



Qualis A3 ISSN: 2178-2008

ARTIGO

Listas de conteúdos disponíveis em [DOAJ](#)

Revista Processus de Estudos de Gestão, Jurídicos e Financeiros



ICMS, guerra fiscal e a reforma tributária: como a superação desse obstáculo representa a evolução do sistema tributário brasileiro¹

ICMS, Fiscal War and the Tax Reform: how the overcoming of this obstacle represents the evolution of the Brazilian tax system.

Catharina Matoso Cardoso²

<https://orcid.org/0000-0002-4336-8871>

<http://lattes.cnpq.br/3050808023672473>

Centro Universitário Processus, UniProcessus, DF, Brasil

E-mail: catharinamatoso@gmail.com

Jonas Rodrigo Gonçalves³

<https://orcid.org/0000-0003-4106-8071>

<http://lattes.cnpq.br/6904924103696696>

Centro Universitário UniProcessus, DF, Brasil

E-mail: professorjonas@gmail.com



Informações da publicação

ISSN: 2178-2008

Recebido em: 22-02-2026

Aceito em: 12-04-2026

Publicado em: 15-05-2026

Palavras-chave:

Direito Tributário.

ICMS.

Bens.

Serviços.

Guerra Fiscal.

Reforma Tributária.

Keywords:

Tax Law.

ICMS.

Goods.

Services.

Fiscal War.

Tax Reform.

Capitalism

Resumo

O corrente artigo tem por propósito o exame sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços, pormenorizando a legislação competente sobre o assunto, detalhando suas características, passando sob uma análise das categorias de hipótese de incidência, de forma a se compreender como se surge a Guerra Fiscal; momento no qual se estuda o instituto e pondera sobre a sua efetividade, restando comprovado sua ineficácia e prejuízo ao sistema tributário brasileiro. Posteriormente, há um ensaio sobre duas das propostas acerca da reforma tributária, sucessivamente acompanhada sobre a opinião quanto a melhor opção de emenda à Constituição.

Abstract

The former article has as object the study about the Tax over Merchandise and Services Circulation, particularizing the competent legislation about the matter, detailing your characteristics, going through an analyze of the incidence hypothesis categories, in order to comprehend how the fiscal war appeared; moment when studies the institute and ponder your effectivity, remaining verified your inefficiency and damage to the Brazilian tax system. In the sequence, has a rehearsal of two proposals about the tax reform, successively followed up with the opinion about the best option for Constitutional Amendment.

¹ Artigo de Revisão de Literatura elaborado em 2020 como Trabalho de Curso da Especialização em Direito Tributário do UniProcessus, sob a orientação do professor Jonas Rodrigo Gonçalves.

² Graduada em Direito pelo Centro Universitário de Brasília. Também responsável pela revisão linguística e de norma técnica deste manuscrito.

³ Pós-doutor em Direito (Direitos Humanos); Doutor em Psicologia; Mestre em Direitos Humanos (Ciência Política, Políticas Públicas e Cidadania); Licenciado em Filosofia, Sociologia e Letras (Português e Inglês); Especialista em Direito Constitucional e Processo Constitucional, em Direito Administrativo, em Direito do Trabalho e Processo Trabalhista, entre outras especializações em Educação e Letras. Pesquisador sobre Direitos Humanos, Políticas Públicas e grupos vulneráveis.

Dia após dia nos deparamos em todos os noticiários com informações acerca da Reforma Tributária. Seus impactos são inegáveis, e ainda na fase de especulações já podem ser sentidos. A importância e necessidade de uma reforma na tributação de um país é, de fato, assunto para ocupar a capa de todos os jornais, pois não tem nenhum ente federativo e nenhuma pessoa, seja física ou jurídica, que não sintam os impactos auferidos por essas mudanças.

Comparar sistemas tributários ao redor do mundo talvez não seja a melhor opção a se fazer partindo da perspectiva que somos brasileiros e estamos nos comparando com outros países mais desenvolvidos. A geografia do Brasil, sem adentrar na diversidade cultural e multiplicidade de ecossistemas, apenas focando no tamanho geográfico do país e quantidade de habitantes, já demonstra que careceríamos de algo singular, super específico, pois, amiúde, os países paradigmas de sistemas tributários de “dar inveja” são menores e menos populosos que o nosso.

Não obstante, já criamos nossa própria personalidade, isto é, não estamos em 1500, sendo descobertos agora. Já existimos a um bom tempo, já possuímos nossos vícios, em corrupção, por exemplo, e simplesmente não é mais possível começar do zero. Devemos readequar o que já existe, com um longo processo de transição, objetivando o futuro, não o presente, para que em alguns anos, mudanças significativas possam ser sentidas, tanto no combate aos vícios já mencionados, como no bolso da população.

Entretanto, essa ideia é bem mais difícil do que parece. É preciso haver um governo digno de respeito no comando dessa ação, para que não haja desoneração das empresas e a população acabe onerada com cargas mais altas. Para isso, o governo deve escolher um lado, povo *versus* entidades privadas. E por povo, faz-se mister os menos favorecidos e a margem da sociedade, pois esses vivenciam de modo mais intenso os impactos do que a população com renda mais elevada.

Portanto, as dificuldades para implementar uma reforma vão além das mudanças legais, mas também partem do pressuposto da honestidade, confiança e ética dos nossos dirigentes. O que está em jogo pode ser miraculoso ou extremamente desastroso. As interferências políticas – muitas em benefícios próprios – não podem se sobrepor ao interesse daqueles que os elegeram.

Por isso, mais de um projeto visando a mudança de tributação foi formulado, por esferas diferentes da sociedade, de forma que se lograsse um debate e uma reflexão neutra e imparcial do que será melhor para o Brasil, enquanto nação.

E então, surgiram questionamentos: de que forma esses projetos lidam com o ICMS, e como abordam a temática da Guerra Fiscal; quais as soluções apresentadas; e qual a verdadeira eficácia da reforma ao combate desses problemas, que são quase intrínsecos a nossa história?

Assim, a aspiração deste artigo é dar um contexto simplificado, mas eficaz, do que é o ICMS, qual a sua serventia, quais são suas hipóteses de incidência e de que modo elas criam e definem esse imposto, de forma que todas essas explicações possam esclarecer a razão pela qual irrompe a Guerra Fiscal.

Logo, progride-se para a reflexão da Guerra Fiscal, contextualizando seu conceito à realidade prática observada no Brasil, detalhando todos os conflitos intrafederativos e também o conflito entre o Estado e seus contribuintes. É preciso entender que o objetivo de desenvolvimento buscado por esse mecanismo é ineficiente e só gera impasses, devida à má gestão dos recursos públicos.

