

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

ELOAH IDÉLIA KEGLER DOS SANTOS

**A EMENDA CONSTITUCIONAL 108 DE 2020 E O NOVO RATEIO EDUCACIONAL
DO ICMS**

Porto Alegre

2020

ELOAH IDÉLIA KEGLER DOS SANTOS

**A EMENDA CONSTITUCIONAL 108 DE 2020 E O NOVO RATEIO EDUCACIONAL
DO ICMS**

Monografia apresentada na Faculdade de
Direito da Universidade Federal do Rio
Grande do Sul - UFRGS como requisito
parcial para a obtenção do grau de
bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Professor Doutor Ígor Danilevicz

Porto Alegre

2020

ELOAH IDÉLIA KEGLER DOS SANTOS

**A EMENDA CONSTITUCIONAL 108 DE 2020 E O NOVO RATEIO EDUCACIONAL
DO ICMS**

Monografia apresentada na Faculdade de
Direito da Universidade Federal do Rio
Grande do Sul - UFRGS como requisito
parcial para a obtenção do grau de
bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Professor Doutor Ígor
Danilevicz

BANCA EXAMINADORA:

Professor Doutor Ígor Danilevicz
Orientador

Examinador

Examinador

Porto Alegre, 2020

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço à minha querida família, vocês são incríveis, obrigada sempre pelo apoio e pelo amor.

Agradeço ao Professor Dr. Ígor Danilevicz pela orientação no presente trabalho e sempre pelas gentis palavras, meu sincero muito obrigada.

Ao meu querido amigo, Mariel Fülber, pela amizade e pelo apoio durante o processo deste trabalho.

Agradeço à Faculdade de Direito da UFRGS pelo aprendizado, foi uma experiência incrível, muito obrigada.

Agradeço aos Professores da Faculdade de Direito da UFRGS por trabalharem constantemente pela Educação do Brasil e do RS, muito obrigada.

Agradeço imensamente à Universidade Federal do Rio Grande do Sul pela Educação recebida. Considero uma honra a minha segunda graduação também ser na UFRGS, uma das melhores universidades brasileiras – e, para mim, a melhor universidade do mundo. Muito obrigada, minha *alma mater*.

*A Educação é o ponto em que decidimos
se amamos o mundo o bastante para
assumirmos a responsabilidade por ele.*

Hannah Arendt

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo analisar a Emenda Constitucional 108, de 26 de agosto de 2020, que altera substancialmente a divisão da cota-parte do ICMS entre estados e municípios. A parte de maior interesse é quanto à obrigatoriedade de vincular o repasse de 10 pontos percentuais a indicadores de resultados educacionais. Para tanto, repassou-se a história do ICMS, suas características, a Lei Kandir, a EC 108 de 2020, a nova redação do artigo 158 da Constituição Federal e, em comparativo, examinou-se como funcionava os repasses entre estados e municípios até o advento da EC 108/20.

Palavras-chave: Educação pública. Escola inclusiva. Constituição. ICMS.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the Constitutional Amendment 108 of August 26, 2020, which substantially alters the partition of fundings of the ICMS between states and municipalities. The most interesting part is the obligation to link the transfer of 10 percentual points to indicators of educational results. For this purpose, the history of the ICMS is opened, showing its characteristics, the Kandir Law, the EC 108 of 2020, the new text of article 158 of the Federal Constitution and, in comparison, it is observed how the transfers between States and municipalities worked until the advent of the EC 108/20.

Keywords: Tax Law. Public education. Inclusive school. Constitution; ICMS.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS).....	12
2.1	HISTÓRICO DO ICMS	12
2.1.1	A Constituição de 1891	13
2.1.2	A Constituição de 1934	14
2.1.3	A Constituição de 1937	15
2.1.4	A Constituição de 1946	16
2.1.5	A Constituição de 1967	18
2.1.6	A Constituição de 1988	21
3	O ICMS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	23
3.1	A LEI KANDIR EM 1996	23
3.2	TRIBUTOS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	25
3.3	IMPOSTOS.....	27
4	ICMS: PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS.....	28
4.1	PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS.....	28
4.2	A BASE DE CÁLCULO DO ICMS	30
4.3	SUJEITO PASSIVO NO ICMS	33
4.4	A DIVISÃO CONSTITUCIONAL DO ICMS ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS	34
4.5	A EMENDA CONSTITUCIONAL 108 DE 2020	34
5	ICMS E A EDUCAÇÃO	38
5.1	DIVISÃO EDUCACIONAL DA COTA-PARTE DO ICMS NO ESTADO DO CEARÁ	38
5.2	BREVE PANORAMA DA EDUCAÇÃO GAÚCHA	41

6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	46
	REFERÊNCIAS.....	49

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho foi elaborado a partir de uma percepção pessoal sobre a relevância da educação para a autonomia de um país e de sua população. Sendo a minha primeira graduação também na UFRGS e em Letras, difícil seria de resistir à possibilidade de mesclar dois interesses meus: educação e direito tributário. Como sou aluna de uma universidade federal, entendo minha necessidade de que a educação brasileira de qualidade seja a pública, e não a cambaleante – que se dobra a interesses – privada. Por óbvio, a educação pública precisa de financiamento e a sua forma de financiamento toca na questão dos tributos e o direito tributário, por isso, a vinculação entre educação e direito tributário.

O Brasil vem amargando péssimas posições dentro dos mais diferentes modelos de avaliação internacional em educação, chegando a cair ainda mais em *ranking* recentes¹, inclusive, em quesitos de infraestrutura oferecida aos alunos: o Brasil é o segundo pior no mundo no que tange computadores por alunos.² Nesse sentido, deve-se buscar algum tipo de solução que aproveite da melhor forma o orçamento disponível, considerando o país em que vivemos, e uma sociedade que tem dificuldade de entender a desigualdade como resultado próprio da nossa falta de educação.³ Precisamos mudar a educação sem exigir que pessoas mal-educadas compreendam seu valor.

Em um primeiro momento, a intenção era a demonstração de duas formas distintas para a possibilidade de rateio da cota-parte de 25% entre estados e municípios. Essa possibilidade específica de diversidade no rateio estava expressa na Constituição Federal no artigo 158, que colocava a critério dos estados a forma como esse rateio deveria ser feito. Por conseguinte, há diferenciação de rateio entre

¹ MORENO, A. C.; OLIVEIRA, E. **Brasil cai em ranking mundial de educação em matemática e ciências; e fica estagnado em leitura.** G1. 03 de dez. 2019. Disponível em: <https://g1.globo.com/educacao/noticia/2019/12/03/brasil-cai-em-ranking-mundial-de-educacaoem-matematica-e-ciencias-e-fica-estagnado-em-leitura.ghtml>. Acesso em: 9 nov. 2020.

² ARCOVERDE, L. **Brasil é o 2º pior de ranking mundial em nº de computadores por estudante e 52º colocado em conectividade das escolas, aponta OCDE.** 29 set. 2020. Disponível em: <https://g1.globo.com/educacao/noticia/2020/09/29/brasil-eo-2o-pior-de-ranking-mundial-em-no-de-computadores-por-estudante-e-52o-colocado-emconectividade-das-escolas-aponta-ocde.ghtml>. Acesso em: 9 nov. 2020.

³ BERMÚDEZ, A.C.; REZENDE, C.; MEDEIROS, C. O Brasil é o 7º país mais desigual do mundo, melhor apenas do que africanos. **UOL Internacional.** São Paulo, Brasília e Maceió, 9 de dez. 2019. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/internacional/ultimas-noticias/2019/12/09/brasil-e-o-7-mais-desigual-do-mundo-melhor- apenas-do-que-africanos.htm>. Acesso em: 6 de nov. 2020.

os estados brasileiros, e o estado que iniciou uma forma mais sofisticada foi o do Ceará em 2008, relacionando uma parte da cota-parte a resultados educacionais e acabou sendo seguido por outros estados da federação. Aqui a antiga redação do artigo 158 da CF de 1988⁴:

Art. 158 [...] Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; **II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.** (grifo nosso)

Em negrito, está a parte que viabilizava a autonomia dos estados-membros no que se referia a forma de rateio interna da cota-parte.

Em 26 de agosto de 2020 foi publicada a Emenda Constitucional 108, que, entre outras providências, reestrutura a forma de rateio da cota-parte entre estados e municípios. O interessante é que essa emenda constitucional não só aumentou a cota-parte dos municípios para 35%, como também condicionou 10% dessa cota-parte a resultados educacionais (em negrito, a seguir). A EC 108 de 2020 altera o artigo 158 da CF:

Art. 158 [...] Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, **no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.** (grifo nosso)

O que foi excepcionalmente interessante, visto que houve uma alteração federal importantíssima sobre Educação Básica (municipal) e já há registros muito positivos de resultados educacionais que seguiram esta mesma premissa:

⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 nov. 2020.

premiação a bons resultados. Onde? No Ceará. Ou seja, uma política tributário-educacional foi implementada recentemente e sobre isso versará o presente estudo: uma compreensão tributário-educacional sobre a mudança proporcionada pela EC 108 de 2020 pertinente à educação brasileira.

A EC 108 de 2020 altera a forma de distribuição de um dos impostos mais complexos que temos no nosso sistema tributário⁵, o ICMS. Motivo de diversas controvérsias e disputas, ele ainda é um dos impostos que mais arrecada no país. Um imposto sobre o consumo em um país que basicamente só tributa o consumo e quase nada a propriedade.

Nessa perspectiva, o trabalho se divide da seguinte maneira, primeiramente, analisamos a história do ICMS por meio das Constituições brasileiras, por recorte de assunto, algumas questões foram consideradas e outras não. A intensão era a abertura do ICMS como resultado do jogo de forças e da composição da elite brasileira, quase como uma resultante jurídico-cultural. Depois, o foco recai no ICMS, conforme a Constituição de 1988, com suas características e questões técnico-tributárias como a base de cálculo, o ICMS por dentro e a competência para tributar e fazer repasses, para, então, apresentar-se a Emenda Constitucional 108.

A partir da explicação da EC 108 e da alteração por ela efetuada no artigo 158 da CF de 1988, fizemos uma pequena comparação com a forma de rateio utilizada pelo Ceará, de maneira inovadora em 2008. E, então, apresenta-se um pequeno panorama da (muito preocupante) educação gaúcha que conduz às conclusões finais.

