrescentado
FGV	Fundação Getúlio Vargas

LISTA DE SÍMBOLOS

§ Parágrafo

1 INTRODUÇÃO

O conceito de Guerra Fiscal, refere-se à disputa entre os estados-membros para atrair mais investimentos para sua região. A principal ferramenta de ataque usada nessa disputa interestadual é a redução das alíquotas de alguns tributos, especialmente, do ICMS (Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços).

O ICMS, imposto de competência Estadual, está previsto no art. 155, II, §2º a §5º da CRFB/88 e, possui como fato gerador a “operação relativa à circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que iniciada no exterior”.

Cada Estado determina sua própria alíquota do imposto, que é o percentual calculado sobre as operações, variando normalmente entre 17% e 20%. Ocorre que essa variedade de percentuais traz grandes impactos nas decisões de compras e vendas tanto de pequenos consumidores como grandes empresas, cenário em que se verifica uma Guerra Fiscal entre os estados-membros.

Sob essa sistemática, há Estados que se sobrepõem sobre outros, pois são mais favorecidos economicamente, e conseguem criar condições mais atrativas em seu território para as empresas. Surgem então a denominação de Estados produtores, que possuem uma concentração maior de indústrias e empresas, e os Estados consumidores, menos desenvolvidos.

Assim, com a ascensão do comércio eletrônico, o problema é ainda maior, já que a boa parte das vendas ocorre *online*, diretamente dos Estados Produtores para consumidores de outros estados.

Pela sistemática do ICMS, antes da Emenda Constitucional nº 87 de 2015, quando o destinatário da mercadoria não fosse contribuinte (consumidor final), o ICMS seria devido integralmente ao Estado de origem de mercadoria, acentuando ainda mais as diferenças econômicas entre os Estados.

Para tentar solucionar esse problema e equiparar a competitividade entre os Estados, foram realizadas diversas tentativas, entre elas, a E.C. 87/2015, objeto central de análise deste artigo.

Com a nova Emenda, verificou-se algumas alterações na forma que o ICMS era recolhido, nas operações interestaduais. Entre as mudanças, criou-se um diferencial de alíquota (DIFAL), que consiste na diferença entre a alíquota interna do estado destino

da mercadoria e a alíquota interestadual, e será destinado gradativamente ao Estado de destino da mercadoria.

A Emenda, estabeleceu ainda a proporção que deve ser recolhida pelo estado de destino e estado de origem, que ocorrerá de forma progressiva, tendo seu início em 2015 e mudança final em 2019.

Dessa forma, este artigo tem o objetivo de analisar a eficiência da E.C 87/2015 como medida tomada pelo legislador, no combate da Guerra Fiscal. A partir deste problema será verificado a forma que a referida Emenda alterou o ICMS.

Neste cenário, não há com exatidão o consenso sobre o tema, visto a vasta legislação sobre o ICMS e sua complexidade. Portanto, esta pesquisa se justifica, possibilitando que a partir dela, haja um melhor entendimento sobre a matéria, cooperando assim para uma tomada de decisão mais segura no âmbito tributário.

Destarte, primeiro busca-se entender o que é a Guerra Fiscal, como problema que exigiu a criação da E.C 87/15. Após, é analisado o modo como o comércio eletrônico acentuou a guerra fiscal. Por fim analisa-se a eficiência da E.C 87/15 no combate à guerra fiscal.

Em vista disso, a pesquisa está alicerçada no método dedutivo com pesquisas bibliográficas. Assim, a partir do estudo sobre o tema, será possível chegar à conclusão sobre a eficiência ou ineficiência da E.C 87/2015 no combate à guerra fiscal. Para o embasamento teórico, utilizou-se vários autores e estudos que analisaram o ICMS, antes e após a referida Emenda, bem como toda a legislação pertinente ao tema.

2 A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL E O ICMS

Há muito tempo, é alvo de acirradas discussões, a excessividade da carga tributária e sua efetividade como fonte arrecadatória. Assume-se que são essenciais para a manutenção da atividade estatal, pois como possuem função fiscal, servem para custear as atividades gerais ou específicas do Estado.

Considera-se, para a análise de um panorama geral, que a carga tributária é o conjunto de todos os tributos pagos à União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Valcir Gassen (GASSEN, 2013) discorre sobre a tributação no Brasil, apontando alguns dados importantes:

“Do total da carga tributária brasileira, os tributos incidentes sobre o patrimônio representam 3,52%, sobre a renda 24,14%, e sobre o consumo 68,20%². Nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento

Econômico (OCDE), esses indicadores representam respectivamente 5,4%, 36,9% e 30,4%³. Observe-se que, com a soma dos indicadores, não se chega à totalidade. O restante do percentual é atribuído, em regra, à seguridade social, que não pode ser vista como base de incidência.”

Segundo esse autor, o Brasil acentua demasiadamente a tributação sobre o consumo, em relação à outras áreas, como renda e patrimônio.

Traz importante comentário sobre o tema, o professor do curso de ciências contábeis do Ibmec/MG Paulo Machado, em artigo feito ao IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2016), “Essa carga tributária maior em consumo quer dizer que, proporcionalmente, quem tem uma renda menor paga mais impostos. É uma tributação injusta, porque penaliza quem ganha menos”.

A tributação do consumo no Brasil, abarca principalmente três impostos, os quais são o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

É válido destacar, antes de se adentrar no estudo do ICMS que, este é responsável pela tributação sobre o consumo de bens e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Sua base de cálculo é o próprio valor da operação de circulação da mercadoria ou da prestação do serviço.