Nessa linha, se encaminha para a análise de dois projetos de propostas de emendas à Constituição, que alteram o sistema tributário brasileiro, visando sempre o futuro da

população e do país, com a pretensão de que as próximas gerações encontrem um lugar melhor para viver.

ICMS, Guerra Fiscal e a Reforma Tributária: como a superação desse obstáculo representa a evolução do sistema tributário brasileiro

Em um momento político favorável a mudanças, contemporâneo da Reforma da Previdência, e com a grande probabilidade de presenciar, em pouco tempo, a Reforma Tributária, um assunto de notável interesse público é posto à tona, uma vez que necessita urgentemente de ser reparado e regularizado: a Guerra Fiscal do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços.

Este problema que assombra os cofres públicos não é recente. Lamentavelmente é uma prática arcaica dentro de nossa administração, motivada pelos mais diversos pretextos, que ganhou destaque, e de certa forma, amparo legal, por efeito da maleabilidade das leis estaduais com nexos ao controle tributário.

O que é necessário enfatizar, é que esta é uma situação atual, que merece a fiscalização e atenção devidas, pois suas consequências são prejudiciais para todos os brasileiros, tendo em vista que enfraquece o país enquanto federação, visto que a rivalidade entre os estados e municípios acarreta em danos muito sensíveis, pois na tentativa de melhorar a qualidade de vida de seus cidadãos, a rivalidade e disputa de tais entes acaba prejudicando a o bem-estar de todos os consumidores, principalmente daqueles que vivem nos estados menos privilegiados. Para poder compreender do que se trata a Guerra Fiscal, primeiramente, é vital entender o imposto que dá origem a esse problema.

O ICMS é a sigla utilizada para denominar o “Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços”, que incide sobre o consumo, isto é, coletado a partir de bens e serviços, e está previsto no artigo 155, inciso II e parágrafos 2º ao 5º da Constituição Federal, na Lei Complementar 87, de 1996 – denominada Lei Kandir; na Lei Complementar 24, de 1975, que versa sobre os acordos celebrados entre todos os estados para evitar a Guerra Fiscal, através da elaboração de convênios, mas que infelizmente é desrespeitada; e no Decreto-Lei 406, de 1968.

Este é o “imposto com a maior arrecadação tributária nacional, por volta de 20,80% da arrecadação tributária total, e 6,96% do PIB, no ano de 2014” (HABLE, 2016), e por isso sua serventia deve restar bem clara. Portanto, logo de início, deve-se fazer a análise dos aspectos das hipóteses de incidência tributária do ICMS.

Dentro do estudo do Direito Tributário, há uma divisão das hipóteses de incidência em cinco categorias: (i) material; (ii) temporal; (iii) espacial; (iv) pessoal; (v) quantitativo (HABLE, 2016). Antes de adentrar no que seriam cada uma delas, é importante destacar que a expressão “hipótese de incidência” titula o cenário necessário para o advento da obrigação tributária, ou seja, mediante previsão em abstrato na letra da lei, é plausível pormenorizar cenários que possuirão aptidão para produzir efeitos quando ocorrer a subsunção.

Em outras palavras, é indispensável que haja a previsão do imposto anteriormente ao seu cometimento, para que o ordenamento jurídico possa ser tutelado, visto que na seara do Direito Tributário e do Direito Administrativo, diferente dos outros ramos, em conformidade ao princípio da legalidade, o particular apenas pode agir consoante à determinação expressa da lei. Assim, a hipótese de incidência vai ser a própria lei específica, com seus aspectos devidamente tipificados.

Isto posto, fica fácil compreender que o aspecto material corresponde à descrição de uma ação que está presente na norma, isto é, o fato gerador. No caso do ICMS, este é

um imposto que incide sobre todas as operações que envolvem a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, os serviços de comunicação, a importação de mercadoria do exterior e os serviços prestados no exterior, conforme o artigo 2º da Lei Kandir, Lei Complementar 87, de 1996, e o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal.

Tais operações são referidas como àquelas que envolvem negócio jurídico mercantil, e não apenas sobre a simples mercadoria ou quaisquer espécies de circulação. (MELO, 1998, p.11).

Deste modo, tira-se a conclusão de que o fato gerador é “uma situação abstrata, descrita na lei, e a partir do momento em que se concretiza enseja o nascimento da obrigação tributária” (HARADA, 2007, p. 491), estando tal ensinamento devidamente embasado como previsto no artigo 114 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), que diz que o fato gerador é o caso estipulado na lei como primordial para o seu acontecimento.

O segundo aspecto é o temporal, que diz respeito ao ápice da ocorrência do fato gerador, e marca o nascimento da obrigação tributária. Essa conjuntura corresponde à saída do produto do estabelecimento do contribuinte, ainda quando para outro estabelecimento do mesmo dono (MELO, 2019), ou o começo da prestação da atividade. (SOUZA, 2020).

É crucial clarificar que este é um imposto em que diversas atividades podem ser tributadas, pois correspondem a incidência do fato gerador, logo, essa definição sobre o instante do egresso da mercadoria da empresa é a mais genérica, que serve como exemplo para facilitar a compreensão sobre uma matéria densa. Essa concepção encontra respaldo no inciso I do artigo 116 do Código Tributário Nacional

O aspecto espacial é a terceira hipótese de incidência, e versa sobre onde, em que local, se reputa verificada a ocorrência o fato gerador (território do ente tributante com competência impositiva) (HABLE, 2016). Esse aspecto anda junto com o temporal, no sentido de que se comunicam e que apresentam múltiplas opções, mas não necessariamente correspondem ao mesmo lugar geográfico.

Esse quesito será de extrema importância no âmbito da Reforma Tributária, uma vez que, da maneira como está sendo aplicado agora, serve como um estímulo para que práticas corruptivas sejam estabelecidas.

A resposta para a presente questão está no artigo 11 da Lei Kandir, que lista especificadamente todos os locais da operação que implicam na arrecadação do imposto e fixação da instalação competente, e no artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, da Constituição Federal.

A quarta hipótese de incidência é a mais conspícua a olho nu, pois revela quem é o sujeito passivo e ativo da obrigação. Trata-se, portanto, do aspecto pessoal. Aqui se questiona quem é o contribuinte – devedor – e quais são as características para sê-lo; e quem é o credor da obrigação tributária, ou seja, de quem a lei vai efetivamente cobrar o imposto e de quem é a competência para efetuar essa cobrança.

