

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
LUCA PAULOS GUARNIERI

O ICMS E OS IMPACTOS ECONÔMICOS DA GUERRA FISCAL

São Paulo

2022

LUCA PAULOS GUARNIERI

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção do
título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADOR: PROF. DR. EDMUNDO EMERSON DE MEDEIROS

São Paulo
2022

LUCA PAULOS GUARNIERI

O ICMS E OS IMPACTOS ECONÔMICOS DA GUERRA FISCAL

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção do
título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a):

À minha mãe, aos meus avós e à memória de
meu tio-avô *Alcides Jorge Costa*.

AGRADECIMENTOS

O desenvolvimento do presente trabalho, bem como o desempenho apresentado durante o curso de Direito, se deve com a ajuda de inúmeras pessoas, dentre as quais agradeço:

À minha mãe, aos meus avós, aos meus irmãos, à minha tia-avó e ao meu tio-avô, pessoas que prestaram importantíssimo apoio em momentos tão marcantes de nossas vidas e que foram os principais responsáveis pela minha formação.

À minha namorada Natália que me incentivou e compreendeu durante praticamente toda minha formação, motivo pelo qual presto a ela meu mais sincero obrigado.

Aos meus professores, aos quais aproveito para expressar minha grande admiração, que foram os indispensáveis tutores dos quais absorvi parte de seu conhecimento. Agradeço, em especial, ao meu professor orientador Prof. Dr. Edmundo Emerson de Medeiros.

Aos meus amigos que comigo compartilharam os mais diversos momentos e sentimentos durante todo o curso.

“Conheça todas as teorias, domine todas as técnicas, mas ao tocar uma alma humana, seja apenas outra alma humana”.

Carl Gustav Jung

RESUMO

Por conta da competência estadual do tributo, o ICMS estimula a Guerra Fiscal entre os Governos Estaduais para atração de empresas de grande porte que serão responsáveis pela criação e aprimoramento de infraestrutura para a região, e a criação de postos de trabalho. As formas que os Governos Estaduais fazem uso para a atração dessas empresas é objeto de discussão no âmbito do Poder Judiciário e do Poder Legislativo, uma vez que, em certas vezes, as diretrizes do CONFAZ, como convênios e incentivos fiscais, não são respeitadas. Em razão da autonomia dos estados, a disputa entre os Governos Estaduais é aceitável; contudo, se ocorrer de forma desleal e sem controle, pode acarretar o desbalanço das contas públicas e ser prejudicial à economia. O objetivo do trabalho é compreender os impactos econômicos gerados pela Guerra Fiscal através de benefícios e incentivos fiscais do ICMS e identificar formas se, até o momento, as normas jurídicas editadas, bem como os convênios foram suficientes para encerrar a prática da guerra fiscal entre os estados através da concessão de benefícios unilaterais, os quais ignoram o princípio da coletividade em sobreposição aos interesses individuais. Para tanto, observou-se as determinações constitucionais sobre o imposto, bem como as trazidas pela Lei Complementar nº 24/75, e pela legislação estadual paulista. Além disso, observou-se as determinações contida no Convênio ICMS nº 190/2017 e as determinações legais da Lei Complementar nº 160/2017.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS, Guerra Fiscal; Incentivos Fiscais; Governo Estadual; CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária.

ABSTRACT

Due to the state competence of the tax, the ICMS stimulates the Fiscal War between the State Governments to attract large companies that will be responsible for creating jobs and infrastructure for the region. The ways that State Governments use to attract these companies is the subject of discussion within the Judiciary and Legislative Powers, since, at times, CONFAZ guidelines, such as agreements and tax incentives, are not respected. Because of the autonomy of states, dispute between state governments is acceptable; however, if it occurs unfairly and without control, it can lead to an imbalance in public accounts and be harmful to the economy. The present work aims to understand the economic impacts generated by the Tax War through ICMS tax benefits and incentives and identify ways if, so far, the edited legal rules, as well as the agreements were sufficient to end the practice of the tax war between states through the granting of unilateral benefits, which ignore the principle of collectivity over individual interests. Therefore, the constitutional determinations on the tax were observed, as well as those brought by Complementary Law n° 24/75, and by the São Paulo state legislation. In addition, the determinations contained in ICMS Agreement No. 190/2017 and the legal determinations of Complementary Law No. 160/2017 were observed.

KEY WORD: ICMS; Tax War; Tax Benefits; State Government; CONFAZ – National Finance Policy Council.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADC – Ação Direta de Constitucionalidade

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CF – Constituição da República Federativa do Brasil

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN – Código Tributário Nacional

DDTT – Das Disposições Transitórias

ICM – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IVC – Imposto de Vendas e Consignações

RICMS/2000 – Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo

SINIEF – Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	2
2 ICMS.....	4
2.1 CONCEITOS	5
2.1.1 <i>Fato Gerador</i>	10
2.1.1.1 Operações relativas à de circulação de mercadoria	14
2.1.1.2 Prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual.....	16
2.1.1.3 Prestação de serviços de comunicação	17
2.1.2 <i>Base de Cálculo</i>	19
2.1.3 <i>Contribuinte</i>	20
2.1.4 <i>Alíquotas do ICMS</i>	22
2.2 OPERAÇÕES INTERNAS	24
2.3 OPERAÇÕES INTERESTADUAIS	25
3 CONFAZ E SUA RELAÇÃO COM O ICMS	27
3.1 CRIAÇÃO E HISTÓRICO DO CONFAZ.....	28
4 INCENTIVOS FISCAIS NO ICMS E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DOS ESTADOS	30
4.1 IMUNIDADE	34
4.2 ISENÇÕES	35
4.3 REDUÇÃO DE ALÍQUOTA	37
4.4 DIFERIMENTO	37
4.5 SUSPENSÃO	39
4.6 CRÉDITO OUTORGADO	40
5 GUERRA FISCAL ATRAVÉS DE BENEFÍCIOS DE ICMS.....	41
5.1 GUERRA FISCAL E SEUS IMPACTOS.....	44
5.2 LEI COMPLEMENTAR N° 160/2017 E CONVÊNIO ICMS N° 190/2017.....	46
5.3 ADI 5902 CONTRA A LEI COMPLEMENTAR N° 160/2017	47
6 CONCLUSÃO.....	49
REFERÊNCIAS	52

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação (ICMS) é responsável por ser a principal fonte de renda para os Estados da União. Já na década de 1980, a relevância e complexidade do ICMS já era reconhecida e discutida, conforme pode ser observado nos ensinamentos do saudoso Prof. Alcides Jorge Costa¹ de forma que o autor ensina que é grande e notório o impacto trazido ao mercado pelo ICMS.

Os estados-membros possuem, por atribuição constitucional, competência para estipulação de suas alíquotas próprias para o ICMS, o que faz com que seja instituída uma competição entre eles com o uso do ICMS como arma para atração de empresas. Essa competição, muitas vezes, ultrapassa inclusive os limites constitucionais e os convênios do CONFAZ, tendo como nome guerra fiscal.

A guerra fiscal, de forma resumida, pode ser entendida como uma prática comum dos Estados da Federação e do Distrito Federal que se utilizam da adoção de políticas e incentivos com a finalidade de atrair investimentos para aquela determinada região de forma que favoreça seu desenvolvimento. Essa atração, como sustenta Salvador Cândido Brandão Júnior, pode se dar através de “benefícios fiscais, como isenções, reduções de base de cálculo, reduções de alíquotas, créditos especiais ou empréstimos subsidiados a longo prazo”². Ocorre que, muitas vezes, tais práticas acabam por prejudicar não somente os Estados conflitantes, mas todo o sistema normativo, uma vez que o afronta.

Sua origem se dá, como dito anteriormente, com a criação de determinados incentivos e benefícios onde, vislumbrando a atração e ampliação do número de empresas dispostas a investir na região, renuncia à arrecadação de tributos ao Estado. Em outras palavras, tal prática se caracteriza pela promoção de incentivos dados por governos estaduais às empresas privadas visando aumentar a maior geração de renda e riqueza para a sua região. Os incentivos e benefícios concedidos pelos governos estaduais podem ser dados através da isenção de impostos, ou até mesmo através da construção, financiada com verba pública, das instalações das empresas privadas. Certamente, ao serem concedidos por um Estado a

¹ COSTA, Alcides Jorge. **Algumas idéias sobre uma Reforma do Sistema Tributário Brasileiro**. In: Nogueira, Ruy Barbosa (coord), *Direito Tributário Atual*, vols. 7/8, São Paulo: Resenha Tributária, 1987/88, Pág. 1756.

² BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: estados-membros em "guerra fiscal"**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/D.2.2013.tde-13112014-161700.

determinadas empresas, tal postura criará um ambiente conflitante entre outros estados-membros da União. Um dos muitos exemplos históricos que, para título de contextualização, pode ser citado é o das montadoras, estadunidenses, inglesas, ou alemãs, que incentivou uma acirrada disputa entre os estados da Bahia e do Rio Grande do Sul, São Paulo e Rio de Janeiro para a implantação de sua planta fabril responsável pela entrada de vultosos investimentos regionais e criação de postos de emprego. Os estados, no exemplo citado, e como é de costume na guerra fiscal, travaram uma verdadeira batalha para oferecer à montadora os melhores incentivos fiscais. Ao cabo, no caso da montadora estadunidense, o estado vencedor foi a Bahia, onde tal montadora acabou instalando seu pátio na cidade de Camaçari.

Quanto às desvantagens trazidas pelas disputas entre os estados para atração de empresas e investimentos, pode-se primeiramente citar o impacto negativo que se dá no desenvolvimento desigual dos estados. Ou seja, a vantagem da alocação dos investimentos da empresa beneficiada é vislumbrada apenas pelo estado que ofereceu as melhores condições ao capital privado daquela empresa. Assim, todos os outros estados que poderiam se beneficiar da geração de renda e riqueza pelas empresas que lá se instalariam, acabam não se beneficiando. Outro ponto negativo é a própria diminuição da arrecadação do estado que concedeu os benefícios e incentivos, vez que, para atrair a empresa de capital privado, prejudicou sua arrecadação e receita. O que ocorre é que a desvantagem trazida pela guerra fiscal se dá, não pela competição entre os estados em si, uma vez que tal prática seria saudável para a economia, mas sim a realização de concessões sem a devida observância às disposições legais, celebrações de convênios com o CONFAZ, ou em casos onde não seja possível se justificar de forma proporcional os incentivos ou benefícios concedidos, de forma que, ao invés de se atingir o resultado esperado de desenvolvimento da economia regional, tal prática acaba se caracterizando como uma mera renúncia fiscal do estado que visou apenas seus interesses privados, em detrimento do coletivo.

2 ICMS

Tendo em vista que o presente estudo irá se basear na relação contida entre a guerra fiscal entre os estados para a atração de empresas e seus investimentos, se faz necessário que seja feita uma breve explicação sobre os conceitos do ICMS.

A criação do imposto se deu em 1966, pela Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966³, também conhecida como Código Tributário Nacional – CTN, que dispunha sobre o Sistema Tributário Nacional e instituiu normas gerais aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios. Naquele momento, o imposto, com nome de ICM - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, ainda não contemplava os serviços de transporte e de comunicação, que foram adicionados pela Constituição Federal de 1988, como será visto a seguir.

Acerca da competência para legislar sobre o ICMS, coube ao artigo 155, Inciso II, da Constituição Federal de 1988⁴ com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993⁵ outorgar aos estados-membros e Distrito Federal a competência para criar o ICMS, conforme segue:

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

[...]

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)

Sendo assim, como a competência tributária possui caráter indelegável, mesmo que tal direito não seja exercido por um estado, outro não poderá fazê-lo em seu lugar. Por conta disso, cada estado-membro irá legislar sobre o imposto, como é o caso do Estado de São

³ BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 10/11/2022.

⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 10/11/2022.

⁵ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm#art1. Acesso em: 10/11/2022.

Paulo, que o faz através do RICMS/2000. Mesmo com a determinação constitucional dos estados de legislar de forma particular sobre o ICMS como será visto a seguir, elas deverão estar em conformidade com as determinações contidas na própria constituição e pela Lei Complementar nº 87 de 1996, ou Lei Kandir. O ICMS possui alguns aspectos importantes, como a isenção, a não-cumulatividade, a seletividade e a fixação de alíquotas.