⁵ PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário - completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Conjur, 2017.

2 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

2.1 HISTÓRICO DO ICMS

O sistema tributário é o desenho institucional pelo qual o Estado arrecada os recursos necessários à própria existência. Entenda-se a existência estatal tanto no sentido imediato, qual seja, a manutenção presente, quanto no sentido futuro – em relação à realização de objetivos. A tributação é inerente ao Estado, seja ele de tipo totalitário ou democrático⁶.

A história dos tributos é bastante longa e conturbada, não raras vezes, a violência foi utilizada como forma de arrecadação tributária forçada. No caso do Brasil, já no período colonial (1500 - 1815), encontramos um momento bastante exemplificativo dessa relação entre violência e tributos: a questão do fato gerador da Inconfidência Mineira, a derrama, explicada aqui por Fausto⁷:

A situação agravou-se em toda a região com a nomeação do Visconde de Barbacena para substituir Cunha Meneses. Barbacena recebeu do ministro português Melo e Castro instruções no sentido de garantir o recebimento do tributo anual de cem arrobas de ouro. Para completar essa quota, o governador poderia se apropriar de todo o ouro existente e, se isso não fosse suficiente, poderia decretar a derrama, um imposto a ser pago por cada habitante da capitania. Recebeu ainda instruções no sentido de investigar os devedores da Coroa e os contratos realizados entre a administração pública e os particulares. As instruções faziam pairar uma ameaça geral sobre a capitania e mais diretamente sobre o grupo da elite, onde se encontravam os maiores devedores da Coroa.

No presente trabalho, todavia, declinamos da longa apresentação histórica dos tributos e começamos nossa análise de 1891, no Brasil, com a inauguração do Período Constitucional Republicano por meio da Constituição de 1891. Considerando que o primeiro imposto sobre o consumo no Brasil ocorreu em 1922, apontamos, na Constituição de 1891, algumas questões tributárias para que se compreenda como foi sendo delineado o pensamento que permitiu o surgimento desse tipo de imposto no país.

⁶ PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário - completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Conjur, 2017.

⁷ FAUSTO, B. **História do Brasil**. 13. ed. São Paulo: Edusp, 2010. p. 117-118.

2.1.1 A Constituição de 1891

Em 24 de fevereiro de 1891 foi promulgada a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil⁸. A Constituição de 1891 instituiu o federalismo, que alterou a tributação nacional por meio da separação de competências e rendas entre a União e os estados-membros recém-criados.⁹

A modificação mais relevante na questão tributária foi a maior autonomia dada aos estados, como, por exemplo, em relação à tributação das operações de comércio, principalmente o café. Por meio do artigo 12, criou-se a cabulosa situação da bitributação, visto que tanto à União como aos Estados fora permitido que criassem impostos sobre os mesmos temas.

“Art. 12 - Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo, o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, nº 1”.¹⁰

Assim temos um panorama constitucional do que começava a surgir de pensamento não só sobre o Brasil, mas também sobre a tributação do novo sistema federalista. Então, a partir dessa teia constitucional é que surge no Brasil, em 1922, como afirmam o Professor Baleeiro e Derli¹¹, os primeiros impostos sobre consumo no Brasil: o Imposto sobre a Renda (IR) e o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM). O pedido para a criação do IVM partiu das associações comerciais que desejavam um papel líquido e certo com força cambial semelhante ao das letras de câmbio e promissórias¹².

⁸ FAUSTO, B. **História do Brasil**. 13. ed. São Paulo: Edusp, 2010.

⁹ MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, jun. 2010, Fortaleza - CE. **Anais...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2020.

¹⁰ BRASIL. Constituição (1891). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 7 nov. 2020.

¹¹ BALEEIRO, A.; DERLI, M. **Direito Tributário Brasileiro e CTN comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

¹² *Ibidem*.

Em 1930 abriu-se o Período Vargas, que abrangeu os anos entre 1930 até 1945¹³, iniciando um momento de forte industrialização no país, que vai pelo menos até a década de 1970.¹⁴ E nada mais razoável que, diante de tamanha mudança econômica, surja a necessidade de alteração nas estruturas de leis tributárias.

2.1.2 A Constituição de 1934

A Constituição de 1934 é considerada um produto híbrido, pois, em seus ideais, encontramos tanto o liberalismo político como o reformismo socioeconômico. Sobre a questão tributária existem algumas modificações interessantes.¹⁵

O problema da bitributação ou da cumulatividade foi atenuado com a regra da prevalência no artigo 11 da Carta de 1934. A regra da prevalência criava a prevalência dos tributos criados pela União em detrimento daqueles criados pelos estados-membros¹⁶.

Art. 11 - É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, *ex officio* ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.

No tocante aos municípios, estes receberam uma relativa autonomia por meio de prerrogativas tributárias próprias em seu artigo 13, inciso II.¹⁷

Art. 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente:
II - a decretação dos seus impostos e taxas, a arrecadação e aplicação das suas rendas [...]

¹³ FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 13. ed. São Paulo: Edusp, 2010.

¹⁴ GREMEAU, A.; VASCONCELOS, M. A. S.; TONETO JR., R. **Economia Brasileira Contemporânea**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

¹⁵ SKIDMORE, T. E. **Brasil: de Getúlio a Castello**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 52.

¹⁶ MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. *In*: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, jun. 2010, Fortaleza - CE. **Anais...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2020.

¹⁷ BRASIL. Constituição (1934). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 7 nov. 2020.

É instituído, então, o Imposto sobre Vendas e Consignações, que passa a ser aplicado em 1936, causando imenso transtorno às unidades da federação, pois a questão da cumulatividade não fora considerada, logo, não resolvida. Surge, por conseguinte, o problema do efeito em cascata do imposto nas sucessivas vendas da mercadoria, como, por exemplo, nas vendas a partir do produtor passando pelo industrial, pelos comerciantes, sempre, em acúmulo do imposto a cada nova operação¹⁸.

2.1.3 A Constituição de 1937

A Constituição de 1937 refletia claramente o momento histórico do Brasil, inaugurando o período denominado Estado Novo, que concedia então a Getúlio Vargas amplos poderes.¹⁹ Essa centralização acabou refletindo-se na autonomia dos estados-membros, que foi bastante esvaziada. A diminuição de competências é bastante significativa para os estados, bem como aos municípios, como bem explica Martuscelli²⁰:

Em relação às competências específicas, retirou-se dos Estados-membros a competência sobre o imposto sobre consumo de combustíveis motores a explosão, anteriormente descrita na Constituição de 1934 em seu artigo 8º, inciso I, alínea “d”, e dos municípios foi amputada a competência descrita no artigo 13, parágrafo 2, inciso IV, para a instituição do Imposto Cedula sobre a Renda de Imóveis Rurais.

Por meio desse novo remanejamento no poder, voltado agora à centralização, sofrem os estados-membros e municípios. No caso dos estados-membros até ocorre uma compensação por meio da atribuição da competência tributária residual dos artigos 21, inciso II, e 22, o mesmo, contudo, não ocorre com os municípios, que somente perdem a tributação²¹.

¹⁸ BALEEIRO, A.; DERLI, M. **Direito Tributário Brasileiro e CTN comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

¹⁹ SKIDMORE, T. E. **Brasil: de Getúlio a Castello**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

²⁰ MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, jun. 2010, Fortaleza - CE. **Anais...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2020.

²¹ *Ibidem*.

Aqui é importante observarmos como há dificuldade em estabelecer, no Brasil, um pensamento claro entre a centralização e a descentralização dos poderes e, conseqüentemente, da tributação. Segue-se então com a próxima Constituição, a de 1946, novamente em regime democrático.

2.1.4 A Constituição de 1946

Em 1946, a matriz econômica do Brasil já havia se modificado bastante. A crise de 1930 fora superada, quando se saiu de um modelo predominantemente agroexportador, encontrando-nos, então, em uma economia mais complexa, que abarcava também indústrias e uma crescente economia urbana.²² Essa modificação da economia interna exigiu um ajuste das tributações, o que se refletiu na Constituição de 1946.

A necessidade de alavancagem de recursos para investimentos relevantes na infra-estrutura nacional, atrelados a uma política de fomento das exportações e desenvolvimento regional moldou um sistema de tributação peculiar, que passaria a tributar a atividade produtiva de forma mais racional, estimulando o desenvolvimento nacional por meio da concessão de incentivos fiscais regionais. A competência tributária passava a ser manejada como forma de planificação e incentivo à economia.²³

Mesmo que se considere que a Carta de 1946 tenha uma incipiente sistematização tributária, essa não pode ser considerada completa porque faltava mais estrutura fiscal e tributária.²⁴ Por sua vez, é interessante observarmos que, por meio das sucessivas reformas posteriores e com a adição da Emenda Constitucional 18/65, que deu providência ao sistema tributário nacional, a Constituição de 1946 passou a ser o arquétipo do sistema de tributação atualmente existente no país.²⁵

²² GREMEAU, A.; VASCONCELOS, M. A. S.; TONETO JR., R. **Economia Brasileira Contemporânea**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

²³ MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, jun. 2010, Fortaleza - CE. **Anais...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2020.

²⁴ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 126.

²⁵ MACHADO Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A Reforma Tributária como Instrumento de Efetivação da Justiça Distributiva: uma abordagem histórica. **Seqüência** (Florianópolis), n. 77, p. 221-252, nov. 2017. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/seq/n77/2177-7055-seq-77-221.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2020.

No aspecto federativo, a Constituição de 1946 inovou ao criar mecanismos efetivos de descentralização do poder, passando para um processo de cogestão e cooperação na consecução de interesses públicos. A questão da incorporação de direitos de índole social também surge nesse momento histórico²⁶ devido ao legado de consciência do valor do ser humano como resposta à II Guerra Mundial.