No artigo 4º da Lei Kandir, em respeito à Constituição, está pormenorizado quem é o devedor do ICMS (BRASIL, 1996):

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Os requisitos de habitualidade ou frequência e volume, contudo, não são indispensáveis para a constituição do contribuinte, uma vez que “devida será a cobrança de ICMS de pessoa física que venha a importar mercadorias ou bens para seu uso próprio ou não, ainda que sem caráter de habitualidade e sem exercer o comércio”. (HABLE, 2016).

Já com relação a quem é o competente para tributar, o *caput* do artigo 155 da Constituição Federal refere-se aos Estados e ao Distrito Federal, que dispõem de autonomia tributária nas operações internas que são variáveis de acordo com as mercadorias ou serviços prestados, para determinar as alíquotas e concederem benefícios aos contribuintes, como o determina o parágrafo 2º, nos seus inciso IV e XII, alínea g, do artigo supracitado da Carta Magna. (BRASIL, 1988):

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A última hipótese, e talvez a mais complexa, é o aspecto quantitativo, que versa sobre o valor se deve saldar (alíquota x base de cálculo). A “alíquota a ser aplicada, tanto nas operações internas, quanto no desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas, são aquelas previstas na legislação interna de cada ente tributante”. (HABLE, 2016).

Este é um imposto plurifásico, incidindo em todas as operações e fases de circulação (GODOI, 2017), é nessa parte que se extrai a conexão para a existência da Guerra Fiscal, uma vez que está é definida como sendo a disputa entre estados ou municípios por intermédio do consentimento, de forma unilateral, de benefícios fiscais.

Segundo o princípio da não cumulatividade, a tributação não ocorre sobre o valor agregado no produto (montante de outros impostos pagos vinculados ao mesmo item nos estágios anteriores ao processo produtivo), mas sim relativamente à monta total da operação, isto é, compensa o valor recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação ora considerada. (RIBEIRO, 2007).

Em outras palavras, o valor parâmetro pelo qual o ICMS será calculado é o resultado da dedução do valor agregado com o valor da produção, em outros termos, o montante do imposto cobrado anteriormente é compensado com a operação ou prestação seguinte. (BARROS, 2012).

Isso posto, é visualizado uma interferência na arrecadação do ICMS, considerando que a produção será realizada no estado que oferecerá os benefícios fiscais. Como regra geral, a alíquota interestadual a ser paga por esse estado será reduzida, o que sobrecarrega o estado de destino, pois acabam sendo deslocados quotas dos encargos dos incentivos efetuados para os estados que importam serviços tributados ou produtos.

Deste modo, a retirada de investimentos pelos estados menos desenvolvidos dos “mais desenvolvidos, com incentivos e estímulos ilegais, que foram suportados, não por quem os concedia, mas pelos Estados receptores de seus produtos” (MARTINS; CARVALHO, 2014), não colabora para o investimento de políticas públicas nos estados que necessitam de investimento, apenas sobrecarregando outros entes federativos.

Além do mais, esse mecanismo de investimento afeta a livre concorrência das empresas, pois, uma vez que é imposta a concessão de benefícios de um estado a outro, configura-se a perda de uma chance de outro estado se valorizar ao sediar uma empresa, de maneira leal.

Está é a principal intenção de um estado ao se sujeitar à prática da Guerra Fiscal: o desenvolvimento de sua região com maior geração de empregos e renda, servindo como atrativo para que cada vez mais outras empresas escolham seu estado para situar a base de produção, sendo esse um ciclo vicioso.

O problema da desigualdade econômica entre as regiões do país se faz presente mais uma vez, e a escassez de políticas públicas desenvolvimentistas colabora para a tomada de decisões ilegais, sendo um entrave para o crescimento do Brasil, de modo que cabe aos governos estaduais iniciarem seus próprios projetos de programas de atração de investimentos, fazendo uma espécie de planejamento tributário.

Esse posicionamento serve de tela para descrever o conceito de “Guerra Fiscal”. Nota-se, portanto, uma disputa fiscal no contexto federativo (entre os entes da federação) no que tange à gerência de suas políticas industriais, com a intensificação de práticas concorrenciais extremas e não cooperativas na esfera dos estados e, inclusive, dos municípios. (FERNANDES; WANDERLEI, 2000).

Em outras palavras, pode-se dizer que são as disputas para estipular aquele que será o responsável por propiciar os melhores incentivos fiscais, entre estados e municípios, de modo que grandes empresas se estabeleçam ali, em sua região.

Portanto, os objetivos almejados são a obtenção de investimentos que dinamizem a economia local, gerando emprego e renda, isto é, a pretensão é que a presença das empresas nos perímetros locais traga consigo a valorização de todo o estado.

Logo, é necessário estimular para as empresas privadas créditos especiais alusivos ao ICMS e ISS, por meio da outorga de benefícios fiscais, que englobam tanto a isenção de impostos como a oferta de infraestrutura com dinheiro público.

Esta prática tem início quando a Constituição Federal anui que os estados gozassem de autonomia para tutelar seus planejamentos de cobrança privativos. Contudo, tal prática viola a Lei Complementar 24, de 1975, que foi recepcionada pela Constituição, de 1988. O consentimento de incentivos fiscais sem evidência em convênios, pactuado entre as unidades da federação, não é compatível com a letra da referida lei.

Com a flexibilização conferida pela Constituição, houve a regionalização do ICMS, fazendo com que surgissem vinte e sete legislações estaduais, tornando mais melindrosa a assimilação e a serventia do Imposto sobre Valor Agregado (BARROS, 2012), dado que a unanimidade de vinte e sete estados em aceitar a concessão de benefícios em detrimento de alguns, é uma realidade utópica, de extrema dificuldade prática.

No parágrafo 2º do artigo 2º da Lei Complementar 24, de 1975, é imposto parecer unânime de todos os estados, para fins de concessão de benefícios atinentes ao ICM (entendimento devidamente reaproveitado para o ICMS), por meio da formalização de convênios em reuniões, as quais existiriam representantes de todos os estados e do Distrito Federal.

A inobservância desses preceitos acarretaria na (i) nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria, e na (ii) exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente, de acordo com os incisos do artigo 8º da mesma lei.

O convênio é o instrumento que viabiliza que o acordo entre todos os estados seja celebrado, com o intuito de evitar a Guerra Fiscal. Previsto na Lei Complementar 24, de 1975, o convênio se torna o “instrumento para que sejam preparados os diplomas legislativos estaduais para concessão dos benefícios fiscais”. Contudo, o que dificulta sua existência são as “proporções incontroláveis sem previsibilidade de entendimentos pacificadores” que a Guerra Fiscal tomou. (BARROS, 2012).