Outro ponto importante a se atentar é que a liberdade dada aos estados e ao Distrito Federal quanto ao ICMS não acaba na liberdade legislativa do imposto, alcançando também a liberdade de intervenção na economia através do estabelecimento e fomento de incentivos fiscais direcionados às empresas. Sobre o tema, Odair Tramontin esclarece que:

“Essa intervenção do Estado pode acontecer através da concessão de incentivos, como consequência da aplicação do princípio da garantia do desenvolvimento nacional (CF, art. 3º, Inciso II), que expressa o sentido de que o Estado deve perseguir o desenvolvimento em conjunto com a iniciativa privada.”⁶

Com esses breves apontamentos, é possível iniciar a compreensão sobre a complexidade e a importância contida no imposto e nas consequências, positivas ou negativas, que são características da guerra fiscal envolvendo os estados através das concessões de benefícios e incentivos fiscais com o intuito de atrair empresas e desenvolvimento econômico para a localidade.

2.1 CONCEITOS

Atualmente, o ICMS está definido pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, inciso II, como sendo um imposto que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. O ICMS pode ser considerado como um dos principais tributos existentes em nosso ordenamento, uma vez que é extremamente relevante na obtenção de renda, através da arrecadação de tributos, aos estados-membros da União. Tendo em vista a grande importância e complexidade do imposto, Roque Antônio Carraza, demonstrando o caráter complexo já

⁶ TRAMONTIN, Odair. **Incentivos Públicos a Empresas Privadas & Guerra Fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002. p. 43.

comentado do ICMS, explica que o imposto, na realidade, alberga em si mais de um imposto, como segue:

“A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes a saber: o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; o imposto sobre serviços de comunicação; o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.”⁷

A partir do entendimento das palavras do autor, pode-se afirmar que o referido imposto tem razão de ser considerado como aquele com maior grau de influência na federação brasileira e, por conta dessa grande importância, coube ao legislador, quando da criação da Lei Complementar nº 87 de 1996, a Lei Kandir, guardar grande espaço para o seu tratamento. Segundo Gustavo de Freitas Cavalcanti Costa⁸, o ICMS é o imposto com maior influência na federação brasileira. O generoso e amplo tratamento dado ao ICMS na Lei Kandir pode ser observado pela quantidade de dispositivos destinados a ele. Nesse sentido, observando a complexidade do ICMS, Érico Hack escreve e confirma que “o ICMS é certamente o tributo mais complexo do sistema tributário brasileiro. Cada estado possui a competência para instituí-lo, isso significa que são 27 legislações diferentes”.⁹ Demonstrando e versando sobre a complexidade e importância do imposto dentro do ordenamento jurídico, Pedro Diniz explica que:

“O ICMS, classificado no grupo de Impostos sobre a produção e a circulação, se apresenta hoje como um dos mais significativos tributos brasileiros, tanto no aspecto de volume financeiro (quase 25% de toda a receita tributária), quanto no da técnica de Administração tributária. Podemos afirmar que este imposto, principalmente para os Estados mais desenvolvidos, é o principal sustentáculo da autonomia política inerente ao

⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Editora Malheiros, 2001. p. 32.

⁸ COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo e ICMS: Reflexos Tributários**. Curitiba: Juruá Editora, 1999.

⁹ HACK, Érico. **Direito administrativo e direito tributário**. Curitiba: IBPEX. 2010. p. 332.

regime federativo, já que responde por mais de 80% das suas receitas totais.”¹⁰

Conforme disposto pela Constituição Federal de 1988, a competência de legislar sobre o imposto pertence aos estados-membros da União e sua incidência se dá sobre a circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação. Além disso é importante destacar que a Constituição Federal determinou, em seu artigo 146, Inciso III que caberá à Lei Complementar a definição dos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes do ICMS da seguinte forma:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos **fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes**; (grifo nosso)
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Os fatos geradores do imposto foram descritos pelo artigo 12 da Lei nº 87 de 1996, de forma que, como será visto a seguir, incide nas operações de circulação de mercadoria, com as exceções das situações em que há imunidade definida pela Constituição Federal de 1988.

Elemento de sua complexidade, o ICMS possui como uma de suas características a não-cumulatividade que se estabelece através de sua forma compensatória de créditos e débitos que visa contribuir com um impacto menor do imposto na cadeia produtiva. A não-

¹⁰ DINIZ, Pedro. **ICMS do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2013. p. 06.

cumulatividade está disposta, na Constituição Federal de 1988, no Inciso I do parágrafo 2º do Inciso II do artigo 155, conforme segue:

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;

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

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

Em outras palavras, significa que o ICMS incide em todas as fases da circulação da mercadoria, sendo o meio principal de arrecadação dos estados. A não-cumulatividade do ICMS explica-se pela forma de cobrança do imposto dentro da cadeia produtiva, onde o valor do imposto pago na operação anterior poderá ser compensado, como crédito na operação seguinte da cadeia. Essa compensação de créditos de ICMS poderá ser feita mesmo que o contribuinte dessa nova etapa esteja localizado em um estado diferente daquele estado em que o contribuinte anterior fez o recolhimento do imposto. Sobre o assunto, Pedro Diniz conclui que: “a não cumulatividade é uma garantia constitucional de que será tributado apenas sobre o valor acrescido em cada etapa do ciclo produtivo e comercial”.¹¹

Importante atentar-se para as situações em que houver isenções ou não incidências do ICMS, pois, nessas situações, não poderá se falar em não-cumulatividade, uma vez que não houve, sequer, o recolhimento do imposto na etapa anterior da cadeia. Ou seja, como para aquele contribuinte foi concedida isenção ou havia não incidência, o próximo contribuinte da cadeia não poderá compensar crédito algum, dado que esse crédito não existe, por decorrência do não recolhimento do ICMS.

A partir do caráter multifásico de débitos e créditos do ICMS durante a cadeia em que percorre a mercadoria, pode-se identificar o caráter indireto do imposto. Em outras palavras, o ICMS possui caráter indireto, uma vez que o contribuinte responsável pelo

¹¹ DINIZ, Pedro. **ICMS do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2013. p. 14.

recolhimento do valor devido do imposto acaba repassando o ônus a terceiros, ou seja, ao cabo da cadeia, quem sofre com a carga tributária é o consumidor final da mercadoria.

Quanto ao repasse da receita do ICMS, a partir do seu recolhimento feito pelos Estados o imposto, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 158, Inciso IV, determinou que seja repassado aos municípios 25% do total da receita arrecadada da seguinte forma:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

IV - **vinte e cinco por cento (grifo nosso)** 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.

Dessa forma, é possível compreender que a essência da problemática causada por aquilo que virá a se denominar de guerra fiscal já pode ser identificada no princípio da não-cumulatividade do ICMS, uma vez que é nesse momento que ocorre o início de seus problemas referentes aos embates entre os estados. O início desse problema causado pela não-cumulatividade do ICMS, relacionado com a impossibilidade de creditar o ICMS em casos de isenções concedidas ou em casos de não incidência, pode ser identificado com a leitura do Inciso II do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, conforme segue:

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

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

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

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

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

b) **acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; (grifo nosso).**

Com a leitura dos itens “a” e “b” do Inciso II do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, observa-se que a Constituição foi clara ao determinar que em casos de isenção ou de não-incidência do ICMS, não haverá a possibilidade de se creditar, para compensação, os créditos para as operações, ou prestações seguintes. Além disso, a Constituição Federal de 1988 estabelece que, nos casos de isenção ou de não incidência do ICMS, ocorrerá a anulação do crédito referente às operações anteriores. Assim, por conta desse dispositivo, caso haja a concessão de um benefício fiscal por um estado-membro da União, os créditos à título de compensação que seriam utilizados pelo adquirente não existem, de forma que, por conta de sua inexistência, inexistem também pagamentos a serem compensados. Dessa forma, pode-se identificar um dos problemas resultado da guerra fiscal entres os Estados, uma vez que havendo a concessão de benefício pelo Estado onde a mercadoria se encontra originalmente, a operação em que o adquirente de outro Estado realizar não haverá créditos a serem compensados, ou seja, esse adquirente de outro Estado arcará, sozinho, com a carga tributária que incidirá sobre a mercadoria comercializada. Assim, o Estado adquirente da mercadoria em um próximo estágio da cadeia ficará prejudicado, em comparação com o Estado de origem da mercadoria que concedeu o benefício fiscal.

2.1.1 Fato Gerador

O Fato Gerador do ICMS é o momento determinante para que seja possível a incidência do ICMS. Sobre o assunto, Ricardo Ferreira traz a seguinte afirmação:

“O momento da ocorrência o fato gerador (aspecto temporal) determina o instante a partir do qual o imposto passa a ser devido. Excetuando as hipóteses de substituição tributária para frente, o ICMS só pode ser exigido após o momento da ocorrência do fato gerador.”¹²

Conforme dito anteriormente, foi a Constituição Federal de 1998, através do Inciso II do artigo 155, que estabeleceu a competência dos Estados e do Distrito Federal para legislar sobre o ICMS. A incidência do ICMS, por sua vez, foi determinada pela Lei Complementar nº 87 de 1996, ou Lei Kandir, de modo que sua cobrança será feita, ainda que as operações e

¹² FERREIRA, Ricardo J. **Manual do ICMS**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2003. p. 49.

prestações se iniciem no exterior, sobre: a) as operações relativas à circulação de mercadorias; b) as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e c) as prestações de serviços de comunicação.

A Lei Kandir, em seu artigo 1º, determinou a competência dos Estados para legislar sobre o ICMS, ainda que as operações e as prestações relativas à incidência do imposto se iniciassem no exterior, conforme segue:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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.

Acerca da incidência do imposto, mais detalhadamente, a Lei Kandir foi responsável por determinar, em seu artigo 2º, os fatos geradores, ou seja, quando haveria a incidência do ICMS, atentando, em seu parágrafo segundo que independe da natureza jurídica da operação para que haja a sua caracterização como fato gerador. Vejamos a seguir:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

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

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

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto,

qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitui. (grifo nosso).

Já o artigo 3º da Lei Complementar nº 87 de 1996 ficou responsável por determinar, de seu inciso I ao X, os momentos em que não há a incidência do imposto, conforme se demonstra a seguir:

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; (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000) (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000)

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

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

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

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

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

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

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras; e (Redação dada pela Lei Complementar nº 194, de 2022)

X - serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica. (Incluído pela Lei Complementar nº 194, de 2022)

Desse artigo, é importante destacar que seu parágrafo único, ao equiparar as operações descritas às operações que não possuem a incidência do ICMS, determinou que não incide, também, o imposto na saída de mercadoria com a finalidade específica de exportação para o exterior, conforme segue:

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 (grifo nosso)**, destinada a:

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

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Em concordância com a Lei Kandir, no Estado de São Paulo, editou-se o RICMS/2000 que ficou responsável, além de sua vasta importância para a legislação tributária estadual, por definir todos os momentos em que ocorrerá a incidência do imposto.

A edição do RICMS/2000 corresponde à determinação contida na Constituição Federal, em seu artigo 146, Inciso III, que determina que cabe à Lei Complementar o estabelecimento de normas tributárias no que concerne aos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes do ICMS. Assim, a edição do RICMS pelo Estado de São Paulo é feita em observância às determinações legais contidas na Lei nº 6.734 de 1º de março de 1989¹³, atualizada até a Lei nº 17.740 de 13 de dezembro de 2021, que dispõe sobre o ICMS em

¹³ SÃO PAULO. **Lei nº 6.734 de 1º de março de 1989**. São Paulo, SP: Governador do Estado de São Paulo. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Lei001.aspx>. Acesso em: 10/11/2022.

âmbito estadual. Tendo isso em vista, como exemplo da grande complexidade do ICMS, as ocorrências dos fatos geradores, no Estado de São Paulo, foram estabelecidas pelo RICMS/2000 de forma detalhada a partir de Inciso I ao XVIII.

2.1.1.1 Operações relativas à de circulação de mercadoria

No caso da incidência do ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, entende-se como fato gerador do ICMS o momento no qual se dá a saída da mercadoria do estabelecimento, ou seja, seu fato gerador possui aspecto temporal que é o instante a partir do qual o imposto passa a ser devido. Sendo assim, o ICMS só pode ser exigido após o momento de ocorrência de seu fato gerador que, nesse caso, ocorrerá somente quando houver a efetiva circulação jurídica da mercadoria.