A participação do ICMS no PIB do Brasil, correspondeu em 2018 a 7,04% (SALATI, 2018). Ele representou, sozinho, quase 20% de toda a arrecadação em tributos, sendo o tributo de maior arrecadação no país. Diante a expressividade do ICMS na economia, surgem outras problemáticas, quando se compara a legislação brasileira tributária à de países desenvolvidos, como a transparência do valor realmente tributado ao contribuinte. Enquanto que naqueles, o consumidor sabe exatamente quanto está pagando de imposto, no Brasil há uma dificuldade maior, pois o cálculo do ICMS, ficou convencionado como “cálculo por dentro”.

Tal expressão surge pois o montante do ICMS integra sua própria base de cálculo, mascarando assim a real alíquota do imposto, que sempre supera a prevista em lei (GASSEN, 2013).

Feita essa breve introdução sobre a tributação sobre o consumo no Brasil, faz-se necessário o início do estudo do objeto central deste artigo, analisando em um primeiro momento a evolução temporal do ICMS até a inserção da E.C 87/2015 e seus elementos legais.

3 ICMS: SEUS ANTECEDENTES E PRINCÍPIOS NORTEADORES

O ICMS, imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, previsto na CFRB/88, é o resultado de diversas transformações que ocorreram gradativamente desde a sua primeira aparição em 1934.

Inicialmente, era denominado IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações e incidia sobre as vendas, em cada etapa de circulação da mercadoria. Cada vez que se concretizava o fato gerador do IVC, incidia-se nas etapas sucessivas da venda de um produto, até que se chegasse ao consumidor final. Para definir o valor a ser recolhido, o referido imposto incidia sobre uma base de cálculo integral. Dessa forma, o IVC era cumulativo, pois atuava em todas as etapas da cadeia produtiva.

A cumulatividade do referido imposto, foi resolvida em 01 de dezembro de 1965, pela E.C. nº 18, a qual instituiu o ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias. A tributação deixava de ocorrer em cada etapa da circulação, e passava a ocorrer apenas sobre a diferença entre o valor maior da operação tributada e o da operação anterior, incidindo sobre o lucro obtido pelo produto.

Por fim surge o ICMS, através da CFRB/88, abarcando todos os antigos impostos especiais de incidência única, em um único imposto. Sua legislação está espalhada pelo ordenamento jurídico brasileiro, porém encontra-se suas disposições gerais no texto constitucional, artigo 155, II e na Lei Complementar nº 87/96, esta conhecida como Lei Kandir.

Observa-se que em relação aos seus antecessores, houve um aumento expressivo no campo de incidência do mencionado imposto, na medida em que pelo artigo 155, II, do mesmo texto legal, se incluiu as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Nessa toada, extrai-se do diploma constitucional, que a competência para a cobrança do aludido imposto é de cada estado e do distrito federal em que se verifique a ocorrência do fato gerador.

Segundo Eduardo Sabbag (SABBAG, 2017, p.1232) o ICMS é um imposto a ser cobrado sobre operações relativas mediante a circulação das mercadorias e também sobre prestação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal, sobre a comunicação, sendo assim é um tributo com múltiplas hipóteses de incidência.

Como mencionado anteriormente, o ICMS não se distinguiu de seus antecessores (IVC e ICM) apenas pela ampliação do campo incidência das atividades

tributáveis, mas também, pela inclusão de princípios que adequaram e modelaram o tributo às necessidades do fisco, e em partes, em benefício ao contribuinte.

Este imposto é classificado doutrinariamente como indireto, uma vez que o ônus recai sobre o contribuinte de direito (empresário) mas que é repassado ao contribuinte de fato (consumidor)(pois o contribuinte repassa o valor do tributo ao consumidor).

Kyoshi Harada (HARADA, 2017, p.36) estabelece em sua obra que, a doutrina denomina esse tipo de imposto como forma de tributação indireta, porque o contribuinte repassa o valor do tributo pago ao consumidor, **impropriamente** chamado de contribuinte de fato.

Dessa forma, sob o polo passivo tem-se o contribuinte de direito e o de fato. O primeiro é aquele que realiza o fato gerador previsto no texto legal e que seria o incumbido de arcar com o ônus tributário, porém este repassa o ônus para o segundo, embutindo o valor do tributo no valor da mercadoria, sendo o contribuinte que realmente paga o valor referido.

Extrai-se do texto legal (art. 155, II, § 2º, I da CFRB/88) que o ICMS também pode ser plurifásico, ou seja, pode incidir sobre todas as etapas da circulação do produto ou serviço, desde a fonte produtora ao consumidor final, ensejando o efeito cascata, outrora presente no IVC, seu antecessor.

Ocorre que a CFRB/88 ao estabelecer o mencionado imposto, definiu a não cumulatividade do mesmo, ou melhor, determinou que fosse compensado o valor tributado nas operações anteriores, para o cálculo da nova incidência, toda vez que o fato gerador se efetivasse.

Resolvia-se então o problema do efeito cascata, que trazia valores desarrazoáveis pagos ao fisco ao final da circulação de uma mercadoria ou serviço.

Ademais, conforme outrora dito, o ICMS possui finalidade fiscal, objetivando custear as atividades estatais. Acontece que são comuns, decisões de agentes econômicos que extrapolam essa finalidade, e que buscam ainda efeitos extrafiscais, utilizando o tributo para direcionar as atividades empresárias, estimulando ou desestimulando certas atividades, com este mecanismo, prejudicando assim a iniciativa privada.