A “unanimidade exigida para concessão de incentivos, estímulos ou benefícios fiscais de todos os Estados e Distrito Federal é cláusula pétrea constitucional”, uma vez que, caso um estado se opusesse a concessão de incentivos fiscais de ICMS de outra unidade federativa, sob a escusa de que lhe prejudicaria diretamente, seria configurada a abolição do pacto federativo, preservando-se uma “federação apenas formal”. (MARTINS; CARVALHO, 2014).

Conquanto, há outros autores que admitem que a aprovação por unanimidade não é um pressuposto que deve estar presente com tanta rigidez, sendo admissível sua mitigação em vista de situações peculiares, como, por exemplo, quando possuir a finalidade de restringir as discrepâncias socioeconômicas dos estados (MARTINS; CARVALHO, 2014). Contudo, ainda estaria a obrigatoriedade do convênio a ser celebrado pelo Conselho Fazendário e ratificado pelas assembleias legislativas estaduais presente, sendo desnecessária apenas a unanimidade de aprovação.

A Lei Complementar 24, de 1975, foi elaborada com inspiração na Constituição de 1967, tendo por base um ambiente absolutamente distinto do contemporâneo à criação de Constituição Federal, de 1988, a qual recepcionou tal lei.

Assim, a concepção da ideia formulada ao tempo da elaboração da lei não acompanhou o desenvolvimento da sociedade, se tornando, dessa forma, “o convênio apenas o meio e passaporte para que os estados fizessem suas leis”. Os benefícios foram concedidos sem a homologação pelos convênios, restando apenas o desprezo a este instrumento, mas ainda assim de forma legítima, em razão ao respeito às leis estaduais.

Logo, tem-se o nascimento da Guerra Fiscal na desigualdade interestadual, pela falta de políticas públicas por parte da União para o desenvolvimento e equilíbrio regional, consolidada na prática dos estados em conceder benefícios fiscais variados, se utilizando de sua competência constitucional sobre o ICMS, mesmo sem homologação por convênio através do Conselho Nacional de Política Fazendária.

Isso posto, fica clara a importância de políticas públicas de desenvolvimento regional, pois a problemática da Guerra Fiscal precisa ser vista como um todo, e não exclusivamente como a outorga de benefícios e incentivos fiscais. A amplitude de observação deve ser vasta, de forma que se possa contemplar mais práticas que desvirtuem a organização e a justiça. Deve-se observar o lado mais fragilizado de toda essa disputa entre os entes federativos, que é o próprio consumidor.

Um ponto muito importante é levantado: a antiguidade do emprego de dispositivos fiscais na galeria de políticas de desenvolvimento regional. Destarte, “o que é novo e polêmico, no caso brasileiro, é o cenário em que a competição passou a ser travada, à falta de meios de regulação capazes de atenuar seu impacto negativo sobre as relações federativas”. (LIMA, 2008).

O Supremo Tribunal Federal reiteradamente decide pela inconstitucionalidade de normas que não atendem a regra de unanimidade imposta pela Lei Complementar 24 de 1975. Em suas decisões, encontra-se fundamentos na ofensa aos artigos 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra g, da Constituição Federal.

Este assunto é de tamanha importância, a nível nacional e social, que já se tornou repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, conforme jurisprudências existentes.

Contudo, tais decisões, mesmo extremamente importantes para o combate à Guerra Fiscal, não geram o respeito a ser esperado por deliberações proferidas pela instituição com o maior grau de hierarquia nacional.

Longe disso, despertam o sentimento de insegurança jurídica tanto para os estados que fornecem benefícios fiscais do ICMS, como para os contribuintes beneficiários, que se

veem na iminência de serem cobrados pelos estados concedentes dos benefícios. (BARROS, 2012).

Este cenário de desarmonia produz efeitos em diversas esferas sociais. Sob à luz do ponto de vista econômico, “todo o ICMS utilizado pelos últimos cinco anos como renúncia fiscal teria que ser devolvido” (BARROS, 2012), prática que causaria consequências financeiras gravíssimas às empresas, uma vez que, com os recursos do benefício fiscal, investimentos foram feitos. A necessidade de arcar com a devolução desses recursos pode prejudicar, em primeira escala, os trabalhadores, que sofreriam as consequências do corte de gastos das empresas para arrecadar a quantia necessária.

Do ponto de vista político e jurídico, instaurar-se-ia um conflito entre os entes federativos e seus contribuintes, assim como a insegurança e desconfiança, respectivamente, pois “situações que até então eram de regularidade por cumprimento estritamente legal, passariam a ser de irregularidade e de sujeição as consequências de penalidades”. (BARROS, 2012).

Dessa maneira, nota-se que o tratamento conferido aos benefícios já concedidos é extremamente delicado, pois daí surgem diversas preocupações com consequências imprevisíveis, mas, com certeza, preocupantes a nível nacional, colocando a população em uma situação de extrema vulnerabilidade, pois é o consumidor final que suporta todos os encargos da Guerra Fiscal.

Por consumidor final faz-se alusão não só àquele que obtém de modo direto o produto, mas também àqueles que de algum modo são impactados com os efeitos da Guerra Fiscal, como os moradores dos estados que necessitam desesperadamente de desenvolvimento e os trabalhadores das empresas, já que a desigualdade econômica, advinda das disparidades socioeconômicas dos estados, é uma realidade no Brasil.

Nesse sentido, faz-se uma análise precisa da situação, que envolve o embate entre direitos e interesses públicos e privados:

Cumprir à luz do princípio da proporcionalidade e da razoabilidade que; qualquer aprovação venha a ser com modulação de efeitos, pois tratar com efeito ex-tunc seria causar um caos na ordem tributária e ressurgir com uma nova batalha jurídica com proporções desastrosas e quiçá até maiores do que a Guerra Fiscal atual. (BARROS, 2012).

Para acrescentar tal raciocínio acerca da relação jurídica:

A relação jurídica tributária é complexa, pois abrange um conjunto de direitos e deveres do Fisco e do contribuinte. A Fazenda Pública tem o direito de exigir do contribuinte o pagamento do tributo e a prática de atos necessários a sua fiscalização e determinação; mas tem o dever de proteger a confiança nela depositada pelo contribuinte. (TORRES, 2010).