A definição de mercadoria é tida como sendo toda e qualquer coisa móvel, corpórea ou incorpórea que possa ser negociada entre partes. Sobre essa definição, a doutrina do direito comercial nos ensina que “chamam-se mercadorias as coisas que comerciantes adquirem com a finalidade específica de revender”¹⁴. Sendo assim, fica evidente a necessidade de existência do caráter mercantil da relação referente à circulação de mercadoria, ou seja, quando houver a circulação das mercadorias, deve-se compreender como circulação a relação jurídica existente e não meramente a movimentação física da mercadoria pelo espaço. Concordando com esse entendimento, Roque Antônio Carraza ensina que:

[...] mercadoria, tomamos a repetir, é o bem móvel, que se submete à mercancia, ou seja, que é colocado no mundo do comércio (*in commercium*), sendo submetido, pois, ao regime do direito mercantil, que se caracteriza, como corre magistério, pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes. [...] Em suma, o ICMS é devido quando ocorrem operações jurídicas que levam as mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos. [...] Remarcamos, em remate, que: a) a mercadoria é essencialmente vendida com o fito de lucro (a venda mercantil é feita para especular); b) o ICMS incide sobre os negócios jurídicos regidos pelo direito comercial que acarretam circulação de mercadoria.¹⁵

¹⁴ MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial**. 22ª. ed. Rio de Janeiro: Forense. 1998. p. 472.

¹⁵ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 44 a 48.

Feitos esses apontamentos acerca do conceito de mercadoria e de que, a partir do caráter mercantil da relação jurídica estabelecida entre as partes, caracterizam-se os fatos geradores do ICMS, passa-se a analisar o disposto pela lei. Conforme visto, coube à Lei Kandir, em seu artigo 2º, Inciso I, a definição das operações relativas à circulação de mercadorias como sendo um dos fatos geradores do ICMS. No Estado de São Paulo, o fato gerador para a cobrança do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias, foi previsto pelo artigo 2º, inciso I, do RICMS/2000¹⁶, de forma que a ocorre na saída da mercadoria, a qualquer título, mesmo que o destino seja um estabelecimento do mesmo titular do estabelecimento de onde houve a saída da mercadoria, conforme se atesta a seguir:

Artigo 2º - Ocorre o **fato gerador do imposto (grifo nosso)** (Lei 6.374/89, art. 2º, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, II, e Lei Complementar federal 87/96, art. 12, XII, na redação da Lei Complementar 102/00, art. 1º):

I - **na saída de mercadoria (grifo nosso)**, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Dessa forma, em se considerando o fato gerador do imposto o exato momento em que houve a saída da mercadoria do estabelecimento, mesmo que não ocorra a compra de tal mercadoria, ocorrerá a incidência do imposto.

Além do inciso I do artigo 2º do RICMS/2000, destacam-se com importância seus incisos VI e VII, nos quais ficam determinados como fato gerador do imposto o momento de entrada da mercadoria oriunda de outro Estado no território do Estado de São Paulo, ou no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte que seja destinada a uso ao consumo ou ao ativo permanente. Veja-se:

Artigo 2º - Ocorre o **fato gerador do imposto (grifo nosso)** (Lei 6.374/89, art. 2º, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, II, e Lei Complementar federal 87/96, art. 12, XII, na redação da Lei Complementar 102/00, art. 1º):

VI - **na entrada (grifo nosso)**, no território deste Estado, de bem ou mercadoria oriunda de outro Estado ou do Distrito Federal, adquirida por contribuinte do imposto e destinada a uso ou consumo ou à integração ao

¹⁶ SÃO PAULO. RICMS/2000. São Paulo, SP: Secretaria da Fazenda e Planejamento. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_temas.aspx. Acesso em: 10/11/2022.

ativo imobilizado; (Redação dada ao inciso pelo Decreto 66.559, de 11-03-2022, DOE 12-03-2022; Em vigor em 14 de março de 2022)

VI - **na entrada (grifo nosso)**, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado destinada a uso ou consumo ou ao ativo permanente;

VII - **na entrada (grifo nosso)**, no território paulista, de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

Dessa forma, pode-se concluir que o principal fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias, sendo que cada situação de incidência é caracterizada por fatos geradores próprios. Sendo assim, quando há a existência de operação com mercadorias, a incidência do ICMS vincula-se à movimentação física dos bens, ou seja, o imposto passa a ser devido logo após o momento em que a mercadoria saia do estabelecimento, estando caracterizada a circulação jurídica da mercadoria, ou seja, quando houver a transferência de propriedade ou da posse do bem em questão.

2.1.1.2 Prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual

Já nas operações de prestações de serviço de transportes interestaduais e intermunicipais, sua definição como fato gerador decorre do disposto no Inciso II do artigo 2º da Lei Kandir. Já na legislação estadual de São Paulo, sua definição foi feita conforme disposto pelo inciso X do artigo 2º do RICMS/2000, onde o fato gerador se dá no início dessa prestação de serviços, ou seja, o ICMS será tributado no local de origem do transporte e não em seu destino, ainda quando o início da prestação se der no exterior, conforme segue:

Artigo 2º - Ocorre o **fato gerador do imposto** (grifo nosso) (Lei 6.374/89, art. 2º, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, II, e Lei Complementar federal 87/96, art. 12, XII, na redação da Lei Complementar 102/00, art. 1º):

[...]

X - **no início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via;** (grifo nosso).

Além disso, é importante ressaltar que para que ocorra a incidência é necessário o caráter mercantil do serviço, ou seja, deve-se haver, na celebração do ato jurídico em questão, a caracterização de uma relação, como o nome diz, de serviço cobrado.

2.1.1.3 Prestação de serviços de comunicação

A incidência o ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação foi determinada pelo Inciso III da Lei Kandir, conforme demonstrado anteriormente.

Sobre a definição e descrição do serviço de telecomunicações, tal encargo coube à Lei nº 9.472 de 16 de julho de 1997. A Lei nº 9.472/97 trata, em seu artigo 60, sobre o conteúdo do serviço prestado da seguinte forma:

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

Adicionalmente, seu artigo 61 trata sobre o conteúdo do valor adicionado como sendo a atividade que fornece suporte ao serviço de comunicação, porém não se confunde com ele. Como definição, o artigo exemplificou os serviços de armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações e, além disso, definiu que o serviço de telecomunicações não constitui os serviços de valor adicionado. Veja-se:

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

A partir da análise do texto legal da Lei nº 9.472/97, observa-se que o serviço de telecomunicação é caracterizado pelo agente prestador do serviço em questão e pelo agente tomador, ou seja, aquele que contrata o serviço. Para que haja a incidência do ICMS no serviço de comunicação, da mesma forma que ocorre com a prestação de serviços de transportes intermunicipal e interestadual, deve existir o caráter mercantil da relação.

A definição de tal fato gerador, no RICMS/2000, está presente em seu inciso XII de seu artigo 2º que, de forma mais detalhada, estabeleceu que ocorre a incidência do imposto na prestação onerosa do serviço por meio da geração, emissão, recepção, transmissão, repetição e ampliação da comunicação, seja ela de qualquer natureza, conforme se observa a seguir:

Artigo 2º - Ocorre o **fato gerador do imposto (grifo nosso)** (Lei 6.374/89, art. 2º, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, II, e Lei Complementar federal 87/96, art. 12, XII, na redação da Lei Complementar 102/00, art. 1º):

[...]

XII - na prestação onerosa de serviços de comunicação feita por qualquer meio, inclusive na geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza; (grifo nosso).

Sendo assim, pode-se observar que a definição acerca de do fato gerador do imposto nos casos em que ocorra a prestação onerosa de serviços de comunicação, incluindo a geração, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação da comunicação, conforme determinado pelo RICMS/2000 reflete o contido na Lei Kandir, contudo, por se tratar o ICMS de um imposto de natureza estadual, cabe ao legislador local regulamentar o imposto, conforme visto anteriormente por meio dos artigos destacados.

2.1.2 Base de Cálculo

Tem-se por definição que a base de cálculo do ICMS é o valor pago da operação realizada, ou seja, o valor correspondente ao valor da mercadoria somado ao valor do frete e outros.

A base de cálculo do ICMS em São Paulo está prevista no RICMS/2000 em seu artigo 37. Segundo o Regulamento, incluem-se na Base de Cálculo:

- (I) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, descontos concedidos sob condição, bem como o valor de mercadorias dadas em bonificação;
- (II) frete, se cobrado em separado, relativo a transporte intermunicipal ou interestadual, realizado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem;
- (III) o montante do IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, salvo quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos;
- (IV) o valor do IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados incidente na operação de que tiver decorrido a entrada da mercadoria no estabelecimento, quando esta, recebida para fins de comercialização ou industrialização, for posteriormente destinada a consumo ou a ativo imobilizado do estabelecimento; e
- (V) a importância cobrada a título de montagem e instalação, nas operações com máquina, aparelho, equipamento, conjunto industrial e outro produto, de qualquer natureza, quando o estabelecimento remetente ou outro do mesmo titular tenha assumido contratualmente a obrigação de entregá-lo montado para uso.

Assim, observa-se o cuidado da regulamentação estadual para determinar, de forma cuidadosa, todos os itens os quais fazem parte do cálculo para estabelecimento do valor da base de cálculo.

2.1.3 Contribuinte

A definição de contribuinte do ICMS no estado de São Paulo ficou a cargo dos artigos 9º e 10º do RICMS/2000. O artigo 9º do RICMS/2000, trouxe consigo a seguinte definição de contribuinte do ICMS:

Artigo 9º - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação (Lei 6.374/89, art. 7º, na redação da Lei 9.399/96, art. 1º, III).

Em complemento ao descrito pelo artigo 9º do RICMS/2000, o artigo 10º caracterizou o contribuinte do ICMS que, mesmo sem habitualidade, seja: a) importador de bens ou mercadorias; b) destinatário de serviço prestado ou iniciado no exterior; c) adquirente de mercadoria, em licitação, de bem ou mercadoria importados do exterior e apreendidos ou abandonados; d) adquirente de energia elétrica ou petróleo, inclusive lubrificantes, quando não destinados à comercialização ou industrialização; e e) administrador ou sócio de fato de sociedade empresarial. De forma detalhada, esse artigo definiu os contribuintes da seguinte forma:

Artigo 10 - É também contribuinte a pessoa natural ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial (Lei 6.374/89, art. 7º, parágrafo único, na redação das Leis 9.399/96, art.1º, III, e 11.001/01, art. 1º,IX): (Redação dada ao "caput" e ao inciso I, mantido os demais incisos, pelo Decreto 46.529 de 04-02-2002; DOE 05-02-2002; efeitos a partir de 22-12-2001).

I - importe mercadoria ou bem do exterior, qualquer que seja a sua finalidade (Lei 6.374/89, art. 7º, parágrafo único, 1, na redação da Lei 11.001/01, art. 1º, IX);

Artigo 10 - É também contribuinte a pessoa natural ou jurídica que, mesmo sem habitualidade (Lei 6.374/89, art. 7º, na redação da Lei 9.399/96, art 7º, III):

- I - importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento;
- II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III - adquira, em licitação, mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
- IV - adquira energia elétrica ou petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos dele derivados, oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.
- V - administre ou seja sócia de fato de sociedade empresarial constituída por interpostas pessoas (Lei 6.374/89, art. 7º, na redação da Lei 13.918/09, art.12, I). (Inciso acrescentado pelo Decreto 55.437, de 17-02-2010; DOE 18-02-2010; Efeitos a partir de 23-12-2009)

Além disso, o Decreto 66.559 de 11 de março de 2022¹⁷, acrescentou o artigo 10-A ao RICMS/2000. Dessa forma, ficou também caracterizado como contribuinte o consumidor final que destinarem as mercadorias, bens ou serviços no Estado de São Paulo da seguinte forma:

Artigo 10-A - É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final localizado neste Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna deste Estado e a alíquota interestadual (Lei 6.374/89, art. 7º, § 2º, acrescentado pela Lei 17.470/21, art. 2º, II): (Artigo acrescentado pelo Decreto 66.559, de 11-03-2022, DOE 12-03-2022; Em vigor em 14 de março de 2022)

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de ser contribuinte do imposto localizado neste Estado;

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço localizado em outra unidade federada, na hipótese de o destinatário localizado neste Estado não ser contribuinte do imposto.