Em sintonia com o exposto, a própria CFRB/88 em seu artigo 146-A, estabelece a possibilidade de concessão de critérios especiais para prevenir desequilíbrios de concorrência, por meio de lei complementar. Tal margem legal é utilizada comumente

pelos estados para favorecer determinados setores do mercado, gerando uma distorção econômica enorme, através dos célebres “incentivos fiscais”.

Nesse sentido, sob a visão de Kyoshi Harada (HARADA, 2017, p.39):

Lamentavelmente, o que se verifica na prática é a concessão ou a ampliação de incentivos fiscais diversos (isenções totais ou parciais, redução de base de cálculo, diminuição de alíquotas etc.) para favorecer regiões altamente desenvolvidas do ponto de vista socioeconômico e, também aqueles que interferem no princípio da livre concorrência, pedra de toque o regime econômico da livre-iniciativa adotado pela Constituição Federal.

Diante o exposto, observa-se que a complexidade, comumente mencionada em debates sobre o ICMS, reside no fato de que ao ser recepcionado na CFRB/88, abrangeu cinco bases tributáveis consideravelmente distintas, os quais são o imposto sobre operações mercantis (circulação de mercadorias), sobre o serviço de transporte interestadual e intermunicipal, sobre os serviços de comunicação, sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de energia elétrica, e ainda sobre a extração, circulação ou consumo de minerais.

Segundo Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2015, p.354) ele é de longe o tributo mais complexo do nosso sistema tributário, e “esta complexidade se deve a dois fatores, a saber: introdução da técnica da não cumulatividade e o intenso conflito de interesses existentes entre os Estados em sua arrecadação”.

3.1 A ATUAÇÃO DO ICMS E SUA EFICIÊNCIA

Debate-se, em um primeiro momento, sobre a eficiência do ICMS sob um panorama geral, pela visão do fisco e do contribuinte.

Para esta análise, define-se que a eficiência deve estar intrínseca nos moldes do imposto, já que o art.37 da Constituição Federal a define como um dos princípios norteadores da Administração Pública.

Richard Posner (POSNER, 2013) define que a eficiência está intrinsecamente ligada à ideia de maximização de resultados, para que este seja alcançado com a menor utilização de recursos possíveis.

O mesmo autor estabelece que “há exploração dos recursos econômicos de tal forma que este valor – a satisfação humana é medida pela disposição agregada de pagar por estes bens e serviços – seja maximizado” (POSNER, 2013, p.10).

Nesse sentido deve-se observar se o tributo reforça ou contribui para a eficiência econômica de nosso país como um todo, e não apenas é uma fonte arrecadatória de receita.

Caso analise-se a eficiência do referido imposto, em um sentido estrito, observando apenas seus números arrecadatórios, chegar-se-ia à conclusão de que o ICMS é eficiente, pois como já foi exposto neste artigo, é o tributo que mais arrecada neste país.

Da mesma forma, pode-se chegar à diversas conclusões sobre a eficiência de algo, ao adotarmos posicionamentos distintos sob algo ou o analisarmos sob diferentes ângulos.

Tanto é verdade que não há como se negar, adotando apenas a visão arrecadatória do fisco, que o ICMS é eficiente, diante dos avassaladores números que são obtidos anualmente pelo mesmo.

Também não se consegue negar a ineficiência do mesmo, adotando apenas a visão do contribuinte, que não consegue visualizar o retorno desses mesmos números em benefícios à sociedade.

Por ser um imposto de competência estadual, sua regulamentação é subdividida e ainda diversificada, em cada legislação estadual. Dessa forma, sua eficiência fica mitigada em razão da diversidade de legislações que circundam o tema.

Assim, para fins de análise da eficiência do ICMS, iremos adotar a proposição de que a desestruturação deste imposto, contribui para a sua ineficiência e complexidade.

Adolfo Saschsida (SASCHSIDA, 2012) entende esta complexidade do ICMS como: cada estado-membro possui legislação própria para o imposto com múltiplas alíquotas para diferentes produtos. Ademais, ainda existem regulações específicas para a aplicação do ICMS no comércio realizado entre os estados e também para produtos destinados ao exterior.

Em função disso, não somente se cria um empecilho para o contribuinte, que não sabe ao menos para quem e como deve destinar o valor recolhido, mas também possibilita aos estados, modular essas legislações, da forma como pretendem, criando a famigerada guerra fiscal, a qual ainda será abordada especificamente neste artigo.

Por fim, Leandro Paulsen (PAULSEN, 2017, p.16) discorre sob o tema no sentido de que:

Atualmente, não temos movimentos ativos ameaçando nossa unidade política. Mas a tributação continua a ser elemento de conflito entre os entes federados, tanto em razão da concentração demasiada de recursos nas burras da União como no que se tem nomeado de Guerra Fiscal. Os Estados-Membros e também os Municípios utilizam-se da concessão de benefícios fiscais (isenções, créditos presumidos etc.) ou de alíquotas reduzidas para obterem vantagens competitivas perante os demais. Ainda que com a finalidade louvável de aumentar o desenvolvimento local através da atração de novos investimentos e da conseqüente geração de empregos, certo é que, muitas vezes, isso dá ensejo à simples migração de unidades produtivas de um Estado para outro ou de um Município para outro dentro de um mesmo Estado, maculando essas políticas com um caráter fratricida.

3.2 ICMS E FEDERALISMO

Uma das características do Federalismo, como forma de Estado adotado pelo Brasil, é a descentralização do poder, através de parcelas de administração entre os entes federados.