Um interessante aspecto da Constituição de 1946 que deixou legado ao ICMS foi a imunidade de impostos sobre o consumo de bens considerados indispensáveis às pessoas de restrita capacidade econômica, presente no artigo 15, §1º:

Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre: § 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.²⁷

Infelizmente, o artigo permaneceu letra morta, mas reverberou na alíquota reduzida incidente na cesta básica pelo ICMS.²⁸

Oportuno ainda apontar que exatamente o inciso II, do referido artigo, apresenta aspecto bastante importante que surgiu na Constituição de 1946 e que é a textualização do Princípio da Capacidade Contributiva. Em 1946, a capacidade contributiva estava relacionada com a hipossuficiência econômica, que foi transformada, na Constituição de 1988, em cláusula da reserva do possível.²⁹

É perceptível pelos exemplos aqui elencados que, mesmo diante da melhora do pensamento tributário na Constituição de 1946, a sistematização ainda precisaria ser efetivamente estabelecida e aprimorada. É o que buscamos observar ainda nas próximas Constituições e leis aqui apresentadas, um pequeno panorama da evolução do pensamento do direito tributário no Brasil e sua sistematização.

²⁶ MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, jun. 2010, Fortaleza - CE. **Anais...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2020.

²⁷ BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 6 nov. 2020.

²⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 126.

²⁹ MARTUSCELLI, *op. cit.*

2.1.5 A Constituição de 1967

Em 31 de março de 1964, iniciava uma reviravolta política que culminou, no dia 1º de abril (dia seguinte), na implantação do período da história do Brasil conhecido como: os governos militares entre 1964 e 1985. O governo Castelo Branco (1964 - 1967) lançou, em novembro de 1964, o Plano de Ação Econômica do Governo – Paeg, que abarcava os diferentes aspectos das reformas institucionais e definia, inclusive, aspectos relevantes da transformação do até então Imposto sobre Vendas e Consignações em Imposto sobre operação relativo à Circulação de Mercadoria (ICM).

Os principais elementos envolvidos nessa reforma foram: [...] ii. Alteração do formato do sistema tributário. Transformaram-se os impostos do tipo cascata (que incidem em cada transação sobre o valor total) em imposto do tipo valor adicionado. Criou-se o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) e o ISS (Imposto sobre Serviços). A importância dessa alteração foi romper com o estímulo até então existente à integração vertical da produção e facilitar a utilização dos impostos como instrumento da política de desenvolvimento e de redução das distorções, ao permitir as diferenciações de alíquotas e facilitar a concessão de incentivos fiscais às atividades específicas; iii. Redefinição do espaço tributário entre as diversas esferas do governo. [...] Os Estados ficaram com o ICM e os municípios, com o ISS e o IPTU [...]³⁰

No que concerne aos tributos, ocorreu a edição da Emenda Constitucional 18 de 1965³¹ estabelecendo um melhor entrosamento entre os sistemas tributários federal, estadual e municipal³², e que está em vigor até hoje. Tanto a EC 18/65 quanto a Constituição de 1967 foram promulgadas no período do presidente General Castelo Branco (1964 - 1967³³).

A EC 18/65 tem em si uma compreensão federalista para a base tributária que abarca a necessidade de sistematização das cobranças de tributos

³⁰ GREMEAU, A.; VASCONCELOS, M. A. S.; TONETO JR., R. **Economia Brasileira Contemporânea**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 379.

³¹ BRASIL. **Emenda Constitucional no 18, de 1º de dezembro de 1965**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acesso em: 6 nov. 2020.

³² MACHADO Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A Reforma Tributária como Instrumento de Efetivação da Justiça Distributiva: uma abordagem histórica. **Seqüência** (Florianópolis), n. 77, p. 221-252, nov. 2017. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/seq/n77/2177-7055-seq-77-221.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2020.

³³ FAUSTO, B. **História do Brasil**. São Paulo: Edusp. 13 ed. 2010.

relacionando-a com a estrutura nacional e as políticas nacionais de desenvolvimento³⁴. Segundo Balthazar³⁵:

A EC 18/65 efetivou profundas mudanças, alterando as discriminações de competência e classificando os impostos sob uma visão econômica e não jurídica, facilitando e tornando prática a discriminação de rendas tributárias. Procurou um maior entrosamento entre sistemas tributários federal, estadual e municipal, com a finalidade de instituir um sistema tributário nacional integrado.

Percebemos a adequação de um sistema tributário mais moderno e em compasso com a própria economia do país. Interessante que o artigo 2º da referida emenda apresente alguns princípios tributários que serão posteriormente incorporados ao direito constitucional tributário como o Princípio da Legalidade, no inciso I.

“Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - Instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda”.

Ainda, no interesse do tema em tela, é relevante ressaltar que os impostos foram classificados por sua natureza econômica: a) Impostos sobre o Comércio Exterior, b) sobre o Patrimônio e a Renda, c) sobre a Produção e a Circulação, e os d) chamados Impostos Especiais.³⁶

Em específico sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, presente no artigo 12, em explícito em seu parágrafo 2º, temos a não cumulatividade.³⁷ Na EC 18/65³⁸:

Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 2º O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas

³⁴ MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, jun. 2010, Fortaleza - CE. **Anais...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2020.

³⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

³⁶ *Ibidem*.

³⁷ *Ibidem*.

³⁸ BRASIL. **Emenda Constitucional no 18, de 1º de dezembro de 1965**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acesso em: 6 nov. 2020.

anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

Em 1966, temos ainda a publicação da Lei 5.172, capitaneada pelos juristas Osvaldo Aranha e Rubens Gomes de Souza. A Lei 5.172/66 instituiu tanto uma disciplina ampla para o Sistema Tributário Nacional quanto normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos estados e aos municípios.³⁹

Em 24 de janeiro de 1967 foi promulgada a nova Constituição. Havia uma distinção entre o modelo descentralizador desenhado pela Constituição de 1946 e a linha de concentração de poder demandada pelos governos militares, logo, era imprescindível uma mudança na estrutura constitucional do país.⁴⁰ A Constituição de 1967 confirmou a Reforma Tributária de 1965.⁴¹

Em 13 de março de 1967, publicou-se o Ato Complementar n.º 36, que determinou que a Lei 5.172/66 e suas posteriores modificações passariam a denominar-se *Código Tributário Nacional*.⁴² Temos assim, no Brasil, pela primeira vez, o início de um pensamento sistêmico tributário tanto nas leis infra como nas constitucionais. Na Constituição de 1967, foi estabelecido um capítulo especial para as normas de tributação de forma sistematizada.

Em relação ao importante imposto sobre o consumo, o Imposto sobre Vendas e Consignações, ele foi bastante alterado pela Constituição de 1967. Passando a denominar-se Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), o antigo imposto, também, saiu da alçada dos estados-membros, passando a ter sua alíquota fixada não mais pelos estados, e sim pelo Senado Federal. Os estados costumavam manejar as alíquotas e assim aumentar suas arrecadações; na Constituição de 1967, eles perderam essa competência.⁴³

³⁹ MACHADO Carlos Henrique; BALHAZAR, Ubaldo Cesar. A Reforma Tributária como Instrumento de Efetivação da Justiça Distributiva: uma abordagem histórica. **Seqüência** (Florianópolis), n. 77, p. 221-252, nov. 2017. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/seq/n77/2177-7055-seq-77-221.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2020.

⁴⁰ MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, jun. 2010, Fortaleza - CE. **Anais...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2020.

⁴¹ MACHADO; BALHAZAR, *op. cit.*

⁴² *Ibidem*.

⁴³ MARTUSCELLI, *op. cit.*

Assim temos uma ideia do Sistema Tributário que produziu, nas décadas seguintes, um dos países com a maior concentração de renda do planeta⁴⁴, afinal, tributou-se o consumo e muito pouco a riqueza.⁴⁵ Não somente somos o segundo país com maior concentração de renda, como também somos o 7º país com mais desigualdade no mundo.⁴⁶

2.1.6 A Constituição de 1988

Em 1983 foi editada a Emenda Constitucional n.º 23, denominada Emenda Passos Porto e João Calmon, que alterava vários dispositivos tributários para uma arrecadação de tributos mais justa para estados e municípios. E esse pensamento foi incorporado na Constituição de 1988, com o escopo de alcançar um federalismo efetivo e de cooperação.⁴⁷

No tocante aos aspectos relevantes do Sistema Tributário brasileiro, podemos apontar foi a Constituição de 1988 mantém as bases da tributação preponderantemente sobre o consumo e o faturamento, herança do ideário de 1964, tornando a tributação regressiva e incapaz de cumprir seu papel distributivo.⁴⁸ Concluindo-se aqui o panorama da história do ICMS por meio da contextualização das Constituições brasileiras no período republicano, que iniciou em 1891, com a promulgação da Constituição.

Em relação aos fios condutores que ligam as oito Constituições aqui apresentadas é interessante observarmos o contínuo de valores e jogo de forças que perpassam o período e acabaram, sempre, sendo plasmados nas Constituições. A questão da centralização e descentralização (federativa) e sua respectiva

⁴⁴ **G1.GLOBO. Brasil tem 2ª maior concentração de renda do mundo, diz relatório da ONU.** 19 dez. 2019. Disponível em: <https://g1.globo.com/mundo/noticia/2019/12/09/brasil-tem-segundamaior-concentracao-de-renda-do-mundo-diz-relatorio-da-onu.ghtml>. Acesso em: 6 nov. 2020.

⁴⁵ MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, jun. 2010, Fortaleza - CE. **Anais...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2020.

⁴⁶ BERMÚDEZ, A.C.; REZENDE, C.; MEDEIROS, C. O Brasil é o 7º país mais desigual do mundo, melhor apenas do que africanos. **UOL Internacional.** São Paulo, Brasília e Maceió, 9 de dez. 2019. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/internacional/ultimas-noticias/2019/12/09/brasil-e-o-7-mais-desigual-do-mundo-melhor- apenas-do-que-africanos.htm>. Acesso em: 6 de nov. 2020.

⁴⁷ MARTUSCELLI, *op. cit.*

⁴⁸ *Ibidem.*

autonomia, tanto a autonomia tributária quanto a financeira. Ressaltamos também o fato de que o Brasil é um país que cobra muito sobre o consumo e muito pouco sobre o patrimônio, criando um desequilíbrio bastante visível no nível intelectual da elite que temos – pouco criativa e majoritariamente rentista.

Voltamo-nos, de modo particular, para a análise do ICMS na Constituição Federal de 1988, não apresentada até aqui, pois é ponto central do estudo, logo, necessitando de um texto em separado. Antes, porém, é importante destacarmos a Lei Kandir, de 1996, que define sobre quais mercadorias incide o ICMS.