Parágrafo único - O contribuinte localizado neste Estado que promover operação ou prestação interestadual destinada a consumidor final não contribuinte do imposto localizado em outra unidade federada deverá, em

¹⁷ SÃO PAULO. Decreto nº 66. 559 de 11 de março de 2022. São Paulo, SP: Secretaria da Fazenda e Planejamento. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-66559-de-2022.aspx>. Acesso em: 10/11/2022.

relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual, observar a legislação da unidade federada de destino.

Sendo assim, restou caracterizado pela regulamentação estadual os contribuintes quais têm a obrigação de contribuir com o ICMS. Dessa forma, pode-se observar que as determinações impostas pelo RICMS/2000 correspondem, como era de se esperar, com o artigo 4º da Lei Complementar nº 87 de 1966¹⁸, inclusive em sua redação.

2.1.4 Alíquotas do ICMS

As alíquotas do ICMS estão definidas na Constituição Federal de 1988 e seguem o princípio da essencialidade, o que significa que a definição do percentual da alíquota que incidirá sobre determinada mercadoria será definida levando em consideração o grau de importância que cada mercadoria ou serviço possui, conforme está disposto no Inciso III do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988 da seguinte forma:

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,

¹⁸ **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.

§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Transformado do parágrafo único pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

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

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

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

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

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto; (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

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

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (grifo nosso).

Por definição do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal, é de responsabilidade do Senado Federal a definição das alíquotas mínimas nos casos das operações internas, bem como é de sua responsabilidade a definição das alíquotas máximas nessas mesmas operações em ocorrência e eventual conflito entre os Estados. Tal definição constitucional está presente nos dispositivos a seguir:

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

V - é facultado ao Senado Federal:

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

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

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

Da forma estabelecida no texto Constitucional e em cumprimento ao princípio da seletividade presente no mesmo artigo acima destacado, após a definição das alíquotas pelo Senado Federal, os Estados basear-se-ão nas alíquotas definidas para a criação das alíquotas

internas. Conforme Hugo de Brito Machado¹⁹ destaca, as alíquotas que irão incidir nas operações interestaduais serão de 4%, 7% e 12%, enquanto as alíquotas que incidirão sobre as exportações serão de 13%. No caso das alíquotas sobre as exportações, deve-se atentar ao fato de que atualmente tais operações, por determinação da Lei Complementar nº 87 de 1996, são imunes à incidência dessa alíquota, de forma que esse percentual não será mais considerado.

Sobre o assunto, Ives Gandra Martins, em seu artigo intitulado “A Guerra Fiscal e o ICMS”, destaca o seguinte:

“Por esta razão, interpreto que a unanimidade, que para incentivos fiscais é exigida do CONFAZ, não é senão um reflexo infraconstitucional do regime de fixação de alíquotas, imposto pela Constituição ao Senado Federal, ou seja, a) a unanimidade deliberativa dos Estados e do Distrito Federal para alíquotas estimuladas e diferenciadas internas, sem o piso das alíquotas interestaduais; b) maioria absoluta do Senado para as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação; c) maioria absoluta do Senado para estabelecer alíquotas interestaduais; d) 2/3 dos senadores para fixar alíquotas máximas em caso de conflito; e e) as alíquota internas não poderão ser inferiores às interestaduais.”²⁰

Diante do exposto, e levando em consideração o princípio da não-cumulatividade natural do ICMS, conclui-se que nas operações realizadas, bem como nas prestações dispostas em texto legal, as quais se destinem aos consumidores finais a alíquota aplicável será a interestadual, destinando-se ao Estado destinatário da mercadoria o valor do imposto que corresponderá à diferença entre a alíquota interna do Estado em que a mercadoria será destinada ao consumo final e a alíquota interestadual definida.

2.2 OPERAÇÕES INTERNAS

Desde que seguindo os princípios constitucionais e estando de acordo com as disposições trazidas pela Lei Complementar 87/1996, que teve como seu objetivo de criação trazer consigo esclarecimentos sobre o ICMS e seu entendimento junto à Constituição

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 325.

²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A Guerra Fiscal e o ICMS**. Revista dos Tribunais, Vol. 980/2017, Pág. 23/33. Junho de 2017 – DRT\2017\1453.

Federal, cabem aos estados da federação legislar, através da edição de Regulamentos, sobre o ICMS reproduzindo as matérias que estiverem contidas na Lei Kandir.

Quanto às alíquotas do ICMS, reserva-se a qualidade de seletividade do imposto, ou seja, as alíquotas poderão ser seletivas a depender da essencialidade do serviço ou do produto em questão. Dessa forma, incidirá uma alíquota maior àquele serviço ou produto que for considerado menos essencial. Aplica-se o mesmo ao inverso: quanto maior a essencialidade do serviço ou produto, menor será sua alíquota. Conforme entendimento de cada estado no momento da definição da alíquota, poderá cada um dos estados interpretar de forma distinta sobre sua essencialidade.

2.3 OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

As alíquotas relativas às operações e prestações interestaduais foram definidas pelo Senado Federal, conforme consta na Resolução nº 22 de 19 de maio de 1989²¹. O artigo primeiro da referida Resolução definiu que a alíquota do ICMS, nas operações e prestações interestaduais, será de 12%, conforme se observa a seguir:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Quando se tratar de operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão de 7%, conforme disposto pelo parágrafo único do artigo 1º. Veja-se:

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão: I - em 1989, oito por cento; II - a partir de 1990, sete por cento

²¹ BRASIL. **Resolução nº 22 de 1989**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1989/resolucao-22-19-maio-1989-481183-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 10/11/2022.

Segundo determinado pelo artigo 155 da Constituição Federal de 1988, quando as operações ou prestações se destinarem a não contribuintes e ocorrerem de forma interestadual, a alíquota que será aplicada será, independente da localidade do estado, a interna. Vejamos:

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;

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

[...]

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

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

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

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

Importante destacar que se tem por consumidor final a pessoa jurídica ou física que fará uso da mercadoria ou bem para consumo ou ativo fixo. Dessa forma, quando o destinatário das operações interestaduais forem os consumidores finais pessoas jurídicas, segundo disposto pela Constituição Federal, caberá o recolhimento da diferença de ICMS correspondente à alíquota interestadual e à alíquota vigente internamente no estado. Isso ocorre pois não haverá outra oportunidade em que possa haver a cobrança de ICMS, vez que o momento em que se constatar a entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte final, essa será a última chance de que o Estado cobre o tributo.

3 CONFAZ E SUA RELAÇÃO COM O ICMS

Para que se possa compreender melhor a relação formada entre as concessões e revogações de benefícios fiscais com a prática da Guerra Fiscal, ou seja a prática adotada unilateralmente por certos estados da federação e o distrito federal com a finalidade de atrair para si algumas empresas que, por consequência, possam melhorar o desenvolvimento econômico daquela região, se faz necessário uma breve apresentação ao CONFAZ. O Conselho Nacional de Política Fazendária, ou o CONFAZ, é o órgão pertencente ao Ministério da Economia o qual tem como competência a celebração de convênios com efeito de concessão ou revogação de isenções fiscais do ICMS, conforme a Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975²².

Incumbe ainda ao CONFAZ, conforme presente em seu endereço eletrônico²³, nos termos de seu regimento interno e conforme a aprovação dada pelo Convênio ICMS 133/97²⁴, as seguintes atribuições: a) a sugestão de medidas com vistas à simplificação e à harmonização de exigências legais; b) a promoção à gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF, para a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias; c) a promoção de estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e da estadual; e d) a colaboração junto ao Conselho Monetário Nacional na fixação da Política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e Distrito Federal, para cumprimento da legislação pertinente e na orientação das instituições financeiras públicas estaduais, propiciando sua maior eficiência como suporte básico dos Governos Estaduais.

²² BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 10/11/2022.

²³ BRASIL. Ministério da Economia. **CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária**. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>. Acesso em: 10/11/2022.

²⁴ BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 133 de 12 de dezembro de 1997**. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133_97. Acesso em: 10/11/2022.

3.1 CRIAÇÃO E HISTÓRICO DO CONFAZ

Feito esse breve apontamento quanto ao que concerne à atuação do CONFAZ, pode-se partir então para um breve relato de sua criação e seu histórico, bem como o histórico de leis elaboradas em pano de fundo que versaram sobre a regulamentação das celebrações de convênios.

A criação do CONFAZ remonta ao momento de introdução ao Brasil do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM, quando da substituição do já extinto Imposto de Vendas e Consignações – IVC feita pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965²⁵, sendo então autorizada a cobrança do tributo a partir do dia 1º de janeiro de 1967. Foi então, através do Ato Complementar nº 34 de 30 de janeiro de 1967²⁶, em seu artigo 1º, que foi feita a previsão legal para que os Estados e Territórios situados em uma mesma região geoeconômica pudessem se valer da celebração de convênios a fim de estabelecer uma política comum em matéria de isenções, reduções ou outros favores fiscais, relativos ao ICM.

Ocorre que, mesmo que as concessões de isenções, reduções ou favores fiscais, no âmbito do antigo ICM fossem reguladas por convênios desde o ano de 1967, não havia uma instância unificada com finalidade voltada à regulação da matéria. Ressalta-se o importante fato de que, há época, tais convênios firmavam-se entre os Estados e Territórios quais fossem pertencentes a uma mesma região geoeconômica, por exemplo: Amazônia, Nordeste e Centro-Sul.

Posteriormente, com a Emenda Constitucional nº 1 de 17 de outubro de 1969²⁷, foi imposto que as isenções do ICM deveriam ser concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar. Houve, então, através do artigo 2º da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, a criação do CONFAZ, ao estabelecer que os convênios que versassem sobre isenções de ICM deveriam ser celebrados em reuniões com a presença de representantes dos Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal. Então,

²⁵ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Brasília, DF: Presidência da República Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 10/11/2022.

²⁶ BRASIL. **Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/acp/acp-34-67.htm. Acesso em: 10/11/2022.

²⁷ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 10/11/2022.

em 15 de abril de 1975, com a celebração do Convênio ICMS 08/75²⁸, o colegiado estabelecido pela Lei Complementar n° 24, de 07 de janeiro de 1975 passou a ser denominado como “Conselho de Política Fazendária”, conforme a cláusula primeira do referido Convênio. Dessa forma, ao dispor sobre a estrutura do Ministério da Fazenda, o Presidente da República da época, através do Decreto n° 76.085, de 6 de agosto de 1975²⁹, previu como órgão colegiado da Pasta o Conselho de Política Fazendária – CONFAZ que se manteve mesmo após a promulgação da Constituição Federal de 1988. Por fim, a Lei n° 8.028 de 12 de abril de 1990³⁰ trouxe pela primeira vez a denominação de Conselho Nacional de Política Fazendária ao elencar os órgãos específicos do Ministério da Fazenda.

²⁸ BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 08/75**. Brasília, DF. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1975/CV008_75. Acesso em: 10/11/2022.

²⁹ BRASIL, **Decreto n° 76.085, de 6 de agosto de 1975**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-76085-6-agosto-1975-424653-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 10/10/2022.

³⁰ BRASIL. **Lei n° 8.028, de 12 de abril de 1990**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8028.htm. Acesso em: 10/11/2022.

4 INCENTIVOS FISCAIS NO ICMS E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DOS ESTADOS

Por conceito, tem-se que os incentivos fiscais correspondem à não arrecadação por parte do estado que, se valendo de sua função intervencionista na economia, fomenta e estimula o desenvolvimento de atividades econômicas, ou financeiras feitas por empresas em determinadas localidades. Assim, ao serem concedidos os incentivos fiscais, o caráter uniforme do imposto desaparece, uma vez que fica autorizado que não ocorra a sua cobrança de alguns contribuintes específicos. Nesse sentido, o artigo 174 da Constituição Federal dispõe que:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

§ 3º O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

§ 4º As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei.

Observa-se, através da leitura do texto constitucional acima destacado, a finalidade que possui o estado de intervir na economia com a finalidade de incentivá-la. Sobre o assunto, José Cretella Júnior, ao comentar o referido artigo, escreve que:

“Incentivo é a segunda das funções exercidas pelo Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, aliás, a mais moderna forma

de presença do Estado na economia. Os incentivos podem ser de natureza não fiscal, como ocorre nos casos de doações de áreas a empresas para a exploração de atividades econômicas – industriais, comerciais, de exportação e importação – ou de natureza fiscal, como as isenções de tributos a empresas, em pleno funcionamento, quando se trata de atividade que interesse à região ou ao País.”³¹

O Estado pode conceder alguns incentivos fiscais com natureza financeira, tributária e material, por exemplo como: a) a concessão de crédito com taxa de juros baixa; b) imunidades tributárias ou não incidência; c) isenção; d) suspensão; e) créditos presumidos; f) redução na base de cálculo de ICMS; g) doação de terrenos e infraestrutura para empresas.