Dessa forma, surgem diferentes estruturas de poder: federal, estadual e municipal, com diferentes estruturas e atribuições, mas harmônicos entre si.

Essa harmonia entre as competências dos entes federados, decorre, pois há um texto legal supremo, que as estabelece e define os limites de que cada ente pode regulamentar em sua jurisdição.

Sob essa visão, a competência tributária de cada ente político é estabelecida taxativamente pela Constituição da República em seus arts. 145 a 149-A. As possibilidades de tributação são, portanto, *numerus clausus* (PAULSEN, 2017, p.91).

No mesmo sentido, para se alcançar a autonomia financeira aos entes federativos, há um sistema de discriminação por fontes de receita, onde se verifica dispositivos presentes na Constituição Federal, que atribuem à cada ente, a competência para instituir e arrecadar tributos, delimitadas pelas leis nacionais destinadas à manter uma uniformidade legislativa (CONTI, 2008).

Nessa toada, este artigo delimita-se à análise do federalismo, aos moldes dos estados-membros, já que a competência exclusiva para instituir o ICMS, objeto de estudo deste artigo, é deles.

Observa-se características intrínsecas do federalismo no ICMS, feitas pelo legislador no intuito de uniformizar o imposto pelos entes federativos, essas estabelecidas em lei nacional. Paulo Carvalho afirma em sua obra que o caráter nacional do ICMS está “presente nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força por toda a extensão da geografia desse imposto” (CARVALHO, 2017, p.242).

Atributos como a não-cumulatividade apenas poderiam vigorar por todos os entes federativos, caso todos os membros adotassem regras de aplicação iguais a todos.

Por fim, conclui-se que, diante o exposto, há como vislumbrar características da forma de estado adotada pelo Brasil, o federalismo, no aludido imposto, na existência de diplomas legais, que devem ser observados por todos os membros, e que buscam uniformizar a aplicação daquele.

3.3 ICMS E A GUERRA FISCAL.

Torna-se imprescindível antes de se analisar a E.C.87/15, entender o problema que exigiu sua criação.

“A Guerra Fiscal na concepção construída pelos tribunais, imprensa e literatura especializada, é expressão que representa o esforço competitivo entre entes-federativos para que a alocação de investimentos privados seja direcionada aos seus respectivos territórios. A principal “arma” é a concessão de benefícios e incentivos fiscais. Como “munição”, utiliza-se das mais diversas espécies tributárias disponíveis aos entes subnacionais...” (PEIXOTO, 2017, p. 67).

Dessa forma, depara-se com os famigerados incentivos fiscais, que como exposto, é arma de competição entre os estados-membros para atrair empresas. Ricardo Varsano (VARSANO, 1997, [s.p.]) utiliza o mesmo termo ao descrever os mecanismos utilizados pelos estados: “As armas usadas na guerra fiscal do ICMS visam atrair empreendimento para o território da unidade que as utiliza. São diversos incentivos, em geral de natureza financeiro-fiscal, que resultam na redução ou devolução parcial do imposto a recolher”

Segundo o mesmo autor, a concessão de incentivos fiscais só se justificaria nas seguintes hipóteses.

Os incentivos com recursos públicos seriam devidos caso houvesse fatores externos que criem divergências entre os custos privados e sociais. Também seriam válidos na hipótese de que com a concessão do incentivo fiscal, gere-se uma melhoria à sociedade local, que não existiria na ausência do incentivo, e por fim que os benefícios à população do estado, gerados pela utilização desse incentivo superem o ônus pela utilização do recurso público (VARSANO, 1997).

No mesmo sentido Kyoshi (HARADA, 2017, p. 169) define que:

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.

Como pode-se ver, a guerra fiscal é um conjunto de práticas econômicas, de cada estado-membro, que possui a finalidade de atrair ou repelir certos investimentos, no interesse particular daquele.

Pode-se ainda estabelecer uma correlação com o federalismo, como mencionado anteriormente. Essa relação, na visão de Ricardo Varsano (VARSANO, 1997, [s.p.]):

A guerra fiscal é, como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha — quando de fato, existe algum ganho — impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva. O federalismo, que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo, é abalado. Também a Federação — cara aos brasileiros a ponto de a Constituição conter cláusula pétrea que impede sua abolição — perde.

De certa forma, a autonomia, intrínseca no federalismo, e que presente na legislação, ao permitir a manipulação do tributo com certa liberdade, gerou uma guerra interestadual de práticas competitivas.

O ICMS torna-se protagonista principal da Guerra Fiscal, pela forma como é utilizado pelos Estados. A modulação das alíquotas pelos estados, para a atração de empresas, é prática comum neste cenário. Varsano (VARSANO, 1997, [s.p.]): argumenta no sentido de que:

A alíquota do ICMS aplicável às transações interestaduais, não obstante ser inferior à alíquota aplicável a uma operação interna com a mesma mercadoria, é positiva, de modo que a receita referente àquela transação se reparta entre as unidades de origem e de destino.

O STF já se posicionou sobre o tema, no sentido de que, “Os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa privativa ou concorrente para retaliar outros entes federados, sob o pretexto de corrigir desequilíbrio econômico” (STF, ADI 4705 MC-REF, rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, fev. 2012).

Diversos problemas surgem através dessas práticas, e alguns já existentes são acentuados, como os índices de desemprego em regiões “não atrativas” à indústrias, pois há estados que oferecem incentivos fiscais mais benéficos.