3 O ICMS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

3.1 A LEI KANDIR DE 1996

Em 1996 foi editada a Lei Complementar 87, que versa sobre quais produtos incidem ou não o ICMS. Recebe a alcunha de Lei Kandir, pois seu principal elaborador foi o então Ministro do Planejamento Antônio Kandir. Sendo uma Lei muito combatida pelos estados exportadores, pois a LC 87/96 exclui do âmbito da incidência os produtos primários, semielaborados e de serviços a serem exportados pelos respectivos estados da federação⁴⁹, o que representa uma diminuição de receita considerável aos estados exportadores.

De acordo com o enfoque prático deste estudo é relevante observarmos sobre quais os produtos e serviços incidem ou não o ICMS, a partir da Lei Kandir. No artigo 2º da Lei Complementar 87 de 1996⁵⁰, encontrarmos os produtos sobre os quais incidem o imposto:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

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

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

§ 1º O imposto incide também:

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

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

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à

⁴⁹ PONTUAL, Helena Dardo. **Lei Kandir**. Senado Notícias. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/lei-kandir>. Acesso em: 8 nov. 2020.

⁵⁰ BRASIL. **Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996**. Lei Kandir. Brasília: Senado Federal, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 7 nov. 2020.

industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Já quanto ao que é isento de ICMS, encontra-se no artigo seguinte da mesma Lei. Artigo 3º da LC 87/96:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas à energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

O governo federal precisou agir e restituir algum tipo de equilíbrio devido à perda de receitas dos estados-membros ocasionada pela Lei Kandir. Tentou, com tal intuito, o reequilíbrio por meio de um sistema de transferências de recursos tanto para estados quanto para municípios. Esse mecanismo, denominado *seguro receita*, existe, porém com inúmeras divergências em razão das constantes modificações legislativas.⁵¹

⁵¹ MONTROYA, M.; SOCCOLOSKI, V. Estimativa de perdas de arrecadação de ICMS promovida pela lei Kandir no Corede produção - RS: uma análise sobre as exportações de soja, de 1997 a 2014. **Revista Teoria E Evidência Econômica**, v. 24, n. 50, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.5335/rtee.v24i50.8958>. Acessado em: 7 nov. 2020.

3.2 TRIBUTOS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

O cenário econômico e político do qual resulta a promulgação da Constituição de 1988 não era exatamente o mais tranquilo. Havia duas questões complexas demandadas pela sociedade brasileira: a) restauração da democracia após anos de governos militares; b) e o combate à inflação. Assim estava o Brasil enquanto era formulada a Carta de 1988.⁵²

Segundo Balthazar⁵³, a Constituição de 1988 manteve os Princípios Gerais anteriores e tornou explícito alguns que eram até então implícitos, como o Princípio da Igualdade Tributária, o Princípio da Irretroatividade da Lei e a Proibição do Tributo com Efeito de Confisco – assim sendo, a limitação de tributar aumentou consideravelmente. Outra modificação importante ocorreu na distribuição de competência tributária, esse é o quadro de reformulação da nova Carta.

O Princípio da Igualdade Tributária, nas palavras de Carrazza⁵⁴, significa que uma vez que todos aqueles que realizam uma ação que cria o fato gerador que deve ser tributado, deverão todos ser tributados. Assim sendo, o tributo alcança a todos com isonomia e justiça. O Princípio da Igualdade Tributária encontra-se no artigo 150, inciso II, da CF de 1988⁵⁵:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos [...]

O Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária está expresso na CF de 1988 no artigo 150, inciso III⁵⁶:

⁵² SKIDMORE, T. E. **Brasil**: de Castelo a Tancredo. 3. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1988.

⁵³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

⁵⁴ PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário - completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Jur., 2017. p. 82.

⁵⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 nov. 2020.

⁵⁶ *Ibidem*.

[...] III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado [...]

E, por fim, o Princípio da Proibição de Tributos com efeito de Confisco, expresso no artigo 150, inciso IV.⁵⁷ Este Princípio, de acordo com Paulsen⁵⁸, impede que o direito da propriedade, ou mesmo o exercício da atividade econômica, não se torne impedido pelo excesso tributário.

Art. 150

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

IV - utilizar tributo com efeito de confisco [...]

A par dos princípios, deter-nos-emos, então, na conceituação do que são tributos. Primeiramente, a definição de tributos constante no artigo 3º do CTN⁵⁹, de 1965.

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

De acordo com o artigo 5º do CTN e o artigo 145 da Constituição Federal⁶⁰, tributos, no Brasil, são:

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

⁵⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 nov. 2020.

⁵⁸ PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário - completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Jur., 2017.

⁵⁹ BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1965**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 7 nov. 2020.

⁶⁰ BRASIL. Constituição (1988), *op. cit.*

Entre os tributos apresentados, iremos nos deter nos impostos, visto que o ICMS carrega a sua classificação já em seu nome: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

3.3 IMPOSTOS

Segundo Paulsen⁶¹, os impostos são tributos que incidem necessariamente sobre as revelações de riqueza do contribuinte. Ainda, para o mesmo autor, o apontamento constitucional das bases econômicas exclusivas dos contribuintes refere-se a essa relação entre o contribuinte e a sua riqueza. A saber, os artigos referidos são: artigo 153, relacionado à renda; artigo 155, relacionado à circulação de mercadorias; e artigo 156, relacionado à propriedade predial e territorial urbana.

Ressalta-se aqui a definição específica de imposto constante no CTN, em seu artigo⁶²: “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Direcionamo-nos, agora, para o ICMS em si, já classificado como imposto. Devido à complexidade do tributo, iremos elencar somente algumas das características mais relevantes para o presente estudo, assim como sua base de cálculo, que demonstrará o potencial de arrecadação.

⁶¹ PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário - completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Jur., 2017. p. 52.

⁶² BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1965**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 7 nov. 2020.

4 ICMS: PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS

4.1 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Há de se considerar que a gênese do ICMS em 1988 foi bastante interessante, pois vemos uma alteração no que tange à arrecadação de impostos nas esferas federal e estadual. Segundo os autores Afonso, Lukic e de Castro⁶³:

A Constituição Federal (CF) de 1988 extinguiu impostos federais específicos (sobre petróleo e combustíveis, energia elétrica e mineração) e, como previsto no seu artigo 155, II, ampliou a base do imposto estadual para alcançar todas as mercadorias, parte dos serviços de transportes e os de comunicação - dando origem assim ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - o ICMS. Embora, tenha acrescentado a letra S à sua sigla, apenas parcela de dois serviços passaram a ser alcançadas (inclusive em alguns casos derrubados por decisão judicial) e, sendo um tributo não cumulativo, só geram receita no que acabar no consumo final. Em 2017, por exemplo, apenas 7,8% do ICMS arrecadado no país (R\$ 445,6 bilhões) proveio de comunicações (R\$ 34,7 bilhões) e tão somente 1,7% do ICMS de transportes (R\$ 7,7 bilhões).

A competência tributária do ICMS pertence aos estados da federação e ao Distrito Federal, como é apontado pelo artigo 155, inciso II, da Constituição Federal⁶⁴:

Art. 155. 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Mesmo que o seu poder de arrecadação venha sendo questionado, pois, em tempos digitais, as mercadorias estejam mudando, visto que os produtos da base de

⁶³ AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco de. ICMS: crise federativa e obsolescência. **Rev. direito GV**, São Paulo, v. 14, n. 3, p. 986-1018, Sept. 2018. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322018000300986&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 7 nov. 2020. <https://doi.org/10.1590/2317-6172201837>.

⁶⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 07 nov. 2020.

cálculo provenientes da agricultura e da indústria estão perdendo em valor relativo⁶⁵, o ICMS ainda desempenha um papel muito relevante na arrecadação dos estados brasileiros. No caso do Rio Grande do Sul, o ICMS, ao longo do ano de 2019, arrecadou 22,68 bilhões em relação ao total do montante de 25,15 bilhões de reais⁶⁶ da arrecadação estadual.

O ICMS é um imposto fiscal, ou seja, é um tributo que tem função arrecadatória⁶⁷, mesmo que suas alíquotas possuam como limitação bens considerados essenciais. Sobre a variação de alíquotas, ela decorre do Princípio da Seletividade, esse princípio permite que o legislador possa atribuir uma diferenciação entre os produtos sobre os quais incide o ICMS, surgindo assim a característica de extrafiscalidade do ICMS. A extrafiscalidade significa que o tributo não visa exclusivamente à arrecadação, mas pode ter em si alguma função social.⁶⁸

A seletividade implica múltiplos tratamentos tributários, adequados a cada objeto.⁶⁹ As possíveis variações nas alíquotas ou mesmo as suas isenções são utilizadas como moduladores dos interesses do Estado. Importante ressaltar que, no caso do ICMS, a seletividade está relacionada com a essencialidade do bem em si. Assim foi compreendido que os bens essenciais são necessários a todas as faixas de renda, não sendo justo que se onerasse tanto as famílias mais carentes.⁷⁰ Na Constituição Federal, em seu artigo 155, §2º, inciso III, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços [...]

⁶⁵ AFONSO; LUCKI ; CASTRO, *op. cit.*

⁶⁶ ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Arrecadação de impostos no RS tem crescimento nominal de 3,1% em 2019. Portal Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul. Porto Alegre.** 20 set. 2019. Disponível em: <https://www.fazenda.rs.gov.br/conteudo/11206/arrecadacao-de-impostos-nors-tem-crescimento-nominal-de-3%2C1-em-2019>. Acesso em: 7 nov. 2020.

⁶⁷ SCHILLER, Beatriz Silva. Uma Análise Crítica do Princípio da Seletividade no ICMS. *In: TRIBUTAÇÃO, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento*. São Paulo: Blucher, 2018. p. 317-356. Disponível em: <https://openaccess.blucher.com.br/article-details/06-21223>. Acesso em: 7 nov. 2020.

⁶⁸ *Ibide*.

⁶⁹ PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário - completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Jur., 2017. p. 352.

⁷⁰ SCHILLER, *op. cit.*

A essencialidade do bem, como explica Canazaro, está relacionada com promoção da dignidade da vida humana, o que é essencial para que uma pessoa consiga se inserir dignamente em sociedade.⁷¹

Já no tocante à classificação entre impostos diretos e indiretos relaciona-se à possibilidade ou não de repasse do ônus do tributo a terceiros, que não sujeitos vinculados ao fato gerador. Os impostos indiretos são aqueles passíveis de serem repassados a terceiros, que não os sujeitos passivos da obrigação⁷², tendo como exemplo o imposto sobre o consumo – o ICMS – que é integralmente repassado ao consumidor final.