Para que possam as empresas pleiteantes dos incentivos gozá-los, essas devem estar em situação regular perante o fisco, além de deverem estar enquadradas nos requisitos legais que a lei estabelece.

Historicamente, a utilização pelos estados de tributos como guerra fiscal teve origem já na Constituição de 1891. Porém, como dito anteriormente, foi, a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, quando da substituição do IVC pelo ICM que foi repartido entres os Estados e o Distrito Federal, que os estímulos fiscais feitos pelos estados com a finalidade de atrair indústrias e empresas fez com que os conflitos entres os estados-membros tivessem outra forma. Tal fato teria ocorrido, conforme as palavras de Paulo Celso Bergstrom Bonilha:

“[...] pela intensiva utilização do novo tributo para atrair indústrias ou outras atividades produtivas, mediante a concessão de estímulos ou incentivos que desvirtuaram as características básicas do imposto, estabelecendo-se clima de aberta concorrência entre os Estados”.³²

Ainda, conforme a tese de Bonilha, tal problema foi observado e tratado pelo Governo Federal com a Emenda Constitucional nº 1 de 1969 que, em seu parágrafo 6º de seu artigo 23, passou a dispor sobre a celebração de convênios para a concessão e revogação de isenção do ICM, conforme segue:

³¹ CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 110.

³² BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM, Fundamentos da Técnica não-cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 109.

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

§ 6º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

Dessa forma, pode-se concluir que, por força da Emenda citada, a publicação posterior da Lei Complementar nº 24 de 1975, se caracterizou como sendo uma outra investida com o intuito de resolver um dos aspectos mais complexos do sistema tributário nacional.

Tendo em vista o histórico legislativo acima citado, observa-se que, desde 1975, configura-se como um ilícito a prática de incentivos fiscais através do ICM pelos estados sem que haja a prévia celebração de um convênio. Por conta disso, em meados dos anos de 1990 as previsões legais contidas na Lei Complementar nº 24 de 1975 foram gradual e crescentemente sendo descumpridas, uma vez que os estados passavam a conceder, cada vez, mais os benefícios diretamente às empresas que lhes cabiam, sem que a matéria fosse, nos termos da lei, devidamente levada ao CONFAZ. Sobre tal acontecimento, reforça o autor Fernando Facury Scaff que a Lei Complementar nº 24 de 1975 “deixou de funcionar por completo, pois vários deles [os estados] passaram a conceder incentivos diretamente às empresas, sem que o fato fosse levado ao CONFAZ.”³³

Diante do cenário atual e da evolução gradual normativa brasileira, hoje, segundo disposto pelo texto constitucional, a regulamentação dos incentivos fiscais ficará ao cargo de lei complementar, conforme se encontra na alínea “g” do Inciso XII, do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988. Veja-se:

Art. 155, §2º, XII – cabe à lei complementar:

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

³³ SCAFF, Fernando Facury. **Aspectos Financeiros do Sistema de Organização Territorial do Brasil.** In: Revista Dialética do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 112, jan/2005. p. 29.

Outro ponto importante a se destacar é que a renúncia de arrecadação da receita oriunda do ICMS pelos estados a fim de trazer desenvolvimento econômico para a região pode-se categorizar como sendo um gasto tributário. O conceito de gasto tributário tem origem na doutrina estadunidense a partir dos textos de Stanley Surrey, Secretário do Tesouro dos Estados Unidos, no ano de 1967, que descreveu dispositivos especiais do imposto de renda com a finalidade de alcançar inúmeros objetivos sociais e econômicos, representando, portanto, gastos ao Governo³⁴. Nesse sentido, a partir de análises tributárias, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil propõe o conceito de gastos tributários da seguinte forma:

“Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Os gastos tributários podem ter caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade, ou caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região”³⁵

Em contrapartida, em se tendo uma competição desenfreada entre os estados para a atração de investimentos e geração de empregos através das concessões via benefícios e incentivos fiscais, se ocorrer de forma generalizada, acaba perdendo sua característica de ser um benefício, passando a ser uma mera renúncia fiscal pelos estados. Então, é a partir do relevante impacto que a concessão de incentivos e benefícios pode trazer à arrecadação do governo que se deve ter a aprovação dos outros estados para tal e, por conta disso, o controle orçamentário dos estados deve guardar observância acerca dos incentivos fiscais. Sobre o tema, Ives Gandra Martins coloca a questão da seguinte forma:

“[...] todo estímulo fiscal cuja concessão possa provocar um impacto negativo no orçamento, com possível redução de receitas, deve ser

³⁴ BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 163-164.

³⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação**. Brasília, 2020. p. 8. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>. Acesso em: 10/11/2022.

submetido a todos os severos controles que a Constituição e a lei orçamentária impõem. Não aqueles cujo impacto é nenhum, visto que sua concessão não reduz receitas – no futuro aumentá-las-á – , não tem reflexo, não afeta o orçamento, não gera qualquer despesa programada.”³⁶

Sendo assim, a concessão dos benefícios e incentivos fiscais pelos Estados, visando o incentivo aos investimentos das empresas para estimular no Estado o crescimento econômico regional, poder ser feitos, após a devida aprovação, através das seguintes modalidades: a) imunidade; b)isenção; c) redução de alíquota; d) diferimento; e) suspensão; f) crédito presumido; ou g) redução da base de cálculo.

4.1 IMUNIDADE

As imunidades são institutos presentes no texto constitucional e são, por definição, os momentos em que certas situações não estão sujeitas à tributação em decorrência de determinação normativa presente na Constituição Federal, ou seja, o sujeito que estiver imune daquele tributo não estará obrigado a pagá-lo. Dessa forma, conclui-se que as imunidades não estão presentes fora das previsões legais instituídas pela Constituição.³⁷

Sobre o assunto, Roque Antônio Carraza destaca que: “as imunidades quando presentes impedem a pessoa política de criar algum tributo que não seja de sua competência tributária”³⁸

Acerca das imunidades relacionadas com o ICMS, tal determinação se encontra no artigo 155 da Constituição Federal em seu parágrafo segundo, Inciso X, com a redação e inclusão feitas pela Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003³⁹, respectivamente da alínea “a” e “d”. Vejamos:

³⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Política Municipal de Incentivos Fiscais e Financeiros – Limites da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal – Autonomia Financeira, Administração e Política das Unidades Federativas**. Revista Dialética e Direito Tributário, n. 186, 2011. p. 129-131.

³⁷ CHIESA, Clélio. **Imunidade**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: PUC-SP, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/280/edicao-1/imunidade>. Acesso em: 27/10/2022.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Editora Malheiros, 2001. p. 320.

³⁹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm#art1. Acesso em: 10/11/2022.

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;

[...]

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

[...]

X - não incidirá:

- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
- b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
- c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;
- d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Diante da previsão constitucional das imunidades no que diz respeito ao ICMS, pode-se concluir que por não estar prevista em lei ordinária, mas sim através da Constituição Federal a imunidade confere, ao contribuinte, essa segurança constitucional. Em adição aos ensinamentos presentes no pensamento de Ives Gandra Martins, Hugo de Brito Machado entende que: “a regra de imunidade prevista na legislação dirige-se ao legislador, de forma que não seja invadido o campo de incidência de outros tributos”⁴⁰.

4.2 ISENÇÕES

Inicialmente, é importante destacar a diferença presente entre as imunidades e as isenções. Conforme visto anteriormente, as imunidades são normas constitucionais que juntamente com as normas de competência definem o campo de atuação das pessoas políticas. Em outras palavras, as imunidades são normas jurídicas que trazem as hipóteses em que não

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 333.

há a incidência da tributação. Diferentemente, as isenções normas impostas pelas redações de leis infraconstitucionais, não possuindo, portanto, amparo no texto constitucional, ou seja, não estão presentes, na Constituição Federal, as hipóteses de isenção. Sendo assim, normas que estabelecem certas situações que não deve haver a incidência da tributação.⁴¹

Segundo Hugo de Brito Machado: “a isenção é uma exceção feita por lei a regra jurídica de tributação”⁴² e tem como sua função a diminuição da carga tributária dentro da cadeia de circulação da mercadoria. Tal exceção que será feita por lei deverá determinar, além da isenção, os seus requisitos e condições para que haja sua concessão, bem como seu prazo de duração, conforme previsto pelo artigo 176 do CTN. Veja-se:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Conforme determinação presente no parágrafo único do artigo 176 do CTN, as isenções que forem concedidas pelos Estados podem ser restritas à localidade desse Estado, tendo em vista a peculiaridade das condições daquela região. Além disso, é importante destacar que, por conta da redação dada pela Lei Complementar nº 24 de 1975, o artigo 178 do CTN dispôs que a isenção pode ser modificada ou revogada a qualquer momento, salvo os casos em que for concedida por prazo certo e em função de determinadas condições da seguinte forma:

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975)

Considerando as determinações sobre os convênios feitos para a concessão de isenções de ICMS trazidas pela Lei Complementar nº 24 de 1975, Pedro Diniz aponta que as concessões e revogações das isenções feitas pelos estados poderão ser feitas somente por meio

⁴¹ CHIESA, Clélio. **Imunidade**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: PUC-SP, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/280/edicao-1/imunidade>. Acesso em: 27/10/2022.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 200.

dos convênios celebrados, ou seja, dessa forma a concessões pretendida por determinado Estado ficará pendente da aprovação dos demais estados participantes do CONFAZ. Além disso, Pedro Diniz entende que “a isenção é um fato econômico que ocorre dentro do campo de incidência do ICMS, mas o pagamento fica excluído”⁴³.

4.3 REDUÇÃO DE ALÍQUOTA

Tendo em vista o princípio da seletividade do ICMS, que significa que a definição das alíquotas incidentes a cada mercadoria corresponde ao grau de importância que delas é característico, existem momentos em que ocorrem as reduções de alíquotas por aprovação de Leis Complementares. Em dados momentos, as reduções podem, inclusive, estabelecerem o valor zero às alíquotas de ICMS.

Recentemente, vivenciou-se, sensivelmente, a redução das alíquotas de ICMS que incidem sobre os combustíveis, energia e gás natural e dos serviços de telecomunicação e transportes. Nesse caso, a redução da alíquota de ICMS se deu através da Lei Complementar nº 194 de 23 de junho de 2022⁴⁴ que estabeleceu o limite de 18% para as alíquotas de ICMS e tinha como objetivo conter a inflação e manter o ritmo da retomada do crescimento econômico do País. No caso da energia elétrica, antes da sanção da Lei Complementar, os estados estabeleciam alíquotas de 25% a 30% de ICMS que eram cobradas nas faturas dos consumidores.⁴⁵

4.4 DIFERIMENTO

O diferimento, que ocorre com o ICMS, significa que a cobrança do tributo será postergada, ou seja, é a transferência do lançamento do tributo para que o seu pagamento ocorra na etapa seguinte ao momento da ocorrência de seu fato gerador. Em outras palavras, é a possibilidade prevista no artigo 128 do CTN que permite a atribuição de um crédito tributário a um terceiro, conforme se vê a seguir:

⁴³ DINIZ, Pedro. **ICMS do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2013. p. 49.

⁴⁴BRASIL. **Lei Complementar nº 194 de 23 de junho de 2022**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp194.htm. Acesso em: 10/11/2022

⁴⁵ BRASIL. Casa Civil. **Redução do ICMS pode diminuir os valores das faturas de energia elétrica de todo o País**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias-2022/julho/reducao-do-icms-pode-diminuir-os-valores-das-faturas-de-energia-eletrica-de-todo-o-pais>. Acesso em 10/11/2022.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Sendo assim, quando houver o diferimento do ICMS, deve-se destacar que a sua alíquota não é eliminada ou reduzida. O que ocorre é somente o adiamento de sua cobrança.

Para Pedro Diniz (DINIZ. 2013, p. 21) o que ocorre no diferimento de ICMS “é a transferência a terceiro da responsabilidade do pagamento do imposto devido nas operações anteriores”⁴⁶.