O problema se agrava quando a competição se torna específica à uma ou algumas empresas de interesse específico para algum Estado. Segundo explicou o ex-

ministro da Fazenda, Joaquim Levy (BATISTA, *apud*, 2018), na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado:

“Quando o objetivo é tirar uma empresa [já] existente de um estado para outro, a guerra fiscal é poderosa, porque o estado onde essa empresa está não pode, muitas vezes, replicar o benefício fiscal para todas as outras empresas que estão ali, seria muito caro. Mas, para atrair novos [empreendimentos], tem havido indicações de que a guerra fiscal, às vezes, é menos eficiente, porque o estado [economicamente] maior tem mais capacidade de exercer isso”.

4 TENTATIVAS DE SOLUCIONAR A GUERRA FISCAL

A Guerra Fiscal traz consequências econômicas para todo o país, porém seus efeitos são visualizados de forma mais acentuada nos entes federativos mais fracos economicamente, que não conseguem contrabalancear os incentivos vindos de outros estados economicamente superiores.

Dessa forma, a Guerra Fiscal acentua ainda mais a discrepância econômica entre os estados.

Visando minimizar este problema, várias tentativas foram e vem sendo realizadas. Dentre elas, a Constituição trouxe algumas regras que regulavam a concessão de benefícios fiscais, os quais dependeriam de uma deliberação conjunta de todos os estados envolvidos, fiscalizados e administrados ainda por um órgão responsável, o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.

No mesmo diploma legal, em seu artigo 155, §2º, IV, são estabelecidos limites para as alíquotas do ICMS, devendo estas ainda, serem fixadas mediante resolução do Senado Federal.

Nesse sentido, a situação-problema surgiu de forma gradual, já que a legislação exposta na Constituição não acompanhou a evolução do mercado, principalmente com a ascensão do comércio eletrônico. Quando a CF/88 foi elaborada, ainda não haviam operações virtuais, denominadas e-commerce, logo a legislação sobre o assunto era inexistente (HARADA, 2017).

Na situação em apreço, anterior à criação da E.C nº 87, depara-se com a seguinte legislação:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-à:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Dessa maneira, toda vez que houvesse uma operação interestadual, e no polo passivo houvesse consumidor não contribuinte, a receita era destinada de maneira integral ao estado de origem da mercadoria, acentuado ainda mais a diferença econômica entre os estados produtores e consumidores.

Diante disso, pode-se notar que os valores arrecadados com o ICMS nas operações interestaduais, por serem números altamente expressivos, teriam o condão de melhorar a realidade econômica de um Estado, porém, a forma que a legislação estava estabelecida, acentuava ainda mais essas diferenças econômicas. É o que se extrai do artigo sobre a tributação do consumo, de Valcir Gassen (GASSEN, 2013, [s.p.]):

Outra medida que pode contribuir para a correção de desigualdades sociais é a adoção de uma alíquota proporcionalmente maior para os Estados de destino nas transações interestaduais. Esta opção pode resultar em uma maior transferência de recursos para os Estados menos desenvolvidos da Federação, contribuindo para a redução das distorções regionais observadas no nosso país hoje. Ademais, tal proposta pode trazer reflexos positivos no combate à chamada guerra fiscal, na qual unidades da Federação barganham a instalação de parques industriais em seus territórios através da concessão de benefícios fiscais irregulares para as grandes sociedades empresárias.

Nessa toada, Kyoshi (HARADA, 2017, p.54) leciona que:

Entretanto, a popularização do uso do computador ao longo dos anos mudou completamente o cenário. As vendas não presenciais cresceram vertiginosamente nos Estados produtores, tendo como adquirentes os consumidores localizados nos Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste, além do Distrito Federal e Espírito Santo. Governadores desses Estados e do Distrito Federal, sentindo a perda de arrecadação do ICMS, com intensidade cada vez maior, se uniram e conseguiram firmar o Protocolo 21/2011 que equiparava a uma operação entre contribuintes a venda não presencial feita por um estabelecimento localizado em um determinado Estado para o consumidor final estabelecido em outro Estado, com o objetivo de enquadrar a operação na revogada letra “a” do inciso VII do § 2.º do art. 155 da CF e, por conseguinte, apropriar-se da diferença do imposto. Assim, iniciou-se a guerra fiscal por iniciativa dos consumidores que aderiram ao sistema *e-commerce*.

Dessa forma, nota-se que a categoria de comércio eletrônico sempre esteve em ascensão, devido à possibilidade de o consumidor obter preços mais acessíveis e uma

variedade maior de produtos, diminuindo acentuadamente o consumo interno dos Estados. É o que se extrai dos dados levantados pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ECOMMERCEBRASIL, 2019):

As vendas online são um motor de desenvolvimento econômico. Atualmente, o país conta com 87 mil lojas virtuais, que geram 320 mil empregos diretos e quase meio milhão de empregos indiretos. Além disso, 30% das vendas do setor vêm de pequenas e médias empresas, o que só comprova sua relevância.

Os Estados penalizados com essa forma de tributação, reuniram-se e assinaram o Protocolo ICMS nº 21/11, o qual atribuía a esses estados, parte do valor arrecadado com o ICMS nas operações interestaduais de e-commerce.

Ocorre que, o referido protocolo estabelecia uma forma de arrecadação diferente do texto constitucional, na medida em que tal repartição não estava prevista no antigo art. 155 da C.F.

Nesse panorama, os estados produtores, que não se beneficiariam com o Protocolo, não o assinaram.

Vislumbrava-se então um cenário em que não se sabia a forma que o ICMS seria recolhido, diante das múltiplas legislações estaduais, convênios, legislação federal e protocolos.