O ICMS é qualificado como um imposto regressivo, pois quanto maior é a renda do consumidor, menor é a afetação do imposto na sua renda, o que demonstra que o ICMS pesa mais para quem ganha menos. Um problema anteriormente referido sobre a desigualdade tributária brasileira.

4.2 A BASE DE CÁLCULO DO ICMS

De acordo com Moreira⁷³, a norma tributária, assim como outras normas, possui uma hipótese de incidência, e, quando há a incidência da norma sobre a hipótese, existem consequências. A consequência se subdivide em critério pessoal (quem deve) e um critério quantitativo – e esse critério quantitativo, por sua vez, divide-se em: a) base de cálculo e b) alíquota. A base de cálculo, segundo o mesmo autor, seria a dimensão quantitativa do objeto do tributo; e a alíquota seria o quanto dessa base de cálculo efetivamente deve ser pago, ou seja, surge da relação alíquota aplicada à base de cálculo, o *quantum debeatur*.

Para compreendermos a base de cálculo do ICMS é interessante abrirmos o nome do imposto: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias

⁷¹ PAULSEN, *op. cit.*, p. 155.

⁷² SCHILLER, Beatriz Silva. Uma Análise Crítica do Princípio da Seletividade no ICMS. *In: TRIBUTAÇÃO, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento*. São Paulo: Blucher, 2018. p. 317-356. Disponível em: <https://openaccess.blucher.com.br/article-details/06-21223>. Acesso em: 7 nov. 2020.

⁷³ MOREIRA, André Mendes. **Base de cálculo**. *In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coords.), Enciclopédia jurídica da PUC-SP: Direito Tributário*. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. **Tomo nº???**. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/265/edicao-1/base-de-calculo>. Acesso em: 7 nov. 2020.

e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Sempre oportuno apresentar o entendimento de Carrazza⁷⁴:

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes; a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas a circulação de mercadorias); b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, e; e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes.

E, de acordo com Paulsen, *operações* são negócios jurídicos, *circulação* é a transferência de titularidade e não apenas a movimentação física; e *mercadorias* são os objetos do comércio.⁷⁵ Assim torna-se clara as operações sobre as quais incidirão as regras de cobrança do ICMS (em relação à hipótese), que deverá então ser quantificada no caso concreto, por meio da base de cálculo e sobre a qual incidirá então a alíquota para a determinação do montante da dívida.

Paulsen⁷⁶ explica que, quanto à base de cálculo do ICMS, o valor é o valor da operação, conforme o artigo 13 da LC 89/96:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

⁷⁴ GARCIA, Felipe Gomes. **A Lei 14.023/07 e os investimentos em Educação Fundamental e Saúde nos Municípios Cearenses: uma análise no período 2006-2010**. 2012. 51fls. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) - Programa de Pós-Graduação em Economia, CAEN, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, CE, 2012. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/6348>. Acesso em: 7 de nov. 2020.

⁷⁵ PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário - completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Conjur, 2017 p. 352.

⁷⁶ *Ibidem*.

- d) imposto sobre operações de câmbio;
 - e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;
 - VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;
 - VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;
 - VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;
 - IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.
- § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:
- I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;
 - II - o valor correspondente a:
 - a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
 - b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.
- § 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.
- § 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.
- § 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:
- I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
 - II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;
 - III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.
- § 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Dessa forma, seguindo a letra da lei, o ICMS engloba todo o valor que for destinado ao consumidor. Não só o preço da mercadoria em si, mas também, por exemplo, até mesmo o preço do frete. Observa ainda Paulsen⁷⁷, que o ICMS é calculado em um valor por dentro do preço da mercadoria.

Velloso⁷⁸ explica o significado da expressão *o valor por dentro* que é utilizado pelo ICMS. O ICMS incide sobre a totalidade do valor da operação, mas não é

⁷⁷ PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário - completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Conjur, 2017 p. 352.

⁷⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n.75, dez. 2016.

acrescido no preço da venda. Isso significa que o ICMS recai sobre o preço da operação, que é simplesmente o preço da mercadora sem a inclusão do ICMS.

4.3 SUJEITO PASSIVO NO ICMS

A definição de quem é o contribuinte, ou seja, o sujeito passivo para os tributos, é definido no próprio CTN em seu artigo 121, parágrafo único, inciso I:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador [...]

Já para o ICMS, o contribuinte é definido na LC 87/96 em seu artigo 4º:

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.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

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

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Temos assim um amplo panorama sobre o Sistema Tributário brasileiro tanto em seus aspectos positivos como aqueles nos quais se espera uma melhora na sofisticação de entendimento, não só dos tributos, mas das finalidades dos tributos. Podemos então partir para uma análise sobre a divisão constitucional do ICMS entre estados e municípios.

4.4 A DIVISÃO CONSTITUCIONAL DO ICMS ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS

Entramos na questão da repartição de competência sobre os tributos, no caso, impostos no Brasil. Observamos, na primeira parte deste estudo, que já houve anteriores mudanças em relação às competências concernentes ao ICMS, agora, apresentamos o panorama na Constituição de 1988. Claro está, que uma vez que o interesse principal é a demonstração de acerto sobre uma nova partilha da cota-parte iniciada no Ceará, mais sofisticada e atendendo a critérios educacionais – começamos a refinar o que é relevante para a educação municipal do RS: a relação estado e municípios.

A competência para instituir o imposto é dos estados, expresso no artigo 155, II da Constituição de 1988⁷⁹:

Art. 155. 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 [...]

Então, chegamos ao ponto de interesse, a competência para tributar é do estado, mas existe um repasse obrigatório dos estados para os municípios, também, na Constituição de 1988, em seu artigo 158:

Art. 158. Pertencem aos Municípios: IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Exatamente aqui, no artigo 158, que se apresenta uma nova relação sobre o rateio expresso anteriormente. Um modelo que se iniciou no Ceará, em 2008, e vem alcançando resultados realmente impressionantes. O que será abordado nas seções seguintes.

4.5 A EMENDA CONSTITUCIONAL 108 DE 2020

⁷⁹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 nov. 2020.

A Emenda Constitucional 108 de 2020⁸⁰ alterou a situação jurídica do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (Fundeb), bem como alterou significativamente a forma de rateio do ICMS na relação entre estados e municípios. E é sobre essa segunda parte que iremos nos ater.

Há uma grande distinção entre a antiga forma, anterior à EC 108/2020, e a nova forma de repartição da cota-parte. Importante ressaltar, de antemão, que há um aumento do repasse obrigatório, anteriormente a cota-parte era de 25% e agora passou a ser de 35% na relação estados-municípios.

Já tendo em mente que a questão principal deste trabalho são os critérios de repasse da cota-parte do ICMS dos estados para os municípios, nessa conjuntura, ressaltando as questões educacionais, olharemos agora para a forma anterior de rateio que estava estabelecida na Constituição precedente à Emenda Constitucional 108 de 2020.

Art. 158 Pertencem aos municípios:

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Agora, a redação do artigo 158 nas suas alterações após a EC 108 de 2020, grifado na questão educacional:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)

II - até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, **10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos**. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020) (grifo nosso)

⁸⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 108 de 26 de agosto de 2020**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc108.htm. Acesso em: 9 nov. 2020.

Obviamente, definindo uma condição de resultados atrelados à qualidade e à eficiência nos resultados de aprendizagem. Há um modelo de eficiência educacional sendo incentivado (implementado) com a modificação: o repasse de 10 pontos percentuais da cota-parte do ICMS resta atrelado à educação (municipal).

Sempre é importante lembrar que o município é responsável (por parte) pela educação básica, de acordo com a Lei de Diretrizes e Base (LDB) de 1996⁸¹, em seu artigo 11, inciso V:

Art. 11. Os Municípios incumbir-se-ão de:

V - oferecer a educação infantil em creches e pré-escolas, e, com prioridade, o ensino fundamental, permitida a atuação em outros níveis de ensino somente quando estiverem atendidas plenamente as necessidades de sua área de competência e com recursos acima dos percentuais mínimos vinculados pela Constituição Federal à manutenção e desenvolvimento do ensino.

O apontamento aqui se faz útil para demonstrar o grau de importância da educação que fica nas mãos dos municípios e como, portanto, o repasse do ICMS é importante.

Na vigência da antiga repartição da cota-parte (25%), até agosto de 2020, do modelo anterior à EC 108/20 era autorizado aos estados a criação de critérios próprios para a distribuição dessa cota-parte (25%). Assim sendo havia estados que seguiam o modelo tradicional⁸² e outros que utilizavam critérios mais sofisticados para a repartição, critérios que também estavam vinculados a resultados educacionais.

Tradicionalmente os estados brasileiros estipulavam que o Índice Participação dos Municípios sobre o ICMS incluísse (a) um componente ligado ao Valor Adicionado Fiscal; (b) um componente equitativo - ou seja, distribuído de forma igualitária a todos os municípios; e, em alguns estados, (c) um componente relacionado a dados demográficos ou territoriais. Fórmulas deste tipo serão referidas como 'leis tradicionais de distribuição do ICMS'.

⁸¹ BRASIL. **Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, LDB**. 9394/1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19394.htm. Acesso em: 8 nov. 2020.

⁸² BRANDÃO, Júlia Barbosa. **O rateio de ICMS por desempenho de municípios no Ceará e seu impacto em indicadores do sistema de avaliação da educação**. 2014. Dissertação (Mestrado em Administração) - Fundação Getulio Vargas, Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/13149/Dissertação%20Julia%20Brandão%20versão%20final%20site%20biblioteca.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 8 nov. 2020.

Por outro lado, alguns estados decidiram inserir indicadores sociais, econômicos, financeiros e/ou ambientais na divisão dos 25% dos recursos sobre os quais cabe a eles definir a regra de distribuição. Desta forma, acredita-se estar incentivando municípios a melhorarem seu desempenho para, conseqüentemente, receberem mais recursos da cota-parte do ICMS. Estes casos serão chamados neste trabalho como 'leis não-tradicionais de distribuição do ICMS'.⁸³

Oportuno lembrarmos que o Ceará experienciou a dupla forma de divisão do ICMS, antes da obrigatoriedade constitucional da cota-parte de 10 pontos percentuais educacional. Ou seja, no Ceará, havia o rateio puro e simples, denominado como tradicional⁸⁴ e outro mais sofisticado, que incluía indicadores sociais, entre eles, um quociente educacional – de resultados educacionais.