Para melhor compreensão dessa modalidade, Luis Eduardo Shoueri explica dando o seguinte exemplo:

“Assim, por exemplo, quando a legislação prevê que o comerciante de ferrovelho será o substituto, no ICMS, do vendedor de sucata, **tem-se que o último, ao dar saída da mercadoria, é o contribuinte (grifo nosso)**; o legislador, no entanto, reconhecendo a informalidade dos sucateiros, haverá por bem fiscalizar e exigir o tributo do comerciante estabelecido; esse, por outro lado, está diretamente vinculado ao fato jurídico tributário (já que é o comprador) e pode, já no momento da compra, assegurar--se de que o valor do tributo seja computado adequadamente no preço final.”⁴⁷

A partir do apontamento feito pelo autor, pode-se observar que, nos casos em que houver o diferimento, como houve no caso do vendedor de sucata, o contribuinte será aquele que deu por último a saída da mercadoria. Na legislação do Estado de São Paulo, cabe destacar que o diferimento está disposto no artigo 392 do RICMS/2000, conforme se observa:

Artigo 392 - O lançamento do imposto incidente nas sucessivas saídas de papel usado ou apara de papel, sucata de metal, caco de vidro, retalho, fragmento ou resíduo de plástico, de borracha ou de tecido (grifo nosso) fica diferido para o momento em que ocorrer (Lei 6.374/89, [art. 8º](#), XVI, e §

⁴⁶ DINIZ, Pedro. **ICMS do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2013. p. 21.

⁴⁷ SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2022.

10, 2, na redação da Lei 9.176/95, art. 1º, I, e 59; Convênio de 15-12-70 - SINIEF, art. 54, I e VI, na redação do Ajuste SINIEF-3/94, cláusula primeira, XII):

I - sua saída para outro Estado;

II - sua saída para o exterior;

III - sua entrada em estabelecimento industrial.

A partir da leitura do dispositivo citado, pode-se acrescentar ao exemplo de Luis Eduardo Shoueri também os casos em que houver a saída sucessiva de papel usado, ou apara de papel, sucata, caco de vidro, retalho e fragmentos ou resíduos de plástico, borracha ou tecido.

4.5 SUSPENSÃO

A suspensão é, como o próprio nome diz, a suspensão da incidência do ICMS sobre determinada mercadoria, a fim de estimular os investimentos de empresas na aquisição de bens importados, ou de fabricação no Estado. No caso do Estado de São Paulo, conforme as diretrizes estaduais de políticas de incentivos ao investimento, poderá haver a suspensão do ICMA nas aquisições, pelas empresas, de máquinas e equipamentos importados para o ativo imobilizado, desde que não haja similar de fabricação nacional. Outro caso de suspensão do ICMS, no Estado de São Paulo, é no crédito integral e em única vez do IMCS na aquisição de ativos imobilizados que sejam de fabricação paulista. Importante destacar que a política estadual concederá tal suspensão desde que a função do ativo esteja voltada ao desenvolvimento de atividades listadas na legislação⁴⁸, conforme disposto pelo artigo 29⁴⁹ do RICMS/2000⁵⁰.

⁴⁸ SÃO PAULO. **RICMS – DDTT – Artigo 29**. São Paulo, SP: Secretaria da Fazenda e Planejamento. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/artddtt29.aspx>. Acesso em 10/11/2022.

⁴⁹ **Artigo 29** (DDTT) - Nas operações com bens destinados à integração ao ativo imobilizado: (Redação dada ao artigo pelo Decreto 54.422, de 05-06-2009; DOE 06-06-2009; Retificação DOE 10-06-2009)

I - o lançamento do imposto incidente no desembarço aduaneiro desses bens, sem similar produzido no País, importados do exterior por estabelecimento industrial paulista, fica suspenso para o momento em que ocorrer a sua entrada no estabelecimento do importador;

II - o estabelecimento industrial que os adquirir diretamente de seu fabricante localizado neste Estado poderá apropriar-se, integralmente e de uma só vez, do montante correspondente ao crédito do imposto relativo a essa aquisição.

⁵⁰ SÃO PAULO. **INVESTSP. Políticas de incentivo ao investimento**. São Paulo, SP: Agência Paulista de Promoção e Incentivos e Competitividade. Disponível em: <https://www.investe.sp.gov.br/por-que-sp/politicas-de-incentivo/>. Acesso em: 10/11/2022.

4.6 CRÉDITO OUTORGADO

O crédito outorgado, ou presumido, é a atribuição de um benefício fiscal feita por um Estado através da concessão de incentivos fiscais a mercadorias, atividades ou ramos estabelecidos pela lei estadual e visa incentivar determinados setores da economia, desde que haja a aprovação do CONFAZ. Com esse crédito, é possível a compensação de ICMS incidente na mercadoria ou no serviço quando houver o pagamento do imposto. Em São Paulo, a lista com os produtos e setores beneficiados por esse incentivo está disponível no Anexo III do RICMS/2000⁵¹.

Acerca desse crédito, Roque Antônio Carraza ensina que “[...] o ICMS é pagável parte em moeda, parte em créditos. Tais créditos no mais das vezes, originam-se de montantes cobrados ou cobráveis em operações ou prestações anteriores, alcançadas por este tributo”⁵². Roque Antônio Carraza, mais adiante na mesma obra, segue explicando que:

“Nada impede, todavia, que, desde que respeitadas as diretrizes do princípio da não cumulatividade, a legislação faculte ao contribuinte recolher o ICMS a seu cargo, utilizando-se, em substituição à forma convencional, do chamado sistema de créditos presumidos.”⁵³

Dessa forma, observa-se que a utilização de tal incentivo, desde que feita de forma correta, gera estímulos à geração de riqueza do estado, bem como aos investimentos para os setores que tenham suas mercadorias listadas conforme a legislação estadual.

⁵¹ SÃO PAULO. **RICMS – Anexo III**. São Paulo, SP: Secretaria da Fazenda e Planejamento. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_art_an3.aspx. Acesso em 10/11/2022.

⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 10. ed. São Paulo: Malheiros. p. 301

⁵³ Ibid.

5 GUERRA FISCAL ATRAVÉS DE BENEFÍCIOS DE ICMS

Através dos benefícios acima citados e pela de sua utilização por parte dos estados, tal prática se tornou, cada vez mais, caracterizada como uma verdadeiro embate entre os entes federativos para que saísse exitoso aquele que melhor contemplaria os interesses das empresas, atraindo-as para a sua região. Soma-se ao fato de os estados concederem às empresas terreno fértil para seu desenvolvimento, o fato de que as empresas visam mais os lucros e a diminuição de seus custos para implementação de suas práticas para que continuem e se destaquem no mercado. Além disso, pode-se concluir que a continuidade das atividades das empresas na região do estado concedente de benefícios fiscais ou a instalação de um pátio industrial ou de uma empresa é estimulada através desses benefícios que são realizados como negociação entre os estados e a iniciativa privada. Ocorre que a guerra fiscal, em seu fim, acaba fazendo com que os estados encontrem um resultado diametralmente oposto ao intencionado, ou seja, ao invés de atingirem o desenvolvimento pretendido daquela região, incorrem em uma prática concorrencial extrema e não-cooperativa entre os estados da União, conforme destacado por André Eduardo da Silva Fernandes e Nélio Lacerda Wanderlei em sua resenha ao Senado Federal⁵⁴. Além disso, os autores destacam importantes falas de renomados autores que passarão a ser citadas a seguir. A fim de demonstrar que o problema da guerra fiscal é de altíssima relevância no plano nacional, aponta-se o que Mário Henrique Simonsen⁵⁵, ao se referir à guerra fiscal entre os estados na década de 1990, aponta o conceito de “Guerra das Isenções” que, segundo ele, seria o conflito resultante entre os estados de ordem tributária que tem por objetivo a atração das empresas e indústrias com a utilização de isenções no então ICM. Ricardo Varsano⁵⁶, em comentário contemporâneo, define a guerra fiscal como sendo um estado conflitante dos estados da Federação que, sem respeitar a Lei Complementar n° 24 de 1975, fazem uso de isenções e outros incentivos de ICMS como parte de suas políticas de atração de indústrias.

Nesse cenário, os governadores, individualmente, passaram a conceder desonerações para as empresas, desencadeando uma guerra fiscal na qual as empresas saem vitoriosas e os estados seguem conflituosos entre si. Sobre isso, confirmam Cavalcanti e Prado o seguinte:

⁵⁴ FERNANDES, André Eduardo. WANDERLEI, Nélio Lacerda. **A questão da guerra fiscal: uma breve resenha**. Brasília: Senado Federal, 2000. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf?sequence=4>. Acesso em 04/11/2022.

⁵⁵ SIMONSEN, M. H. **Reforma fiscal: coletânea de estudos técnicos**. [S.l: s.n.] 1992. p. 569-573.

⁵⁶ VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Brasília: IPEA, 1996.

“[...] a guerra fiscal é um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas (o uso de benefícios e incentivos fiscais) dos governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômico perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais de forma a evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos.”⁵⁷

Assim, alguns dos benefícios ofertados pelos estados para a atração de empresas podem ser: a) no ICMS, a imunidade, isenção, redução de alíquota, diferimento, suspensão, crédito presumido, ou redução da base de cálculo; b) vendas de áreas de infraestrutura com preços reduzidos ou doação; c) financiamentos para o pagamento de ICMS; d) financiamentos para capital de giro; e) financiamento para pesquisa e desenvolvimento; f) concessão de prazos maiores para o pagamento do ICMS; e g) financiamentos para aquisição de ativos fixos através de bancos estaduais.

Conforme dito anteriormente, segundo a Lei Complementar nº 24 de 1975, para que seja possível a concessão dos benefícios pelos Estados, deverá haver a anuência dos demais Estados e do Distrito Federal, através da realização dos convênios feitos no CONFAZ. Ocorre que, como falado anteriormente, a característica da disputa através da concessão de benefícios e incentivos fiscais entre os Estados é a utilização desses incentivos pelos Estados de forma unilateral e à revelia da celebração desses convênios. Dessa forma, o que se observa com essa prática é a concretização dos efeitos negativos da guerra fiscal, onde o resultado esperado pelo Estado – o desenvolvimento econômico regional – acaba não se realizando e, derradeiramente, o que ocorre é justamente o inverso, uma vez que tais benefícios acabam, em algumas vezes, sendo simples renúncias à arrecadação sem que haja o reflexo econômico positivo na região.

É importante destacar que uma das motivações que levam os Estados a incorrerem nessa prática de concessão de benefícios de maneira irregular é a dificuldade que eles encontram em obter a aprovação unânime dos outros Estados no CONFAZ.

⁵⁷ CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. e PRADO, Sérgio. **Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil**. Brasília: IPEA. São Paulo: FUNDAP, 1998. Pág. 07.

Acerca da guerra fiscal através da concessão de incentivos e de benefícios fiscais pelos estados, Barbara das Neves e Elisa Tomio Stein explicam que:

“A chamada “Guerra Fiscal” envolve uma disputa entre os estados, por meio da busca de melhores investimentos e, em especial, arrecadação aos cofres públicos. Os estados com maior arrecadação dificilmente concedem tais benefícios, pois possuem outras vantagens regionais que independem da concessão de benefícios tributários [...]”⁵⁸

Dessa forma, pode-se extrair o entendimento de que, no longo prazo, quem sairá vitorioso do embate fiscal, ou guerra fiscal, será aquele estado que tem capacidade maior de suportar as renúncias fiscais que atribuiu a si quando realizou suas concessões. Isso se dá por conta desse estado possuir maior desenvolvimento, bem como maior arrecadação, por conta de seu poder econômico e financeiro maior⁵⁹. Outro ponto importante acerca da concessão unilateral de benefícios fiscais é que é possível que os contribuintes que usufruam desses privilégios, mesmo que esses incorram de boa-fé em sua relação com o estado que o concedeu, podem ser surpreendidos com uma declaração de inconstitucionalidade de norma tributária de forma terço, possivelmente, de realizar o recolhimento do montante do valor que faltar do imposto. Tal medida judicial prejudicial ao empresário pode se dar pelo descumprimento do estado em normatizar o incentivo ou benefício, conforme disposto pela Constituição Federal, em seu artigo 155, parágrafo 2º, Inciso XII, alínea “g” e pela Lei Complementar nº 24 de 1975. Caso os incentivos, isenções ou benefícios concedidos pelos estados sejam feitos através de lei complementar e estejam em conformidade com a legislação, serão então presumidos como legítimos e estarão em vigor, podendo ser usufruídos sem problemas até que outra lei os modifique ou revogue. Acerca da validade das normas, Paulo Barros de Carvalho leciona que:

“[...] ser norma válida quer significar que mantém relação de pertencibilidade com o sistema “S”, ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim. [...] A potência de normas num dado sistema serve para introduzir novas regras de conduta para

⁵⁸ DAS NEVES, Barbara; STEIN, Elisa Tomio. **A guerra fiscal e os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos benefícios e incentivos fiscais relacionados ao ICMS**. Revista dos Tribunais/ Vol. 998/2008, Pág. 519-544, Dez/2018; DRT\2018\22556.