O Protocolo ainda versava sobre outros aspectos, como novas hipóteses de incidência e substituição tributária, que acarretaram posteriormente, na sua declaração de inconstitucionalidade por afronta ao princípio da legalidade tributária.

O STF analisou a inconstitucionalidade, onde o ministro Luiz Fux alegou inconstitucionalidade material, na via em que o protocolo faz uma forma de autotutela das receitas do imposto, que não poderia ser regulamentado por esse tipo de norma. Além disso, o ministro afirmou que, ao determinar que se assegure parte do imposto para o estado de destino, o protocolo instituiu uma modalidade de substituição tributária sem previsão legal (ADI 4628/DF, Relator: Ministro Luiz Fux, Plenário do STF, Maioria, Data de Julgamento: 17/9/2014).

Nesse sentido, discorre Kyoshi (HARADA, 2017, p.54):

O referido Protocolo era formal e materialmente inconstitucional, e como tal veio a ser declarada a sua inconstitucionalidade (ADIs 4.628 e 4.713). No entanto, aquele Protocolo inspirou a ação do Congresso Nacional que elaborou a Proposta de Emenda Constitucional nesse sentido, a qual acabou sendo aprovada e promulgada sob o n.º 87, em 16.04.2015.

Retomava-se então ao cenário em que os Estados consumidores não tinham participação dos valores recolhidos nas operações interestaduais não presenciais.

Em decorrência, surge em 17 de abril de 2015 a Emenda Constitucional nº 87/2015, que foi elaborada com intuito de resolver toda a problemática de repartição de receita e findar a Guerra Fiscal.

4.1 EC 87/2015: ALTERNATIVA PARA EVITAR A GUERRA FISCAL

A Emenda Constitucional nº 87 de 2015, por mais sutil que se revele, alterou significativamente as operações interestaduais. Desse modo, a nova redação do art. 155, após a alteração da emenda, recebeu o seguinte texto:

Art. 155. (...)

§2. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-à alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) Ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) Ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

Como pode-se ver, a Emenda trouxe mudanças benéficas aos Estados consumidores, já que a receita pelo diferencial de alíquota (DIFAL) obtida na tributação das operações interestaduais, seriam repartidas entre Estado origem e Estado destino da mercadoria.

Nesse sentido, há de se destacar, que as alíquotas interestaduais, que são aquelas devidas nas operações que começam em um estado, mas tem destino final para outro, são fixadas pelo Senado Federal. O mesmo estabeleceu na resolução 22/1989, 12% de alíquota interestadual como regra e de 7% para as operações efetuadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas ao Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo.

Também, não se leva mais em conta se o consumidor final é contribuinte ou não do imposto, devendo ser aplicado a alíquota interestadual e ao estado destinatário caberá a diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

Assim, não se verifica se o consumidor final é contribuinte ou não do ICMS, já que em ambos os casos, a diferença de alíquotas será destinada ao estado de destino da mercadoria.

Desse modo, ocorrendo uma operação interestadual, dirigida à consumidor final, seja ele contribuinte ou não do ICMS, “aplica-se a alíquota interestadual, definida por Resolução do Senado, nos termos do art. 155, § 2o, IV, da Constituição Federal. Mas, ao Estado do destinatário, caberá a diferença de alíquota entre a interestadual (menor) e a sua alíquota interna (maior)” (PAULSEN, 2017, p.377).

Observa-se então que, a Emenda Constitucional nº 87/15 trouxe uma nova roupagem ao ICMS, mudando significativamente as operações interestaduais. É o que leciona o doutrinador Leandro Paulsen (PAULSEN, 2017, p.377):

No caso dessas operações interestaduais, quando destinada a mercadoria a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, conforme o art. 155, § 2o, VII, da CF, com a redação da EC n. 87/15763., aplica-se a alíquota interestadual, definida por Resolução do Senado, nos termos do art. 155, § 2o, IV, da Constituição Federal. Mas, ao Estado do destinatário, caberá a diferença de alíquota entre a interestadual (menor) e a sua alíquota interna (maior).

A emenda disciplina ainda que, a responsabilidade para o recolhimento dessa diferença, apenas será do Estado destinatário da mercadoria, caso o consumidor seja contribuinte do ICMS, caso não o seja, a responsabilidade será do remetente (PAULSEN, 2017).

Visualiza-se o mesmo entendimento na obra de Kyoshi (HARADA, 2017, p.54):

Essa EC 87/2015 alterou o inciso VII do § 2.º do art.155 da CF, conforme transcrição retro, acabando com a distinção entre destinatário contribuinte e não contribuinte do ICMS. O inciso VIII também sofreu alteração a fim de atribuir a responsabilidade pelo recolhimento da diferença do imposto resultante da alíquota interna e da alíquota interestadual ao destinatário da mercadoria, se contribuinte do ICMS, e ao remetente da mercadoria, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Mesmo que este estudo seja direcionado às operações interestaduais, é importante informar que, se extrai do art. 155, § 2º, V, a, que para as operações internas, não houve mudanças, devendo cada Estado definir sua alíquota, observando o mínimo estabelecido em Resolução do Senado Federal e não podendo ser menores que as alíquotas interestaduais.

Por fim, a implantação do “novo” ICMS e a forma de repartição das receitas, estão dispostos no mesmo dispositivo legal.

É estabelecido no Art. 3º da E.C 87/15, que a referida Emenda passará a ter efeitos, no ano seguinte, passados 90 dias da publicação. Dessa forma, considerando que a Emenda foi publicada em 2015, seus efeitos iniciaram no ano subsequente, em 2016.