⁸³ *Ibidem.* p. 29.

⁸⁴ BRANDÃO, Júlia Barbosa. **O rateio de ICMS por desempenho de municípios no Ceará e seu impacto em indicadores do sistema de avaliação da educação**. 2014. Dissertação (Mestrado em Administração) - Fundação Getúlio Vargas, Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/13149/Dissertação%20Julia%20Brandão%20versão%20final%20site%20biblioteca.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 8 nov. 2020.

5 ICMS E A EDUCAÇÃO

5.1 DIVISÃO EDUCACIONAL DA COTA-PARTE DO ICMS NO ESTADO DO CEARÁ

Importante ressaltar que a divisão da cota-parte do ICMS no Ceará, aqui exemplificada, ocorria antes da EC 108/20, mas isso não atrapalha em nada o que tentaremos demonstrar, que é o acerto da mudança nos critérios de rateio. Um estudo comparativo dentro do próprio CE com duas formas distintas de distribuição da cota-parte do ICMS, à época, era de 25% a transferência.

Para apresentarmos a situação da mudança educacional no Ceará utilizaremos como base o exemplificativo artigo intitulado “Políticas de Incentivo à Educação no Ceará: análise comparativa das Leis de Distribuição da cota-parte do ICMS”⁸⁵, de Carneiro e Irfi. Nesse estudo, os autores demonstram comparativamente o grau de eficácia tanto da forma tradicional (repasso independente de resultados) quanto da nova forma de rateio da cota-parte do ICMS (repasso utilizando resultados como medidor avaliativo) no Ceará, exatamente a distinção que ocorreu agora com a EC 108/20. Os alunos observados foram os da rede municipal de ensino da 4ª série (5º ano), os dados utilizados foram tanto do Sistema de Avaliação da Educação Básica (Saeb) quanto a Prova Brasil.

Para o caso brasileiro, Menezes-Filho e Amaral (2009) demonstraram que aumentar os gastos em educação não implica necessariamente melhoria de aprendizado dos alunos resultado esse ratificado posteriormente por Monteiro (2015), que conclui que os municípios brasileiros têm dificuldade de transformar mais recursos em maior aprendizagem.⁸⁶

O modelo comparativo utilizado foi o da diferença na diferença, que sucintamente significa que foram utilizados dois grupos distintos para a análise da situação antes e da situação de depois. O primeiro grupo, o grupo de controle, que não sofreu nenhum tipo de alteração, e o grupo experimental, que sofreu a

⁸⁵ CARNEIRO, D.; IRFFI, G. Políticas de Incentivo à Educação no Ceará: análise comparativa das Leis de Distribuição da cota-parte do ICMS. In: SACHSIDA, Adolfo (Org.). **Políticas públicas: avaliando mais de meio trilhão de reais em gastos públicos**. Brasília: IPEA, 2018. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34343. Acesso em: 8 nov. 2020.

⁸⁶ *Ibidem*.

alteração. Na presente observação seriam municípios-alunos com antes e depois do antigo rateio do ICMS e municípios-alunos com o antigo e com o novo rateio do ICMS.⁸⁷

Tabela 1 – Exemplificação do modelo da diferença em diferença

	Antes	Depois	Diferenças
Controle	A	B	A – B
Tratamento	C	D	C – D
Diferenças	A – C	B – D	(A – B) – (C – D)

Fonte: Menezes-Amaral (2009)

O Ceará possui uma história interessante sobre o rateio da cota-parte do ICMS, pois utilizou duas formas distintas de rateio, para tanto, um laboratório comparativo do próprio estado. Primeiro, em 1996, utilizou-se da repartição por compensação aos municípios com maiores volumes de gastos educacionais com base nos critérios do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef), implementado por meio da Lei 12.612/96. Em 2008, com base na Lei 14.023/07, as variáveis de qualidade à eficiência passaram a ser consideradas e a distribuição do ICMS no Ceará para os municípios ficou definido da seguinte maneira: a) 75% relativo ao VAF; b) 18% relativo ao IQE (Índice de Qualidade Educacional) c) 5% relativo ao IQS (Índice Municipal de Qualidade de Saúde); d) 2% em relação ao IQM (Índice Municipal de Qualidade do Meio Ambiente).⁸⁸

O Índice de Qualidade Educacional, é regulado pela Lei 12.612/96, com nova redação dada pela Lei 15.922/15, redefinindo o art. 1º, II da Lei 12.612/96 em:

II - 18% (dezoito por cento) em função do Índice Municipal de Qualidade Educacional de cada município, formado pela taxa de aprovação dos alunos

⁸⁷ CENTRO DE POLÍTICAS SOCIAIS - FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Metodologia da Diferença-em-Diferença.** Disponível em: https://www.cps.fgv.br/cps/pesquisas/Políticas_sociais_alunos/2010/20100512/PDF/BES_DiferençasemDiferenças.pdf. Acesso em: 9 nov. 2020.

⁸⁸ CEARÁ. **Lei nº 14.023 do Estado do Ceará.** Disponível em: <https://www.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2007/14023.htm>. Acesso em: 10 nov. 2020.

do ensino fundamental e pela média obtida pelos alunos do 2º, 5º e 9º anos do ensino fundamental da rede municipal em avaliações de aprendizagem.⁸⁹

O IQE foi elaborado como um indicador de resultados e de qualidade dentro dos indicadores sociais denominados multidimensionais⁹⁰, pois apresentam uma visão global de determinado objeto-situação, diferentemente dos indicadores unidimensionais, como os indicadores de analfabetismo, que só vislumbram um aspecto da educação. Os componentes do IQE são os seguintes: a) taxa de adequação idade-série; b) taxa de atendimento (taxa de frequência escolar); c) e as médias dos estados brasileiros no Sistema Nacional de Avaliação da Educação Básica (Saeb).⁹¹

Teremos, nessa perspectiva, uma apresentação das variações de desempenho no caso do Ceará tanto com a divisão da cota-parte estabelecida pela Lei 12.612/96, vista como mais tradicional – quanto à nova divisão da cota-parte; e, menos tradicional e com a função de incentivar determinados resultados educacionais, a Lei 14.023/07.

Os autores, Carneiro e Irffi⁹² concluíram que o primeiro grupo de alunos que foi abarcado pela Lei 12.612/96 não obteve melhora educacional em português e matemática como era o esperado. O resultado negativo demonstra, mais uma vez, que somente os gastos com educação não geram a resposta necessária, por parte dos administradores brasileiros, na otimização dos resultados educacionais.

Já o segundo grupo, quando os municípios receberam um incentivo financeiro devido aos resultados educacionais, a melhora dos alunos foi significativa. Girou em torno de 4% tanto em português quanto em matemática na avaliação do 5º ano. O que demonstrou uma melhor resposta dos administradores públicos quando há um direcionamento em relação a resultados com premiações (reconhecimento) tanto

⁸⁹ CEARÁ. **Lei nº 14.023 do Estado do Ceará.** Disponível em: <https://www.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2007/14023.htm>. Acesso em: 10 nov. 2020.

⁹⁰ ARAÚJO, C. H.; CONDE, F. N. C.; LUZIO, N. Índice de Qualidade da Educação Fundamental (IQE): proposta para discussão. **R. Bras. Est. Pedag.**, Brasília, v. 85, n. 209/210/211, p. 126-136, jan./dez. 2004. Disponível em: <http://rbep.inep.gov.br/ojs3/index.php/rbep/article/view/1394/1133>. Acesso em: 8 nov. 2020.

⁹¹ *Ibidem.*

⁹² CARNEIRO, D.; IRFFI, G. Políticas de Incentivo à Educação no Ceará: análise comparativa das Leis de Distribuição da cota-parte do ICMS. *In*: SACHSIDA, Adolfo (Org.). **Políticas públicas: avaliando mais de meio trilhão de reais em gastos públicos.** Brasília: IPEA, 2018. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34343. Acesso em: 8 nov. 2020.

dos alunos como dos professores e das escolas. Para maiores detalhes, buscar no respectivo artigo indicado na lista de referências final.

O relevante no estudo aqui apresentado é um indicativo do acerto no novo rateio do ICMS, já denominado em algumas notícias como ICMS da Educação. Claro está que um comparativo deve ser feito de maneira cuidadosa, mas as respostas às premiações por desempenho se mostram mais acertadas do que a simples divisão por critérios de gastos educacionais.

5.2 BREVE PANORAMA DA EDUCAÇÃO GAÚCHA

A função da educação brasileira é definida na Constituição Federal, em seu artigo 205:

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será provida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Ao falarmos sobre a educação brasileira gaúcha, faz-se necessária a abertura dos níveis educacionais estabelecidos pela Lei de Diretrizes e Bases (LDB) de 1996⁹³ e de acordo com a LDB (Lei 9.394/96), a educação brasileira se divide da seguinte forma:

I - Educação Básica, que abarca:

- a) a Educação Infantil (entre 0 a 6 anos);
- b) o Ensino Fundamental (entre 7 a 14 anos);
- c) o Ensino Médio (entre 15 e 17 anos).

II - Educação Superior, que abarca:

- a) Graduação Curso Técnico Superior: entre 2 ou 3 anos;
- b) Curso Superior: 4 anos ou mais.

⁹³ BRASIL. **Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, LDB. 9394/1996**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm. Acesso em: 8 nov. 2020.

Visto que iremos trabalhar, neste tópico, com a Educação Básica gaúcha, que é de responsabilidade dos municípios, dois questionamentos expomos: qual é o nível educacional que fica a cargo dos municípios brasileiros. Sabe-se que a LDB estabelece um sistema de cooperação entre os três entes da federação: União, estados e municípios, mas como se dá efetivamente a divisão na parte educacional?

De acordo com Carlos Roberto Jamil Cury⁹⁴, professor emérito da Universidade Federal de Minas Gerais e ex-presidente da Câmara de Educação Básica do Conselho Nacional de Educação, o sistema educacional brasileiro apresenta zonas cinzentas em relação às responsabilidades dos entes sobre a educação, algo que gira em torno de problemas sistêmicos de sobreposições e lacunas das responsabilidades dos entes federativos, o que por si só demonstra a fragilidade do sistema educacional brasileiro, sendo importante citar as falhas mesmo que não sejam objeto do presente trabalho.