Em vista disso, o Senado aprovou a Lei Complementar 160, de 07/08/2017 (BRASIL, 2017), que, conforme sua ementa:

Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

A redação adotada anui que os estados e o Distrito Federal, ainda mediante convênio, possam a deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, reinstituir os incentivos e benefícios que perduram-se em vigor, e em substituição a unanimidade de votação de todos os estados, irá se aprovar com o voto de dois terços das unidades federadas, ou um terço dos estados de cada região do país.

Já era necessária uma mudança à exigência de unanimidade prevista pela Lei Complementar 24, de 1975, uma vez que essa era uma medida utópica, descabida e ultrapassada, pois é evidente que sempre haveria um estado que alegaria prejuízo e iria se contrapor à aprovação do benéfico para outro estado.

A unanimidade para a aprovação do convênio demonstrava um descrédito dos estados ao próprio ordenamento jurídico, que por sua vez, gerava uma desconfiança por parte da sociedade e uma afronta à repartição dos poderes, pois o Supremo Tribunal Federal não é capaz, muito menos tem competência, de legislar no âmbito de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sobre a legalidade ou não de concessão unilateral de benefícios fiscais. Ainda que fosse o instrumento hábil, seria extremamente inviável o julgamento de todos os benefícios concedidos por todos os vinte e sete estados do país.

Contudo, a aprovação da Lei Complementar 160, de 2017, não se configurou satisfatória para cessar com a Guerra Fiscal, pois ainda prevê a existência de legislações estaduais e aprovação mediante convênio. Por conseguinte, esta não é a elucidação congruente e legítima para extinguir esse vício.

Um dos grandes problemas do Brasil, sem adentrar no mérito da corrupção, é a disparidade existente entre o ordenamento jurídico e a realidade social. Muitas vezes são criadas leis que pouco se enquadram às necessidades da população. Mais difícil ainda é a concepção de políticas públicas, que tem sua importância cada vez mais mitigada pelos governos, seja no âmbito federal, estadual ou municipal.

A renda gerada com a receita do ICMS é inteiramente destinada para o orçamento dos estados, não sendo repassado à União. Isso serve para enfatizar como a obrigação legal e a realidade prática da arrecadação deste imposto, nos dias atuais, são profundamente distintas, e demandam uma regulamentação que seja, na medida do possível, mais próxima da realidade, já que o consumidor, direto ou indireto, não consegue observar ou usufruir o retorno esperado por meio do recolhimento deste tributo.

É primordial que essa Guerra Fiscal seja sucedida por políticas públicas de desenvolvimento regional de maior solidez. Dessa maneira, a sociedade passará a reconhecer os investimentos providos mediante pagamento de seus impostos, ainda que os consumidores não efetuem o pagamento desse tributo diretamente à Receita Federal.

O ICMS “deveria ser, no Sistema Brasileiro, um tributo Federal ou centralizado, como ocorre na esmagadora maioria dos países que adotam a técnica do valor agregado” (MARTINS; CARVALHO, 2014), ou seja, propõe-se a unificação da legislação desse tributo, pensamento extremamente contrário ao que se observa atualmente, em que cada estado e o Distrito Federal possuem legislação própria, totalizando assim, vinte e sete.

É na esteira desse pensamento que se propõe a Reforma Tributária, frente à necessidade constante e urgente de mudança da relação jurídica tributária, para que esta possa conceder mais confiança ao contribuinte e beneficiar aquele que atualmente é o maior prejudicado com a Guerra Fiscal.

Antes mesmo de iniciar esse tópico é preciso enfatizar, e de certo modo esclarecer, que as políticas públicas de desenvolvimento regional sempre serão indispensáveis. Até mesmo porque uma Reforma Tributária não é feita do dia para a noite, levando muitos anos até que seja efetivamente concluída, como o planejado.

Durante o período de transição, sem redução da carga tributária, é primordial que haja investimento social, para que tanto as pessoas como os estados e municípios estejam cada vez mais preparados para suportar as inovações, que com certeza provocarão um impacto financeiro significante.

É com esse sentimento de justiça, buscando o fim da Guerra Fiscal, juntamente com a reconhecimento de que o atual modelo tributário é falho, complexo e burocrático, e inspirado nos moldes de países mais desenvolvidos, que propostas de reformas tributárias são elaboradas por diversas fontes.

O governo está apresentando seu projeto, tendo sido disponibilizada a primeira parte da reforma tributária, programada para ser denotada em três etapas. O Projeto de Lei Ordinária de nº 3.887/2020 – proposta do governo pelo Ministro da Economia, Paulo Guedes – propõe a implementação de uma contribuição sobre pagamentos, nos protótipos da extinta Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira, mais conhecida como CPMF. Vale frisar que essa contribuição sempre foi muito polêmica, e permanece produzindo controvérsias e debates entre a população e seus representantes, o que pode significar um impasse para a sua aprovação.

O texto do ministro Paulo Guedes sugere um modelo completamente novo de tributação, através da unificação de cinco tributos em um, com a criação da Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS). Esses tributos seriam: (i) Confins sobre receitas; (ii) Confins sobre importação; (iii) PIS/PASEP sobre receitas; (iv) PIS/PASEP sobre importação; e (v) PIS/PASEP sobre folha de salários.

Essa proposta se difere plenamente das demais, que possuem abordagens similares, diferindo em pontos específicos. As duas principais propostas que tramitam hoje na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, são as Propostas de Emenda à Constituição números 45/2019 e 110/2019. A palavra de ordem de ambas as propostas é simplificação, que acontecerá mediante a unificação dos tributos incidentes sobre o consumo.

A Proposta de Emenda à Constituição 45/2019 (PEC 45), de autoria do deputado Balei Rossi do MDB/SP, representa o projeto da Câmara dos Deputados, já aprovada na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, e se encontra hoje aguardando parecer do Relator na Comissão Especial, conforme ficha de tramitação no sítio da Câmara Legislativa. O texto base desse projeto tem como referência o programa elaborado pelo Centro de Cidadania Fiscal e pelo economista Bernard Appy, tendo como objetivo propor uma reforma do modelo de tributação brasileiro sobre bens e serviços, substituindo cinco tributos incidentes sobre o consumo, por um único, que seria o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), e um Imposto Seletivo.

Os tributos substituídos seriam três federais, IPI, PIS e Cofins; um estadual, ICMS; e um municipal, ISS. Com isso, se criaria o IBS, imposto de competência tributária federal, instituído por meio de lei complementar. Esse imposto tem sua inspiração no Imposto sobre o Valor Agregado, utilizado na maioria dos países para tributar o consumo de bens e serviços, aparecendo como uma opção para simplificar o pagamento e o recolhimento de impostos, de modo a frustrar a arrecadação em efeito cascata.