Em consequência disso, a partir de 2016, iniciou-se uma repartição da receita obtida, na tributação das operações interestaduais, de forma que tanto o Estado de origem como o Estado de destino da mercadoria participariam da arrecadação.

A divisão dos valores, foi planejada de forma gradativa, no intuito de amenizar a queda das receitas, que antes eram integrais aos estados produtores. Dessa forma a E.C 87/15 trouxe em seu texto, uma progressividade na repartição dos valores. A redação está expressa no art. 99 do ADCT:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

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

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

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

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

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

Conclui-se que, a mudança abarcada pela referida Emenda Constitucional, será gradual, a contar do ano de início em 2015 e finalizando em 2019, quando 100% da alíquota será devida ao Estado destinatário da mercadoria.

No mesmo sentido, Leandro Paulsen (PAULSEN, 2017, p.377) discorre que:

“Mas, por força do novo art. 99 do ADCT, a diferença só caberá integralmente ao Estado de destino a partir de 2019. Durante os anos de 2015 a 2018, a diferença de alíquota será partilhada entre os Estados de destino e de origem na seguinte proporção: 20% e 80% em 2015, 40% e 60% em 2016, 60% e 40% em 2017, 80% e 20% em 2018.

Logo, pode-se identificar que até o ano de 2019 os Estado de destino ficarão com o valor integral do DIFAL, no caso das operações interestaduais em comércio eletrônico, obtido com a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, realizando assim alterações relevante à redação anterior estabelecida na CF/88.

5 A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/15 FOI EFETIVA À RESOLUÇÃO DA GUERRA FISCAL?

Diante ao exposto, vemos que a Emenda Constitucional nº 87/15 rebateu em partes, a problemática que mais incidia sobre a Guerra Fiscal.

Resolveu-se por ela, a destinação de uma parte da receita do ICMS, calculada pela diferença de alíquotas, devida ao Estado origem, em vendas interestaduais à consumidores finais, extinguindo a distinção entre consumidor final e contribuinte, na via em que independentemente do receptor da mercadoria, ocorrerá a divisão de receitas entre o Estado origem e destino.

Alguns doutrinadores concluem ousadamente sobre a efetividade da referida emenda, como Kyoshi Harada (HARADA, 2017, p.54), ao dizer que “A Emenda 87 acabou com essa guerra fiscal”.

Ocorre que, a proposta da referida emenda supriu apenas em parte a necessidade dos estados consumidores, na via em que apenas uma pequena parte da receita do montante do ICMS, o DIFAL, será devido à estes Estados.

Nesse sentido, deve-se recordar que em 2003, houve a inclusão da E.C nº 42/2003, que entre outras alterações, incluiu o § 2º, no Art. 91 do ADCT, o qual apresenta a seguinte escrita:

Art. 91. Art. 91. A União entregará aos Estados e ao Distrito Federal o montante definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela determinados, podendo considerar as exportações para o exterior de produtos primários e semi-elaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o art. 155, § 2º, X, a .

§ 2º A entrega de recursos prevista neste artigo perdurará, conforme definido em lei complementar, **até que o imposto a que se refere o art. 155, II, tenha o produto de sua arrecadação destinado predominantemente, em proporção não inferior a oitenta por cento, ao Estado onde ocorrer o consumo das mercadorias, bens ou serviços.** (Grifo nosso).

Como se vê, a E.C nº 42/2003, orienta o estabelecimento do ICMS, de forma em que a receita obtida pelas transações interestaduais, seja destinada ao estado de destino, com percentual não inferior à 80%.

Torna-se, portanto, evidente que, o DIFAL estabelecido pela E.C. 87/2015, destinado aos Estados de destino da mercadoria, é ínfimo ao se comparar aos 80% da receita integral do ICMS, à que a E.C 42/2003 faz menção. Lembra-se que o DIFAL é calculado pela diferença entre a alíquota do estado de destino e a tarifa interestadual, resultando em um percentual demasiadamente baixo quando se observa as necessidades e reivindicações dos estados consumidores.

Dessa forma, a pretensão dos Estados Consumidores, em participar da repartição da receita do ICMS, está longe de ser atendida.

Outros, propõe medidas que, poderiam atender a pretensão desses Estados. Marcos André Vinhas Catão (VINHAS, 2010) defende que:

Mas no longo prazo, com um correto regime de repartição, guiado por um racional econômico e de lógica estrutural de um imposto sobre valor agregado e plurifásico, ganhariam o país e os agentes econômicos. Tome-se, por exemplo, a Europa. Apesar das milhares de críticas que se dirigem ao IVA europeu, muitas das mazelas que ocorrem aqui não se repetem no sistema comunitário. Trata-se de um regime de repartição bem definido, aperfeiçoado em 2006, e essencialmente de pagamento do imposto no destino

O mesmo autor ressalta que, para que fosse efetivamente implantado um imposto unificado na Europa, o IVA - Imposto Sobre Valor Adicionado, que se assemelha em partes ao ICMS, vários estados-membros centrais e mais industrializados, como Alemanha e Inglaterra, consentiram com a sistemática do imposto, que não os beneficiariam, em prol da unicidade do imposto por toda a região europeia.

Destaca-se que o IVA, como o ICMS, é um imposto que incide sobre a circulação de mercadorias, porém ele é devido no local da compra da mercadoria, sendo que nas operações interestaduais, salvo poucas exceções, a receita integral é devida ao Estado destino.

Segundo Vilma Pinto (MARCHESAN, *apud*, 2019) pesquisadora da área de Economia Aplicada da FGV/Ibre, “O IVA pode diminuir ou acabar com a guerra de impostos entre estados.”