⁵⁹ VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Rio de Janeiro: IPEA, 1997.

os cidadãos, como também modificar as que existem ou até expulsar outras normas, cassando-lhes a juridicidade. Uma regra, enquanto não ab-rogada por outra, continua pertencente ao sistema e, como tal, reveste-se de validade. A despeito de tais esclarecimentos, continua pertinente a afirmação segundo a qual a norma só tem sua validade retirada através de outra norma que o determine.”⁶⁰

A partir da lição de Paulo Barros de Carvalho, pode-se concluir que a validade de uma norma jurídica pertencente a um ordenamento é revestida por uma concepção de validade, ou seja, mesmo tal norma, ou regra, seja inconstitucional, presume-se que ela é válida e possui eficácia. Dessa forma, não há a possibilidade de que parta de um estado a negação de creditar integralmente ICMS sob o pretexto de que se sentiu prejudicado pela Lei oriunda de outro estado. Mesmo que haja suposições de ilegalidade da concessão do benefício fiscal por outro estado, deve-se seguir o princípio da presunção de legitimidade das normas jurídicas. Assim, para que a norma em questão seja retirada do ordenamento jurídico, seja por modificação, ou revogação, as vias são: a) a emissão pelo mesmo órgão de norma que, expressa ou tacitamente, retire sua validade; b) por determinação oriunda do Senado Federal que suspenda a execução da lei, por todo ou em parte, a partir do reconhecimento de sua inconstitucionalidade pelo STF, de acordo com o disposto pelo artigo 52, Inciso X da Constituição Federal⁶¹; ou c) a partir de ADI endereçada ao STF que faça a Corte a proferir decisão que reconheça a inconstitucionalidade da norma.

5.1 GUERRA FISCAL E SEUS IMPACTOS

O ICMS é, como demonstrado anteriormente, uma importante fonte de arrecadação e que possui relação intimamente ligada às políticas públicas e ao funcionamento da administração estadual. Ocorre que o fato de que a sua competência impositiva pertencer aos estados e ao Distrito Federal tal característica é a culpada por gerar problemas cuja resolução é de difícil êxito, como ocorre com a guerra fiscal⁶², uma vez que a concessão dos benefícios

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo, 2000. p. 80.

⁶¹ **Art. 52**. Compete privativamente ao Senado Federal:
[...]

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

⁶² HARADA, Kioshi. **IMCS: Doutrina e Prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 21.

fiscais tem como objetivo atender aos interesses particulares dos estados e não se direcionando, muitas vezes, ao interesse de ordem pública. Tal postura pode trazer impactos negativos ocasionados pela guerra fiscal, já que a supremacia do interesse público deixa de ser observada, dando lugar aos interesses próprios. Sobre interesse público, Alexandre Mazza explica que:

“[...] significa que os interesses da coletividade são mais importantes que os interesses individuais, razão pela qual a Administração, como defensora dos interesses públicos, recebe da lei poderes especiais não extensivos aos particulares. A outorga dos citados poderes projeta a Administração Pública a uma posição de superioridade diante do particular.”⁶³

Por conta disso, em se constatando atitude da administração pública que configure a intenção de obter vantagens próprias ou destinadas a terceiros na concessão de incentivos e benefícios fiscais, ficará caracterizado o desvio de finalidade, tornando o ato ilegal.⁶⁴ A constatação de inúmeras ilegalidades por estados que sentiram-se prejudicados com a edição de normas que, de forma ilegal, concederam incentivos a empresas à regalia da Constituição Federal de da Lei Complementar nº 24/1975, fez com que fossem ajuizadas muitas ações no STF que declaram a inconstitucionalidade de normas estaduais. Isso fez com que fosse preciso, por parte do contribuinte, a restituição dos valores referentes aos créditos concedidos. Ocorre que os contribuintes revestidos da presunção de que a norma editada fosse legítima depositaram na administração pública a confiança que dela deveria ser digna. Nesse cenário, foi editada a Lei Complementar nº 160 de 07 de agosto de 2017⁶⁵ com a intenção de que a regularização dos benefícios fiscais concedidos pelos estados e pelo distrito federal fosse permitida.

⁶³ MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. 8 ed. 2018. São Paulo: Saraiva. p. 16 (Pág.103).

⁶⁴ DI PIETRO, Maria S. Zanella. **Direito Administrativo**. 32 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 94

⁶⁵ BRASIL. **Lei Complementar nº 160 de 07 de agosto de 2017**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm. Acesso em: 10/11/2022.

5.2 LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017 E CONVÊNIO ICMS Nº 190/2017

Tendo em vista as disposições trazidas pela Lei Complementar nº 160/2017 que teve por objetivos perdoar os benefícios e incentivos dados irregularmente pelos estados, foi celebrado, no CONFAZ, o Convênio ICMS nº 190/2017 de 15 de dezembro de 2017⁶⁶ que trouxe consigo as providências necessárias aos estados para que benefícios concedidos em inobservância à Lei Complementar nº 24/1975 sejam regularizados. Observa-se, portanto, o esforço mútuo dos estados, através da edição de norma jurídica e da celebração de convênio junto ao CONFAZ, para validar seus atos feitos sem a consulta de todos os entes federativos. Cabe destacar que a postura de concessão de incentivos e benefícios sem que fossem realizados com o CONFAZ foi característica conjunta dos estados.

O Convênio ICMS nº 190/2017, permitindo a convalidação e a regularização dos benefícios citados, trouxe, em sua cláusula segunda o dever para os estados e para o distrito federal de publicar os atos normativos nos Diários Oficiais e efetuar tanto o registro quanto o depósito dos atos de concessão na Secretaria Executiva do CONFAZ.

As cláusulas terceira e quarta, trouxeram os prazos estipulados para o cumprimento das obrigações impostas aos entes-federativos. Dessa forma, para a efetivação da convalidação e regularização dos benefícios é necessário que os estados publiquem os atos normativos e realizem o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ dos atos concessivos, observando o disposto pelo artigo 3º da Lei Complementar nº 160/2017.

Outro ponto importante do Convênio ICMS nº 190/2017 encontra-se na redação de sua cláusula sexta que vigora com a alteração feita pelo Convênio ICMS nº 91/2020 e dispõe que ocorrerá a revogação dos atos normativos e dos atos concessivos que se relacionem aos benefícios fiscais caso não sejam realizadas a determinação contida na referida cláusula.⁶⁷

Por fim, é importante destacar que, caracterizando a contínua luta para o combate à guerra fiscal e regularização e adequação dos benefícios concedidos, a Lei Complementar nº 160/2017, bem como o Convênio ICMS nº 190/2017 vem sofrendo, desde que houve sua publicação, inúmeras alterações, como é possível observar ao consultar suas íntegras.

⁶⁶ BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária.. **Convênio ICMS nº 190/2017 de 15 de dezembro de 2017**. Vitória, ES. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17. Acesso em: 10/11/2022.

⁶⁷ **Cláusula sexta** Os atos normativos e os atos concessivos relativos aos benefícios fiscais que não tenham sido objeto da publicação, do registro e do depósito, de que trata a cláusula segunda deste convênio, devem ser revogados até 31 de dezembro de 2020 pela unidade federada concedente, excetuados os enquadrados no inciso V da cláusula décima, cuja revogação deve ocorrer até 28 de dezembro de 2018.

5.3 ADI 5902 CONTRA A LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017

Diante da sanção da Lei Complementar nº 160 de 07 de agosto de 2017 pelo então Presidente da República Michel Temer, o Governador do Amazonas, por observar possíveis desvantagens que atingiriam a Zona Franca de Manaus por conta da convalidação dos benefícios fiscais dados irregularmente por outros estados que estaria sendo possível graças à Lei Complementar nº 160/2017, ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade 5902. A ADI 5902 do Estado do Amazonas, conforme notícia do STF⁶⁸, argumenta sobre a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 160/2017 por considerar a existência de afronta direta ao artigo 155, parágrafo segundo, Inciso VI⁶⁹ e XII, alínea “g” da Constituição Federal, uma vez que tanto a Lei quanto o Convênio ICMS nº 190/2017 estariam agravando as desigualdades entre os estados, uma vez que a prática ilegal e unilateral dos estados de concessão de benefícios de ICMS sem a aprovação do CONFAZ passaria a ser legalizada. Segundo Amazonino Mendes, Governador do Estado do Amazonas, já teriam sido proferidas pela Corte inúmeros precedentes que reconheceram a invalidade de atos normativos editados pelos estados sem a aprovação de convênio celebrado, com unanimidade, pelo CONFAZ⁷⁰.

Até o momento, os autos encontram-se conclusos ao Relator Marco Aurélio de Mello que, por considerar a relevância da matéria discutida na ADI, submeteu julgamento definitivo pelo Plenário do STF, dispensando o exame liminar pedido pelo Governador do Amazonas para que fosse suspensa a eficácia dos dispositivos impugnados da Lei Complementar nº 160/2017. Sendo assim, deve-se, portanto, aguardar o julgamento do Plenário do Supremo Tribunal Federal para que a matéria seja, em definitivo, decidida. Caso venha a Corte decidir em favor dos pedidos do Governador do Amazonas, a permissão dada através da Lei

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Governador do Amazonas questiona normas que convalidam benefícios concedidos na guerra fiscal.** Brasília, DF. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=375179&ori=1>. Acesso em: 10/11/2022.

⁶⁹ **Art. 155 § 2º VI** - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

⁷⁰ Trecho disponível na notícia do STF, cuja transcrição se encontra a seguir: “São inúmeros os precedentes proferidos por esta Egrégia Corte, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, reconhecendo a invalidade de atos normativos que, sem prévia aprovação em convênio celebrado, à unanimidade, no âmbito do Confaz, tenham concedido isenção, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou qualquer outro benefício fiscal relativo ao ICMS. Decisões da mais alta Corte do país, dotadas de eficácia erga omnes e efeito vinculante estão sendo, pela LC 160/17 e pelo Convênio ICMS 190/12, solenemente desrespeitadas”, afirma Amazonino Mendes. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Governador do Amazonas questiona normas que convalidam benefícios concedidos na guerra fiscal.** Brasília, DF. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=375179&ori=1>. Acesso em: 10/11/2022.

Complementar aos estados para deliberar acerca da remissão dos créditos referentes ao ICMS concedidos, à época, sem a consulta devida ao CONFAZ, terá fim.

6 CONCLUSÃO

A partir da grande importância que possui o ICMS, pode-se verificar que o imposto foi tratado de forma detida, desde a Carta Magna até a edição de leis. Ficou clara também a importância do Senado Federal para a regulamentação das alíquotas de ICMS, algo que demonstra a necessidade de que os estados membros da Federação dialoguem e versem, em conjunto acerca das medidas que serão tomadas em sede do ICMS, uma vez que, como já dito anteriormente, possui íntima e importante relação com a arrecadação dos estados. Outro elemento de sua complexidade e importância foi a criação do CONFAZ, órgão então responsável pela realização de convênios para a permissão da concessão de benefícios fiscais pelos Estados. O CONFAZ, bem como a determinação constitucional do Senado Federal nas delimitações do ICMS demonstram que a utilização unilateral pelos estados das possibilidades que visem beneficiar determinada região com o estímulo econômico, além de ilegais, trazem graves problemas arrecadatórios, bem como jurídicos.