Esse efeito cascata expressa que a arrecadação é concernente sobre todas as etapas do processo de fabricação do produto cumulativamente, isto é, de forma a recair no pagamento do imposto que já foi previamente pago na fase anterior, isso porque o ICMS é um imposto plurifásico, isto significa que “pode incidir sobre mais de uma etapa do processo produtivo”. (GODOI, 2017).

A ideia da gênese de um imposto único é simplificar o sistema tributário brasileiro, que hoje é extremamente defectível, sem refrear a autonomia dos entes federativos na gestão de suas receitas. (BRASIL, 2019, p. 31).

Deve ser dada atenção às alíquotas do IBS, em que cada ente federativo dispõe de aptidão excepcional para fixar sua própria parcela por meio de lei ordinária, criando uma espécie de “sub-alíquota”. É importante destacar que cada ente terá sua parcela específica na arrecadação, uma vez que é conferida autonomia plena para a sua fixação. Em outros termos, é como se cada ente possuísse seu imposto próprio, o que lhes confere independência para gerir suas receitas.

A base de cálculo do tributo para o contribuinte será a alíquota final, ou única, composta da soma das alíquotas federal, estadual e municipal, isto é, uma base uniforme em todo o país. Assim dizendo, o IBS será um imposto centralizado, de modo que para o contribuinte será um único imposto, entretanto, com competência dos três entes federativos. (BRASIL, 2019, p. 32).

Dessa forma, percebe-se que o modelo proposto deseja que todo o processo de tributação se torne cada vez menos complexo para o pagante, mas sem abdicar da independência dos entes federativos na gestão de suas receitas, estando consoante com a Constituição Federal, e sem ferir nenhuma cláusula pétrea.

Como instrumento de complementação, será criado o Imposto Seletivo, de competência federal, que possui índole extrafiscal, já que recairá sobre bens, serviços ou direitos específicos cujo intuito seja desestimular o consumo, a título de exemplo, cigarros e bebidas alcoólicas, com a incidência de uma maior tributação nesses produtos. (CORREIA NETO *et al*, 2019. p. 7).

A respeito dos incentivos fiscais, a PEC 45 não prevê nada sobre o tema, e não permite concessão de benefícios fiscais, pois pretende-se evitar que setores específicos procurem por tratamento diferenciado. Os pretextos que conduziram a esse veredito estão amparados no enfrentamento à Guerra Fiscal, que luta contra desvios competitivos e alocativos.

Há algumas distorções estruturais dos tributos, como a fragmentação da base de incidência, a cumulatividade sobre o valor adicionado e um terceiro que será abordado adiante. (BRASIL, 2019, p. 24, 25). A concessão de regimes especiais, benefícios fiscais e exceções de forma desproporcional, acentua a deturpação do sistema brasileiro de tributação, visto que induzem efeitos econômicos indesejados, por meio da legitimação de mecanismos de organização, produção e comercialização de serviços que levam em conta não a efetividade de fabricação, mas, sim, quais incentivos fiscais são mais favoráveis à empresa, e não ao contribuinte. Esta, é a guerra travada que se pretende dismantelar.

A terceira distorção é sobre o local da cobrança do tributo. Hoje, ela ocorre onde há a produção, isto é, local da origem. Isso é muito nítido na percepção do ICMS nas operações interestaduais e no ISS nas operações intermunicipais, com o recolhimento preeminentemente na origem. Com a PEC 45, ela passa a ser o local de destino.

Por isso, hoje, o estado ou município que oferecem melhores condições e garantias tributárias se tornam mais atrativos para a instalação das fábricas de produção, pois o imposto é cobrado no local de origem. Essa prática apenas onera o contribuinte, não gera os efeitos de investimentos sociais desejados, pois não há políticas públicas adequadas à essa destinação, aumentam a insegurança jurídica, reduzem a produtividade, aumentam o contencioso e custos de conformidade e impedem a transparência da carga tributária, que são cobradas das empresas, mas suportadas pelo consumidor. (BRASIL, 2019, p. 24-25).

Para finalizar, as duas características mais importantes da PEC 45 são a uniformização das alíquotas “para todos os bens e serviços e a vedação a qualquer benefício fiscal no âmbito do IBS”. (BRASIL, 2019, p. 30). Além dessas considerações, a proposta apresenta como principais temáticas a recuperação da base tributária, restauração do princípio da não cumulatividade, simplificação e uniformização das alíquotas e eliminação das isenções e privilégios. (FARIA, 2019).

É de extrema importância ressaltar o motivo pelo qual não se deve conceder tantos benefícios fiscais: simplesmente para evitar que novos tipos de Guerra Fiscal existam, e que a atual se mantenha.

Para que haja um desenvolvimento regional decente, deve-se haver políticas públicas adequadas, de modo que a alocação de recursos da União seja destinada onde há urgência. Por isso, o trabalho não se encerra na Reforma Tributária. Para que esta ocorra conforme o planejado, é preciso um esforço conjunto para que a legislação infraconstitucional seja desenvolvida de modo a preencher as lacunas deixadas, complementando os pontos principais, servindo de suporte.

É dessa forma que uma parte do imposto pago por famílias carentes será devolvido a elas por meio de mecanismos de transferência de renda (BRASIL, 2019, p. 31), pois os tributos sobre consumo têm a função de financiar políticas públicas.

Por sua vez, a Proposta de Emenda à Constituição 110/2019 (PEC 110), que repete textualmente a PEC 293/2004, de autoria do ex-deputado Luiz Carlos Hauly, e que teve seu texto aprovado na Comissão Especial da Câmara dos Deputados em 2018, é apresentada pelo Senado Federal, como iniciativa dos senadores e senadoras, e hoje aguarda aprovação na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, tendo sido encaminhado ao Relator para análise, conforme sítio do Senado.

A proposta da PEC 110 cria um imposto que também incide sobre o consumo, o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), mas ele substitui nove tributos, sete federais, IPI, PIS, Confins, IOF, Pasep, Salário-Educação, Cide-Combustíveis; um estadual, ICMS; e um municipal, ISS.

Esse IBS terá competência estadual, sendo instituído por intermédio do Congresso Nacional, mas, sobretudo, pelos representantes dos Estados e Municípios, que terão poder de iniciativa reservados para a propositura.

Haverá uma alíquota padrão fixada por lei complementar, que será aplicada de modo uniforme. Contudo, dependendo do bem ou serviço, é possível que haja a fixação de alíquotas diferenciadas.