Após essa sintética explicação do sistema educacional brasileiro e da incumbência do município na educação, faz-se a descrição daquilo que é uma parte do objeto de estudo aqui desenvolvido, ou seja, uma pequena abertura do cenário brasileiro de educação na atualidade. Utilizamos, para tanto, os dados obtidos por meio de um programa de avaliação educacional criado pelo estatístico alemão Andreas Schleicher, em 1997, que foi denominado de *Program for International Student Assessment* (Pisa). O Pisa é aplicado nos países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), entretanto aceita países não membros da OCDE. O Brasil foi convidado no ano de criação, tendo sempre participado do programa avaliativo. Importante salientar que o Pisa é estruturado de forma a captar a educação não como conteúdo, mas sim por meio das potencialidades criativas estimuladas.⁹⁵ O Brasil, em 2018, ano mais recente da aplicação da prova, ficou nas piores posições entre os 79 países avaliados.⁹⁶ A prova foi aplicada em 2018 e os resultados divulgados em dezembro de 2019.

⁹⁴ TODOS PELA EDUCAÇÃO. **Qual o papel da União, dos Estados e dos Municípios na Educação?** 22 mar. 2008. Disponível em: <https://todospelaeducacao.org.br/noticias/qual-e-o-papel-da-uniao-dos-estados-e-dos-municipiosna-educacao/> Acesso em: 9 nov. 2020.

⁹⁵ *Ibidem*.

⁹⁶ INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. **Pisa 2018 revela baixo desempenho escolar em leitura, matemática e ciências no Brasil.** 03 dez. 2019. Disponível em: http://portal.inep.gov.br/artigo/-/asset_publisher/B4AQV9zFY7Bv/content/pisa-2018-revela-baixo-desempenho-escolar-em-leitura-matematica-e-ciencias-nobrasil/21206. Acesso em: 9 nov. 2020.

“Leitura: OCDE 487, Brasil 413; faixa do Brasil no ranking: 55° e 59°.

Matemática: OCDE 489, Brasil 384; faixa do Brasil no ranking: 69° e 72°.

Ciências: OCDE 489, Brasil 404; faixa do Brasil no ranking: 64° e 67°”.⁹⁷

A partir de uma compreensão um pouco mais acertada do panorama educativo brasileiro, podemos voltar-nos ao caso do Rio Grande do Sul (RS). Infelizmente, o RS não se vem destacando nacionalmente na educação. Tudo se torna ainda mais grave quando se sabe que o Brasil atingiu este ano, 2020, o último lugar no *ranking* de educação válido pelo Anuário de Competitividade Mundial 2020⁹⁸, portanto, o RS está malposicionado dentro do pior país do mundo em educação, conforme esse anuário.

Os dados mais recentes do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) demonstram claramente o excelente potencial do RS. Com uma população em torno dos 11 milhões de pessoas e um bom Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), que está em torno dos 0,74, o estado, ao não atingir os níveis mínimos das metas de desenvolvimento do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb), prejudica a si mesmo.⁹⁹ Na sequência expomos a tabela apresentada pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Anísio Teixeira (Inpe) sobre o resultado do Ideb do RS em 2019, pela qual se ilustra a preocupante situação de o estado encontrar-se abaixo da expectativa mínima de crescimento da meta.

⁹⁷ INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. **Pisa 2018 revela baixo desempenho escolar em leitura, matemática e ciências no Brasil**. 03 dez. 2019. Disponível em: http://portal.inep.gov.br/artigo/-/asset_publisher/B4AQV9zFY7Bv/content/pisa-2018-revela-baixo-desempenho-escolar-em-leitura-matematica-e-ciencias-nobrasil/21206. Acesso em: 9 nov. 2020.

⁹⁸ AZEVEDO, M. **Brasil cai para última posição em educação em ranking de competitividade**. 16 jun. 2020. Disponível em: <https://jc.ne10.uol.com.br/colunas/enem-e-educacao/2020/06/5612728--brasil-cai-para-ultima-posicao-em-educacaoem-ranking-de-competitividade.html>. Acesso em: 9 nov. 2020.

⁹⁹ G1.GLOBO. **RS melhora desempenho, mas fica abaixo da meta do Ideb em todos os níveis de educação**. 15 set. 2020. Disponível em: <https://g1.globo.com/rs/rio-grande-do-sul/noticia/2020/09/15/rs-melhora-desempenho-mas-fica-abaixo-da-meta-do-ideb-em-todos-os-niveis-de-educacao.ghml>. Acesso em: 9 nov. 2020.

Tabela 2 – Resultado do Ideb do RS em 2019.

	Ideb observado	Meta 2019
4º e 5º anos EF	6.0	6.1
8º e 9º anos EF	4.8	5.6
3º ano EM	4.2	5.3

Fonte: Menezes-Amaral (2009)

O Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb) foi criado pelo governo federal em 2007 e apresenta a qualidade da Educação Básica no Brasil. Duas provas com função também de diagnóstico em massa são utilizadas para fomentar os dados do Ideb, que são a Prova Brasil e a Sistema de Avaliação da Educação Básica (Saeb).

O Ideb é calculado a partir dos dados sobre aprovação escolar, obtidos no Censo Escolas, e das médias de desempenho no Sistema de Avaliação Básica da Educação [...] O índice varia de 0 a 10. A combinação entre fluxo e aprendiam tem o mérito de equilibrar as duas dimensões: se um sistema de ensino reter seus alunos para obter resultados de melhor qualidade no Saeb, o fluxo será alterado, indicando a necessidade de melhoria do sistema [...] O índice também é importante condutor de políticas públicas em prol da qualidade da educação.¹⁰⁰

A Prova Brasil e o Saeb são avaliações aplicadas aos alunos da quarta e oitava séries (quinto e nono ano) do Ensino Fundamental brasileiro. Ela é dividida em duas partes – uma de avaliação do conhecimento escolar e outra envolvendo um questionário socioeconômico. Na parte referente à educação formal das disciplinas, há questões envolvendo português com foco em leitura e matemática com foco na resolução de problemas; na parte socioeconômica, existem questões de contexto que podem estar relacionadas ao desempenho do aluno.¹⁰¹

É possível inferir que, a partir dessa análise, revelou-se um panorama preocupante da educação gaúcha para um início de consciência quanto à

¹⁰⁰ INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E DE PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. Ministério da Educação Brasil. **Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb)**. Disponível em: <https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/pesquisas-estatisticas-e-indicadores/ideb>. Acesso em: 8 de nov. 2020.

¹⁰¹ BRASIL. MEC. **Escolas públicas podem acessar resultados preliminares do Saeb a partir de domingo. Ministério da Educação**. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/component/tags/tag/saeb?start=20>. Acesso em: 8 nov. 2020.

necessidade de mudança. Há de se alertar que uma mudança educacional demora anos para se efetivar completamente, no entanto é muito rápido o sentimento de transformação social quando se valoriza e protege as crianças e os jovens por meio da educação.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho constituiu-se em um incipiente estudo para construir um entendimento relativo à elite brasileira no seguinte sentido: sendo os tributos algo imposto, visto que é patente a contrariedade do contribuinte em pagá-lo, por óbvio (aqueles que têm) as elites política e econômica do país se organizam para elaborar os impostos brasileiros. Todavia a elaboração dos impostos não só reflete como a elite se organiza, mas também a forma como ela enxerga o próprio país mediante o que se tributa e para qual fim.

Como foi visto, o Brasil tende a tributar o consumo; e, muito pouco, a riqueza, fazendo com que a elite se firme como uma elite rentista. A questão da elite rentista consiste no problema que ela é de baixa criatividade, pois não cria, vive de renda. Sendo uma elite pouco criativa, a educação acaba recebendo pouca importância – não só por parte da população em geral, mas da elite também.

Uma vez que foi pouco divulgada a modificação do valor e das condições de repasse do ICMS aos municípios, conforme o artigo 158 da Constituição de 1988, por meio da Emenda Constitucional 108, admitimos que foi uma excelente surpresa perceber tamanha modificação na estrutura tributária no sentido de criar um ICMS-Educacional. Além dessa excelente notícia, também foi educativo perceber o jogo de forças que molda o país, bastante perceptível quando observados por meio da luta pela repartição das competências tributárias do ICMS.

O que parece ficar evidente perante essa luta entre federalismo mais ou menos centralizado é a falta de compreensão das elites locais no que concerne a um projeto de país. Cada parte tentando beneficiar o seu próprio lado, sem ao menos conhecer as outras partes. Então há o ICMS como um imposto criado e que tem sua origem no começo do século XX, sendo um imposto sobre o consumo e que teve sua competência para tributá-lo já dividido entre diferentes entes da federação.

A primeira distinção, do antigo sistema de repartição da cota-parte de 25% para os municípios, já era bastante interessante, mas agora condicionar 10% da cota-parte a resultados educacionais, sendo que a cota-parte que foi elevada para 35% é, realmente, uma manobra muito inteligente do Brasil em relação a si mesmo, uma alteração como essa na Constituição é um fato, no mínimo, notável.

Ao ter como modelo de sucesso o Ceará, que implementou exatamente essa política de incentivo a bons resultados educacionais ainda em 2008, aumenta ainda mais a possibilidade de ter sido realizado um grande acerto para a melhoria da educação brasileira. Agora o mesmo entendimento foi compartilhado por todos os estados da federação, o que coloca o RS de pronto dentro de um novo direcionamento para a educação municipal: a qualidade como meta, sendo a qualidade da educação premiada com recursos financeiros. Ainda é interessante observar que as melhores escolas no Ceará se encontram no interior do estado, e não na capital.

Na questão técnico-jurídica do ICMS resta evidente a complexidade de um imposto que recai sobre uma gama muito ampla da circulação de (diversas) mercadorias. Das leituras para este trabalho, encontramos vários artigos questionando os tipos de mercadorias sobre as quais o imposto incidia. Individuamos que há um decréscimo relativo das mercadorias sobre as quais incide o ICMS por serem oriundas tanto da agricultura como da indústria.