É certo de que, desde que respeitados os preceitos constitucionais e legais, a utilização de tais incentivos pelos estados tem grande potencial de trazer benefícios para a economia regional. O desenvolvimento regional pretendido pelos entes federativos com a utilização de benefícios fiscais e incentivos se transparece no potencial das empresas, ou indústrias, que venham a se instalar na localidade possuem. Potencial esse que se manifestaria na geração de empregos, riqueza e aumento do consumo, o que, na lógica capitalista e na cadeia de circulação da mercadoria é positiva para o desenvolvimento econômico tanto regional, quanto nacional. Como foi demonstrado, a política de atração de empresas e instalação de pátios industriais nos estados contempla, além de benefícios e incentivos fiscais, outras posturas dos estados, como a doação de terrenos, bem como a doação de infraestrutura necessária para a atividade comercial daquela empresa ou indústria.

O que se discute portanto, na guerra fiscal, é a unilateralidade e o senso individualista de um estado em detrimento de outro, uma vez que, visando o sucesso de sua política de incentivo, o estado concedente, além de incorrer em ilegalidades previstas na Constituição, não realiza o Convênio devido no CONFAZ, o que torna sua política desastrosa no final. O que se observa na falta de êxito dos estados que se utilizaram de tal política de incentivos, ou seja, a origem de guerra fiscal, é a instabilidade e insegurança jurídica que acaba sendo sensível pelas empresas, uma vez que esses contribuintes podem ser obrigados a recolher a diferença devida do imposto, em caso de julgamento que declara a norma cedente

do benefício ilegal. A insegurança jurídica, constatada pelo volumoso volume de ações endereçadas ao STF para declaração de inconstitucionalidade de normas jurídicas estaduais concedentes de incentivos e benefícios fiscais, que é causada pela guerra fiscal é prejudicial tanto para os estados quanto para as empresas que tenham interesse em investir no país.

Nesse cerne, observou-se que, como tentativa de reparar os danos causados pela guerra fiscal de forma que não venha a ser extremamente traumática às empresas e aos estados, foi sancionada pelo Governo Federal a Lei Complementar nº 160/2017 que trouxe a possibilidade de que fossem regularizados os créditos oriundos de concessões feitas pelos estados que não estavam, na época, regulares perante o ordenamento jurídico. A irregularidade das leis editadas pelos estados se deu por conta de sua própria concessão ter sido feita à regalia da realização de convênios junto ao CONFAZ, algo que é de suma importância, uma vez que o órgão conta com a presença de representantes de todos os estados. A importância da realização dos convênios, além da expressa determinação legal, é vista também pois corrobora com o princípio da presunção da legitimidade das normas editadas pelos estados. Em atenção à Lei Complementar nº 160/2017, o CONFAZ divulgou seu Convênio ICMS nº 190/2017, já alterado e atualizado, onde constam as diretrizes a serem tomadas pelos estados para a efetiva convalidação e regulamentação dos benefícios que já foram concedidos de forma irregular e vem sendo gozados pelos contribuintes.

Como foi possível se observar com a Lei Complementar nº 160/2017 e com o Convênio ICMS nº 190/2017, posturas vêm sendo tomadas para pôr fim à guerra fiscal de forma menos traumática possível aos estados e às empresas. Deve-se, porém, aguardar o julgamento pela Suprema Corte da ADI 5902 proposta pelo Governador do Amazonas que entendeu ser a Lei Complementar nº 160/2017 inconstitucional, uma vez que estaria convalidando e regularizando políticas ilegais de incentivos fiscais realizadas por outros estados. Além disso, tal lei estaria dando a permissão a todos os estados de prerrogativas exclusivas da Zona Franca de Manaus de liberdade de deliberação acerca de incentivos fiscais. Já na época da ação proposta pelo tributarista Ives Gandra Martins, o governador já afirmava que a Lei estaria trazendo impactos negativos à Zona Franca de Manaus, uma vez que já podia-se constatar a saída de inúmeras empresas da região para migrar para outros estados. Dessa forma, espera-se que, após o julgamento da ADI, tenhamos em território nacional uma segurança jurídica sobre a aplicação da Lei Complementar para que os danos da guerra fiscal praticada até então pelos estados sejam mitigados. Espera-se também que, com a notória repercussão da matéria, bem como com a tentativa de normatizar as ilegalidades, os

estados passem a tomar políticas que estejam em cumprimento com a lei e com os convênios do CONFAZ.

Dessa forma, o questionamento inicial do trabalho que se fez presente durante sua elaboração sobre se haveria, até o momento, algo, tanto em termos legais quanto judiciais, que trouxesse uma melhor resolução acerca da prática feita pelos estados da utilização de estímulos e benefícios fiscais para a atração de investimentos privados para a região encontrou uma resposta, a qual se esperava. A resposta esperada, a qual se afirmou após a realização da pesquisa, é de que, mesmo em vias de uma resolução, ou desfecho do assunto – a guerra fiscal –, que há tanto tempo é presente na história e na legislação brasileira, tal fato ainda não se concretizou. Pode-se dizer, após a realização da pesquisa, que a complexidade e importância do imposto resta caracterizado na detida e detalhada legislação acerca do ICMS, bem como na vasta tentativa, seja por via legal e judicial, para resolução do problema da guerra fiscal. Espera-se, portanto, que o julgamento da Suprema Corte da ADI 5902 traga consigo uma importante determinação para o assunto, uma vez que caberá a esse julgamento, como foi apontado anteriormente, a definição quanto a legalidade da Lei Complementar nº 160.

REFERÊNCIAS

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM, Fundamentos da Técnica não-cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: estados-membros em "guerra fiscal"**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/D.2.2013.tde-13112014-161700. Acesso em: 20/05/2022.

BRASIL, **Decreto nº 76.085, de 6 de agosto de 1975**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-76085-6-agosto-1975-424653-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 10/10/2022.

BRASIL. **Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/acp/acp-34-67.htm. Acesso em: 10/11/2022.

BRASIL. Casa Civil. **Redução do ICMS pode diminuir os valores das faturas de energia elétrica de todo o País**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias-2022/julho/reducao-do-icms-pode-diminuir-os-valores-das-faturas-de-energia-eletrica-de-todo-o-pais>. Acesso em 10/11/2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 10/11/2022.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 10/11/2022.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 10/11/2022.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm#art1. Acesso em: 10/11/2022.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm#art1. Acesso em: 10/11/2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 10/11/2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 160 de 07 de agosto de 2017. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm. Acesso em: 10/11/2022.

BRASIL. Lei nº 8.028, de 12 de abril de 1990. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8028.htm. Acesso em: 10/11/2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 10/11/2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária**. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>. Acesso em: 10/11/2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 133 de 12 de dezembro de 1997**. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133_97. Acesso em: 10/11/2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 08/75**. Brasília, DF. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1975/CV008_75. Acesso em: 10/11/2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária.. **Convênio ICMS nº 190/2017 de 15 de dezembro de 2017**. Vitória, ES. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17. Acesso em: 10/11/2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal./pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>. Acesso em: 02/11/2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação**. Brasília, 2020. p. 8. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal./pt-br/centrais-de->

conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf. Acesso em: 10/11/2022.

BRASIL. **Resolução nº 22 de 1989**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1989/resolucao-22-19-maio-1989-481183-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 10/11/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Governador do Amazonas questiona normas que convalidam benefícios concedidos na guerra fiscal**. Brasília, DF. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=375179&ori=1>. Acesso em: 10/11/2022.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. **A Guerra Fiscal e Seus Efeitos: Autonomia x Centralização**. In: CONTI, José Maurício (org). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10 ed. São Paulo: Malheiros.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Editora Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed. São Paulo, 2000.

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. e PRADO, Sérgio. **Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil**. Brasília: IPEA; São Paulo: FUNDAP, 1998.

CHIESA, Clélio. **Imunidade**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito

Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: PUC-SP, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/280/edicao-1/imunidade>. Acesso em: 10/11/2022.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas idéias sobre uma Reforma do Sistema Tributário Brasileiro. *In*: Nogueira, Ruy Barbosa (coord), Direito Tributário Atual, vols. 7/8, São Paulo: Resenha Tributária, 1987/88.

COSTA, Alcides Jorge. **ICMS – Aquisição de Mercadorias ou Certos Serviços e Crédito contra o Estado**. *In*: Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética, 1998.

COSTA, Alcides Jorge. **ICMS – Natureza Jurídica da Isenção – Natureza Jurídica e Função do Convênio no Âmbito do ICMS**. *In*: Estudos sobre IPI, ICMS e ISS. São Paulo: Dialética, 2009.

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo e ICMS: Reflexos Tributários**. Curitiba: Juruá Editora, 1999.

DAS NEVES, Barbara; STEIN, Elisa Tomio. **A guerra fiscal e os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos benefícios e incentivos fiscais relacionados ao ICMS**. Revista dos Tribunais/ Vol. 998/2008, Pág. 519-544, Dez/2018; DRT\2018\22556.

DI PIETRO, Maria S. Zanella. **Direito Administrativo**. 32 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

DINIZ, PEDRO. **ICMS do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2013.

FERNANDES, André Eduardo. WANDERLEI, Nélcio Lacerda. **A questão da guerra fiscal: uma breve resenha**. Brasília: Senado Federal, 2000. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf?sequence=4>. Acesso em 04/11/2022.

FERREIRA, Ricardo J. **Manual do ICMS**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2003.

HACK, Érico. **Direito administrativo e direito tributário**. Curitiba: IBPEX, 2010.

HARADA, Kioshi. **IMCS: Doutrina e Prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP Ed., 2010.

MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial**. 22 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A Guerra Fiscal e o ICMS**. Revista dos Tribunais, Vol. 980/2017, Pág. 23/33. Junho de 2017 – DRT\2017\1453.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Política Municipal de Incentivos Fiscais e Financeiros – Limites da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal – Autonomia Financeira, Administração e Política das Unidades Federativas**. Revista Dialética e Direito Tributário, n. 186, pp. 129-131, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. [S.l: s.n.], 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, André Magalhães. **Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. 8 ed. 2018. São Paulo: Saraiva.

MELO, José Eduardo de. **ICMS: Teoria e Prática – 15ª Edição**. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2019.

SÃO PAULO. **Decreto nº 66. 559 de 11 de março de 2022.** São Paulo, SP: Secretaria da Fazenda e Planejamento. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-66559-de-2022.aspx>. Acesso em: 10/11/2022.

SÃO PAULO. **Lei nº 6.734 de 1º de março de 1989.** São Paulo, SP: Governador do Estado de São Paulo. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Lei001.aspx>. Acesso em: 10/11/2022.

SÃO PAULO. INVESTSP. **Políticas de incentivo ao investimento.** São Paulo, SP: Agência Paulista de Promoção e Incentivos e Competitividade. Disponível em: <https://www.investe.sp.gov.br/por-que-sp/politicas-de-incentivo/>. Acesso em: 10/11/2022.

SÃO PAULO. **RICMS – Anexo III.** São Paulo, SP: Secretaria da Fazenda e Planejamento. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_art_an3.aspx. Acesso em 10/11/2022.

SÃO PAULO. **RICMS – DDTT – Artigo 29.** São Paulo, SP: Secretaria da Fazenda e Planejamento. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/artddtt29.aspx>. Acesso em 10/11/2022.

SÃO PAULO. **RICMS/2000.** São Paulo, SP: Secretaria da Fazenda e Planejamento. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_temas.aspx. Acesso em: 10/11/2022.

SCAFF, Fernando Facury. **Aspetos Financeiros do Sistema de Organização territorial do Brasil.** In: Revista Dialética do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 112, jan/2005.

SHOURI, Luis Eduardo. **Direito Tributário.** São Paulo. Saraiva, 2022.

SIMONSEN, M. H. **Reforma fiscal: coletânea de estudos técnicos.** [S.l : s.n.], 1992. p. 569-573.

TRAMONTIN, Odair. **Incentivos Públicos a Empresas Privadas & Guerra Fiscal.** Curitiba: Juruá, 2002.

VARSAÑO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas.** Brasília: IPEA, 1996. p. 2.

VARSAÑO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde.** Rio de Janeiro: IPEA, 1997.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Luca Paulos Guarnieri discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 31808808, período matutino, turma 10A, tendo realizado o TCC com o título: O ICMS E OS IMPACTOS ECONÔMICOS DA GUERRA FISCAL sob a orientação do Professor Dr. Edmundo Emerson de Medeiros declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 11 de novembro de 2022.



Documento assinado digitalmente
LUCA PAULOS GUARNIERI
Data: 11/11/2022 14:08:16-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Assinatura do discente