Relativamente à partilha da arrecadação do IBS, o produto será fracionado entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios mediante outorga dos recursos a cada ente federativo em conformidade com o percentual previsto na Constituição sobre a receita bruta do IBS. (CORREIA NETO *et al*, 2019. p. 4).

Como forma de complementação, será criado um Imposto Seletivo, de competência federal, com índole arrecadatória, que recairá sobre produtos como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes de qualquer origem; gás natural; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações; bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. (CORREIA NETO *et al*, 2019. p. 6).

Esse IBS também busca a variação do local da cobrança, deixando de ser na origem para ser tributado no destino. Para alguns setores produtivos e algumas atividades econômicas específicas, será permitida a concessão de incentivos fiscais, como, por exemplo, para as áreas de alimentação básica, saneamento básico e educação infantil, sob o pretexto de incentivar o início da cadeia produtiva ou a manutenção dos serviços

básicos, com o intuito de ser ofertado por um preço razoável. Com relação aos benefícios fiscais, seriam mantidos os atualmente existentes.

As duas propostas apresentam características similares, como a manutenção da carga tributária; a mudança da forma de cobrança para o consumo, e não mais na produção; a redistribuição dos recursos arrecadados; a simplificação da cobrança e consolidação da base tributária através da unificação de impostos; e a criação de um imposto sobre bens e serviços e um imposto seletivo.

Partindo da análise de ambos os projetos, percebe-se que os efeitos almejados pela Guerra Fiscal não se concretizam plenamente. Apenas contribuem para a perpetuação da corrupção, arraigada na velha política, visto que, com a multiplicidade de fatores referentes à tributação, resta impossível para o consumidor, aquele que paga, acompanhar o montante que lhe é devido ao longo da cadeia de produção e comercialização dos bens e serviços. Além do mais, isso fere seu direito de consumidor.

Nos deparamos frente à alguns questionamentos e respostas: (i) os estados e municípios buscam por desenvolvimento regional? Sim; (ii) qual o mecanismo utilizado hoje para obter seu escopo? Guerra Fiscal; (iii) ela é eficaz na aquisição do objetivo? Não, muito pelo contrário, é altamente ineficiente; (iv) por que ela continua sendo utilizada? Porque romper com o sistema não é fácil, e vai contra os ideais retrógrados daqueles que de fato se beneficiam, sejam políticos ou empresários corruptos, que preferem financiar um sistema falido, do que investir em mudanças e soluções.

Da maneira como lidamos com o sistema tributário atualmente, observamos desvios competitivos, que comprometem o desenvolvimento do país, uma vez que afetam o equilíbrio da estrutura federativa. Colocando um fim à fragmentação da base de incidência, reunindo a quantidade de fatos geradores e unificando a base de cálculo, se extinguem a multiplicidade de impostos, que permitem veladamente a bitributação, já que “nenhum desses tributos possui as características adequadas ao modelo de tributação sobre o consumo mediante cobrança não cumulativa sobre o valor adicionado”. (BRASIL, 2019, p. 24).

Desse modo, com a cessação da disparidade na tributação conforme o estado ou município em que a ação é empreendida, há a extinção da Guerra Fiscal, já que as apurações e fiscalizações ocorrem de forma centralizada (SOUZA, 2020). Está é a razão do porquê a vedação de benefícios fiscais e a unicidade da alíquota são extremamente importantes no confronto à Guerra Fiscal.

É justamente no quesito de concessão de benefícios fiscais que, as propostas 45 e 110 entram em conflito, e precisamente por não concedê-los, que, a longo prazo, presumo que a Proposta de Emenda à Constituição 45/2019 seja a mais adequada ao combate à Guerra Fiscal, tanto do ICMS como do ISS.

A extinção da possibilidade de conferir benefícios também extingue esse problema, pois em poucas palavras, a Guerra Fiscal consiste na redução de impostos por meio da concessão de benefícios.

O tempo total de transição da partilha de recursos na PEC 45 é de 50 anos, enquanto na PEC 110, seriam 15 anos no total. Destarte, embora a PEC 45 possa aparentar ser mais complexa e de difícil implementação, ela é um projeto que olha para o futuro, não importa quão longe seja, mas que oferece uma esperança de que toda uma geração de brasileiros possa, um dia, finalmente viver em um país com um sistema de tributação mais igualitário e justo.

Assim, esse tributo de caráter nacional, instituído pela PEC 45, regulado por Lei Complementar, não cumulativo e cobrado em todas as etapas de produção e comercialização, que pertencerá ao estado e município de destino, nas operações

interestaduais e intermunicipais, vem como uma esperança para reduzir o desperdício de recursos das empresas e consequentemente o aumento no preço final dos produtos, que só maleficia o consumidor final.

Como já aludido, nunca deverá ser omitido das preocupações do governo as políticas para reduzir a desigualdade, pois elas sempre estarão presentes. Contudo, o que se procura são alternativas para que essas preocupações possam caminhar junto com o crescimento econômico do país, de modo a não sobrecarregar nenhuma das partes da equação: aqueles que detém privilégios e aqueles que buscam reconhecimento.

Esta reestruturação tributária não será imediata, e não será plenamente eficaz se não obter auxílio nas políticas públicas para desenvolvimento social. O principal objetivo que pretende fundamentar a Guerra Fiscal não é arrecadar mais impostos, mas desenvolver as regiões que não recebem o apoio merecido. Desse modo, a reforma deve servir de estímulo para que mudanças possam ser feitas, em outras frentes do governo.

A Reforma Tributária é a árvore central, visível a olho nu para todos, mas sem as legislações infraconstitucionais específicas, que representam as raízes, e conferem suporte, sustentação e nutrição, não tem como desempenhar com êxito a mudança.

Não se pode pensar em fatos isolados: políticas públicas *versus* Guerra Fiscal *versus* Reforma Tributária. É imprescindível compreender que esses assuntos são complementares, e estão no mesmo emaranhado de impasses.

É seguro dizer, portanto, que a causa para a existência e permanência da Guerra Fiscal está situada justamente na desigualdade econômica, gerada pela falta de políticas públicas, e suas consequências prejudicam o consumidor e toda a sociedade, tanto a população como os próprios entes federativos.

O principal impacto negativo da Guerra Fiscal é a não arrecadação de impostos por meio da concessão de benefícios e isenções, retirando do Brasil a possibilidade de auferir volumosos recursos aos cofres públicos. Ainda assim, muitos estados ainda permanecem dependentes do envio de pecúnia por parte do Governo Federal.