A mesma pesquisadora defende “Uma alíquota única e a cobrança no estado de destino, em vez do de origem, tenderiam a acabar com a Guerra Fiscal”.

Sobre o tema, houve a Proposta de Emenda à Constituição nº 175, de 1995, onde e propôs a extinção de cinco tributos federais (IPI, COFINS, PIS-PASEP, salário-educação, contribuição SESI-SENAI), um estadual (ICMS), e um municipal (ISS), e assim a criação de um novo ICMS unificado, análogo ao IVA.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Emenda Constitucional 87/2015, ao criar o DIFAL e concedê-lo ao Estado destino, resolveu em parte a pretensão dos ditos Estados Consumidores. Observa-se que estes reivindicam uma participação efetiva nas receitas obtidas pela tributação das operações interestaduais, e que o valor obtido pelo diferencial de alíquotas, é demasiadamente inferior aos valores que são devidos ao Estado de origem da mercadoria.

Da mesma forma, a referida emenda não combate efetivamente a Guerra Fiscal, na via em que, se continuará a prática de concessão de benefícios fiscais e modulação da alíquota do ICMS, como forma de atrair empresas à cada Estado, já que mesmo posterior à emenda, o Estado de origem da mercadoria ainda é altamente beneficiado pela forma em que se divide a receita do ICMS.

Deve-se observar, porém que a E.C 87/2015, mesmo não resolvendo definitivamente o grande problema da Guerra Fiscal, ou atendendo à pretensão dos Estados Consumidores, tornou evidente a conclusão que os problemas destacados apenas serão sanados com a efetiva repartição de receitas entre os entes federados.

Para este modelo igualitário na repartição de receitas sobre a tributação do consumo, pode-se basear, para uma possível e futura reforma tributária, a adoção de um imposto unificado, análogo ao IVA, que incide apenas uma vez por todas as etapas de circulação da mercadoria, e é devido ao local de destino desta.

REFERÊNCIAS

BATISTA, Anderson de Sousa. **A guerra fiscal no atual cenário constitucional.** (apud Joaquim Levy). 2018. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/70636/a-guerra-fiscal-no-atual-cenario-constitucional> />. Acesso em: 25 out. 2019.

BRASIL. **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: </ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 24 out. 2019.

BRASIL. **ADI 4628/DF**, Relator: Ministro Luiz Fux, Plenário do STF, Maioria, Data de Julgamento: 17/9/2014. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046> />.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm />.

BRASIL. **Emenda à Constituição 18/1965.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm />. Acesso em: 04 nov. 2019.

BRASIL. **Emenda à Constituição 42/2003.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm />. Acesso em: 02 nov. 2019.

BRASIL. **Emenda à Constituição 87/2015**. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm /> .
Acesso em: 20 out. 2019.
Acesso em: 17 out. 2019..

BRASIL. STF, **ADI 4705 MC-REF**, rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, fev. 2012.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição 175/1995**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14498> />.
Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL. **Resolução 22/1989**. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm />.
Acesso em: 01 nov. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Utopia ou Realidade?**. São Paulo: Quartier, 2008.

ECOMMERCEBRASIL, **E-commerce brasileiro tem alta de 16% de faturamento no 1º trimestre**. 2019. Disponível em: <
<https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/e-commerce-brasileiro-alta-16-faturamento-1o-trimestre> />. Acesso em: 27 out. 2019.

GASSEN, Valcir Pedro Júlio Sales D'Araújo, Sandra Paulino. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**, 2013. Disponível em <<https://doi.org/10.5007/2177-7055.2013v34n66p213> />. Acesso em: 20 out. 2019.

HARADA, Kyoshi. **ICMS Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2017.

Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). **Na contramão do mundo, Brasil tributa mais o consumo, 2016**. Disponível em <<https://ibpt.com.br/noticia/2489/Na-contramao-do-mundo-Brasil-tributa-mais-o-consumo> />. Acesso em 18 out. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 1999.

MARCHESAN, Ricardo - **O que é IVA, tributo único que pode ser criado? Você pagará menos imposto?** 2019. Disponível em <<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2019/09/05/o-que-e-o-iva-imposto-sobre-valor-agregado.htm> />. Acesso em 04 nov. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Guerra Fiscal via ICMS: Controle dos incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “Comunicado CAT 36/2006”**, São Paulo, MP Editora, 2007.

PINTO, Vilma. Pesquisadora da FGV/IBRE, responsável pela cobertura de finanças públicas do Brasil.

POSNER, Richard. **Economic Analysis of Law**. 8. Ed. Nova York: Aspen, 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

SALATI, Paula. **Carga tributária sobe para 33,58% do Produto Interno Bruto**. 2018. Disponível em: <<https://www.dci.com.br/economia/carga-tributaria-sobe-para-33-58-do-produto-interno-bruto-1.790315/>>. Acesso em 10 nov. 2019.

SASCHSIDA, Adolfo. **Como os impostos afetam a o crescimento econômico**. 2012 disponível em < <http://www.brasil-economia-governo.org.br/2011/03/16/como-os-impostos-afetam-o-crescimento-economico/>>. Acesso em: 01 nov. 2019.

VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: Quem Ganha e quem perde**. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/127> />. Acesso em: 24 out. 2019.

VINHAS, Marcos André Catão - **ICMS: cobrança na origem ou no destino?**
Disponível em:
<https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2591:Impostos%20&catid=45:na-midia&Itemid=73 />. Acesso em 04 nov. 2019.