O ICMS é um imposto complexo já no nome: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); ele movimenta bilhões no Brasil, por isso, causa polêmicas, pois cobra muito e arrecada muito por ser um imposto de consumo. Os princípios que o limitam são bastante interessantes, pois moldam o limite tributário brasileiro em um sistema no qual se cobra muito pouco de quem tem patrimônio e muito sobre quem deseja criar.

Já relativamente à questão da educação vinculada ao ICMS na Constituição, há uma excelente expectativa sobre essa inovação, mas a organização educacional brasileira precisa também ser revista como um todo. Uma nova adequação dos saberes para as crianças e os jovens, e não mais essa educação de baixa qualidade que não ensina a pensar, mas só a decorar. Há de se compreender que as pessoas têm diferentes disposições e ânimos para o estudo – sendo algumas mais propensas a trabalhos concretos e outras a trabalhos mais abstratos sem diferença de qualidade entre elas. A educação de qualidade precisa preparar os jovens para o futuro; e não perpetuar as marcas do passado.

O estabelecimento de uma nova forma de incentivo à educação, ainda mais relevante na Básica, por meio da premiação do ICMS é um acerto a ser celebrado,

mas precisamos também começar a avaliar o que estamos ensinando para as crianças nas escolas. O Brasil é resultado da nossa imaginação; e a nossa imaginação é aprimorada pela educação de qualidade.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco de. ICMS: crise federativa e obsolescência. **Rev. direito GV**, São Paulo, v. 14, n. 3, p. 986-1018, Sept. 2018. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322018000300986&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 7 nov. 2020. <https://doi.org/10.1590/2317-6172201837>.

ARAÚJO, C. H.; CONDE, F. N. C.; LUZIO, N. Índice de Qualidade da Educação Fundamental (IQE): proposta para discussão. **R. Bras. Est. Pedag.**, Brasília, v. 85, n. 209/210/211, p. 126-136, jan./dez. 2004. Disponível em: <http://rbep.inep.gov.br/ojs3/index.php/rbep/article/view/1394/1133>. Acesso em: 8 nov. 2020.

ARCOVERDE, L. **Brasil é o 2º pior de ranking mundial em nº de computadores por estudante e 52º colocado em conectividade das escolas, aponta OCDE**. 29 set. 2020. Disponível em: <https://g1.globo.com/educacao/noticia/2020/09/29/brasil-eo-2o-pior-de-ranking-mundial-em-no-de-computadores-por-estudante-e-52o-colocado-emconectividade-das-escolas-aponta-ocde.ghtml>. Acesso em: 9 nov. 2020.

AZEVEDO, M. **Brasil cai para última posição em educação em ranking de competitividade**. 16 jun. 2020. Disponível em: <https://jc.ne10.uol.com.br/colunas/enem-e-educacao/2020/06/5612728--brasil-cai-para-ultima-posicao-em-educacaoem-ranking-de-competitividade.html>. Acesso em: 9 nov. 2020.

BALEEIRO, A.; DERLI, M. **Direito Tributário Brasileiro e CTN comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BERMÚDEZ, A.C.; REZENDE, C.; MEDEIROS, C. O Brasil é o 7º país mais desigual do mundo, melhor apenas do que africanos. **UOL Internacional**. São Paulo, Brasília e Maceió, 9 de dez. 2019. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/internacional/ultimas-noticias/2019/12/09/brasil-e-o-7-mais-desigual-do-mundo-melhor-apenas-do-que-africanos.htm>. Acesso em: 6 de nov. 2020.

BRANDÃO, Júlia Barbosa. **O rateio de ICMS por desempenho de municípios no Ceará e seu impacto em indicadores do sistema de avaliação da educação**. 2014. Dissertação (Mestrado em Administração) - Fundação Getúlio Vargas, Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/13149/Dissertação%20Julia%20Brandão%20versão%20final%20site%20biblioteca.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 8 nov. 2020.

BRASIL. Constituição (1891). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 7 nov. 2020.

BRASIL. Constituição (1934). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 7 nov. 2020.

BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 6 nov. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 7 nov. 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional no 18, de 1º de dezembro de 1965**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 6 nov. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 108 de 26 de agosto de 2020**. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc108.htm. Acesso em: 9 nov. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996. Lei Kandir**. Brasília, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 7 nov. 2020.

BRASIL. **Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, LDB**. 9394/1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm. Acesso em: 8 nov. 2020.

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1965**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 7 nov. 2020.

BRASIL. MEC. **Escolas públicas podem acessar resultados preliminares do Saeb a partir de domingo. Ministério da Educação**. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/component/tags/tag/saeb?start=20>. Acesso em: 8 nov. 2020.

CARNEIRO, D.; IRFFI, G. Políticas de Incentivo à Educação no Ceará: análise comparativa das Leis de Distribuição da cota-parte do ICMS. *In*: SACHSIDA, Adolfo (Org.). **Políticas públicas**: avaliando mais de meio trilhão de reais em gastos públicos. Brasília: IPEA, 2018. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34343. Acesso em: 8 nov. 2020.

CEARÁ. **Lei nº 14.023 do Estado do Ceará**. Disponível em: <https://www.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2007/14023.htm>. Acesso em: 10 nov. 2020.

CENTRO DE POLÍTICAS SOCIAIS - FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Metodologia da Diferença-em-Diferença**. Disponível em:

https://www.cps.fgv.br/cps/pesquisas/Políticas_sociais_alunos/2010/20100512/PDF/BES_DiferençasesDiferenças.pdf. Acesso em: 9 nov. 2020.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Arrecadação de impostos no RS tem crescimento nominal de 3,1% em 2019. Portal Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul. Porto Alegre**. 20 set. 2019. Disponível em:

<https://www.fazenda.rs.gov.br/conteudo/11206/arrecadacao-de-impostos-nors-tem-crescimento-nominal-de-3%2C1-em-2019>. Acesso em: 7 nov. 2020.

FAUSTO, B. **História do Brasil**. 13. ed. São Paulo: Edusp, 2010.

G1.GLOBO. Brasil tem 2ª maior concentração de renda do mundo, diz relatório da ONU. 19 dez. 2019. Disponível em:

<https://g1.globo.com/mundo/noticia/2019/12/09/brasil-tem-segundamaior-concentracao-de-renda-do-mundo-diz-relatorio-da-onu.ghtml>. Acesso em: 6 nov. 2020.

G1.GLOBO. RS melhora desempenho, mas fica abaixo da meta do Ideb em todos os níveis de educação. 15 set. 2020. Disponível em:

<https://g1.globo.com/rs/rio-grande-do-sul/noticia/2020/09/15/rs-melhora-desempenho-mas-fica-abaixo-da-meta-do-ideb-em-todos-os-niveis-de-educacao.ghtml>. Acesso em: 9 nov. 2020.

GARCIA, Felipe Gomes. **A Lei 14.023/07 e os investimentos em Educação Fundamental e Saúde nos Municípios Cearenses: uma análise no período 2006-2010**. 2012. 51fls. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) - Programa de Pós-Graduação em Economia, CAEN, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, CE, 2012. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/6348>. Acesso em: 7 de nov. 2020.

GREMEAU, A.; VASCONCELOS, M. A. S.; TONETO JR., R. **Economia Brasileira Contemporânea**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E DE PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. Ministério da Educação Brasil. **Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb)**. Disponível em: <https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/pesquisas-estatisticas-e-indicadores/ideb>. Acesso em: 8 de nov. 2020.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. **Pisa 2018 revela baixo desempenho escolar em leitura, matemática e ciências no Brasil**. 03 dez. 2019. Disponível em: http://portal.inep.gov.br/artigo/-/asset_publisher/B4AQV9zFY7Bv/content/pisa-2018-revela-baixo-desempenho-escolar-em-leitura-matematica-e-ciencias-nobrasil/21206. Acesso em: 9 nov. 2020.

MACHADO Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A Reforma Tributária como Instrumento de Efetivação da Justiça Distributiva: uma abordagem histórica. **Seqüência** (Florianópolis), n. 77, p. 221-252, nov. 2017. Disponível em:

<https://www.scielo.br/pdf/seq/n77/2177-7055-seq-77-221.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2020.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. *In*: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, jun. 2010, Fortaleza - CE. **Anais...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2020.

MONTOYA, M.; SOCCOLOSKI, V. Estimativa de perdas de arrecadação de ICMS promovida pela lei Kandir no Corede produção - RS: uma análise sobre as exportações de soja, de 1997 a 2014. **Revista Teoria E Evidência Econômica**, v. 24, n. 50, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.5335/rtee.v24i50.8958>. Acessado em: 7 nov. 2020.

MOREIRA, André Mendes. **Base de cálculo**. *In*: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Álvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coords.). **Enciclopédia jurídica da PUC-SP: Direito Tributário**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/265/edicao-1/base-de-calculo>. Acesso em: 7 nov. 2020.

MORENO, A. C.; OLIVEIRA, E. **Brasil cai em ranking mundial de educação em matemática e ciências; e fica estagnado em leitura**. G1. 03 de dez. 2019. Disponível em: <https://g1.globo.com/educacao/noticia/2019/12/03/brasil-cai-em-ranking-mundial-de-educacaoem-matematica-e-ciencias-e-fica-estagnado-em-leitura.ghtml>. Acesso em: 9 nov. 2020.

PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário - completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Jur., 2017.

PONTUAL, Helena Dardo. **Lei Kandir**. Senado Notícias. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/lei-kandir>. Acesso em: 8 nov. 2020.

SCHILLER, Beatriz Silva. Uma Análise Crítica do Princípio da Seletividade no ICMS. *In*: **TRIBUTAÇÃO, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento**. São Paulo: Blucher, 2018. p. 317-356. Disponível em: <https://openaccess.blucher.com.br/article-details/06-21223>. Acesso em: 7 nov. 2020.

SKIDMORE, T. E. **Brasil: de Getúlio a Castello**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SKIDMORE, T. E. **Brasil: de Castelo a Tancredo**. 3. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1988.

TODOS PELA EDUCAÇÃO. **Qual o papel da União, dos Estados e dos Municípios na Educação?** 22 mar. 2008. Disponível em: <https://todospelaeducacao.org.br/noticias/qual-e-o-papel-da-uniao-dos-estados-e-dos-municipiosna-educacao/> Acesso em: 9 nov. 2020.

VELLOSO, Andrei Pitten. ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n.75, dez. 2016. Disponível em: https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao075/Andrei_Pitten_Velloso.html. Acesso em: 7 nov. 2020.