Em vista disso, é improtelável a mudança. Não há como garantir que essa será a solução, até porque a proposta ainda não foi aprovada. O que se sabe, por certo, é que a PEC 45 é uma alternativa, mas ela precisa vir acompanhada da mudança de pensamento da sociedade, como um todo, inclusive, e, primordialmente, dos gestores, com alicerce no desenvolvimento econômico.

É preciso coragem para encabeçar essa mudança, pois ela é dedicada àqueles que hoje são crianças e aos que ainda estão por vir. Mas afinal, não é esse o sentido de uma nação? Pavimentar caminhos melhores para construir um futuro melhor, e garantir uma vida com dignidade.

Por fim, o essencial é o bem-estar da população brasileira, que merece uma vida digna e com respeito, e o único meio capaz de proporcionar esse resultado é a mudança.

Considerações Finais

Este trabalho possui o escopo de explicar de forma clara e de fácil compreensão o que é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro, o ICMS, objetivando trazer essa matéria para perto do cidadão, leigo ou não. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços está presente na vida de todos, pois sua cobrança se faz necessária até mesmo nas mais básicas das vendas, levando em consideração sua tributação plurifásica, que pode incidir em várias etapas do processo produtivo.

Posteriormente, mas com a mesma inspiração, tratou-se da temática da Guerra Fiscal. De modo simples e coeso, para que todos pudessem entender, foram feitas diversas indagações sobre quais são as raízes de severos problemas institucionais, tão presentes

no cotidiano. Logo, é possível averiguar um padrão: o mecanismo adotado pelos estados, municípios e pelo próprio país é extremamente ineficaz para atingir a pretensão de desenvolvimento regional. Muito pelo contrário. É uma prática arcaica que consolida formas ultrapassadas e que não são mais aceitas pela população, que demanda uma mudança urgente.

Dessa forma, foi possível discutir a temática da Reforma Tributária, apresentando dois projetos, que estão sendo mais discutidos no âmbito governamental e também pela mídia, dissecando suas propostas, sempre atento ao fato de que ambas buscam um sistema de tributação unificada de bens e serviços.

Essa atenção se dá com mais ênfase porque esse modelo de tributação favorece a discussão democrática entre várias esferas do governo e da população, que são os eleitores daqueles que vão aplicar e arrecadar os impostos. Por isso, a transparência na despesa de financiamento das ações do poder público se corrobora profundamente necessária, tornando-se essencial, para a escolha sábia e honesta dos representantes.

Com os tributos sobre consumo financiando as políticas públicas, constatará o verdadeiro desenvolvimento regional que tanto se busca com a Guerra Fiscal. E para isso, o ICMS como está hoje, associado a outros impostos de mesma categoria, devem ser unificados, porque a concessão de benefícios que existe nos dias atuais não reduz as desigualdades locais, mas privilegia, ainda mais, setores que já possuem diversas vantagens e prerrogativas.

Assim, para finalizar, resta ressaltar a busca pela justiça. Um sistema tributário justo, que não pode reduzir a carga tributária, mas se preocupa com a sua distribuição, através da análise dos fatores econômicos e em função da capacidade econômica de seus contribuintes, gera produtividade e crescimento para o país, assim como gera dignidade para a sua população.

Por esse motivo, guiada pela necessidade de mudança e procurando pela justiça, que uma Reforma Tributária, ressignificando o ICMS e combatendo a Guerra Fiscal, é mais do que essencial para a evolução na nação brasileira.

Referências

- BARROS, José Fernandes de. **Guerra Fiscal no ICMS: Reflexões jurídicas da PSV-69/2012 à luz do princípio da separação dos poderes.** Revista Jus Navigandi. 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/47857/guerra-fiscal-no-icms>
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial** (da República Federativa do Brasil), Brasília, 5 de outubro de 1988.
- BRASIL. Lei Complementar nº 160 de 07/08/2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstauração das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial** (da República Federativa do Brasil), Brasília, 7 de agosto de 2017; 196º da Independência e 129º da República.
- BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e

sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial** (da República Federativa do Brasil), Brasília, 13 de setembro de 1996; 175º da Independência e 108º da República.

BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional nº 45 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Inteiro Teor. **Plenário da Câmara dos Deputados**. Brasília, proposição fora da numeração sequencial em razão da implantação eletrônica no Sistema em 03/04/2019 (revisão do Sileg). Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019

CORREIA NETO, Celso *et al.* **Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados**. Consultoria Legislativa. Brasília, 2019. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf

FARIA, Aline Cardoso de. Panorama das principais propostas e iniciativas de reforma tributária brasileira. **Revista Consultor Jurídico**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-13/aline-faria-principais-propostas-iniciativas-reforma-tributaria#author>

FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélcio Lacerda. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília a. 37 n. 148 out./dez. 2000. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf?sequence=4>

GODOI, André Milhomem Araújo de. **A Tributação Plurifásica de Bens e Serviços e os Mecanismos de Neutralização do Efeito Cascata: Um Estudo Comparativo do Sistema Tributário Brasileiro**. Brasília, 2017. 46. Dissertação (LL.M. em Direito Tributário) – Programa de Legum Magister (LL.M.) em Direito Tributário, Faculdade Ibmec, 2017. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/dspace/xmlui/bitstream/handle/123456789/1129/TCC.Andr%c3%a9%20Milhomem.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

HABLE, José. ICMS sobre bens importados por pessoa física. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 21, n. 4744, 27 jun. 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/50103>

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, Marcell Feitosa Correia. **O ICMS na Proposta de Reforma Tributária Frente os Problemas do Federalismo Fiscal Brasileiro: Empecilhos de uma Harmonização Tributária**. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/49h9/o-icms-na-proposta-de-reforma-tributaria-frente-os-problemas-do-federalismo-fiscal-brasileiro-empecilhos-de-uma-harmonizacao-tributaria-marcell-feitosa-correia-lima>

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

MELO, José Eduardo Soares De. **ICMS: Teoria e Prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998.

RIBEIRO, Rodrigo Koehler. O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro. **Revista de Doutrina TRF-4**, Publicado na Edição 18 - 25.06.2007. Disponível em:
http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm

SOUZA, Thiago. **ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços**. Dootax. 2020. Disponível em: <https://www.dootax.com.br/icms-imposto-sobre-circulacao-de-mercadorias-e-servicos/>

SOUZA, Thiago. **Reforma Tributária: Diferenças entre PEC 45 e Sistema Atual**. Dootax. 2020. Disponível em: <https://dootax.com.br/reforma-tributaria-diferencas-entre-pec-45-e-sistema-atual/>