



**O ICMS - IMPOSTOS SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E  
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS: a Guerra fiscal, LC 160/2017 e o Convênio  
190/2017.**

Carla dos Santos Felicíssimo  
Graduanda em Ciências Contábeis – Uni-FACEF  
karlafelicissimo@hotmail.com

Edna Maria Campanhol  
Professora Doutora, do Centro Universitário Uni- FACEF  
campanholi@facef.br

Orivaldo Donzelli  
Professor Mestre, do Centro Universitário Uni- FACEF  
[orivaldo@facef.br](mailto:orivaldo@facef.br)

**RESUMO**

*O presente trabalho tem como objetivo analisar as questões relativas ao o ICMS no período anterior e sucessor a guerra fiscal e suas alterações com a promulgação da lei complementar, bem como analisar o ponto de vista de estudiosos das tributações brasileiras, e se houve êxito na mudança, tudo realizado através de inúmeras revisões bibliográficas que foram publicadas no país a respeito da renúncia fiscal, incentivos fiscais e LC 160/2017 bem como 190/2017, visando a expectativa da extinção sobre o imposto, as mudanças de um modo geral pós-guerra fiscal. O artigo apresenta os principais problemas gerados por toda guerra fiscal entre os estados brasileiros na busca de aumentar a arrecadação, sendo a principal causa da concorrência, e os exageros causados pela quantidade de renúncias fiscais, a aquisição de benefícios para alguns estados da federação e empresas estáveis economicamente, bem como alguns prejuízos para com todos, antes da criação da lei complementar. As oportunidades das empresas sólidas durante a guerra fiscal e as mudanças após a reforma tributária do ICMS proferida pelo Supremo Tribunal Federal a Lei complementar nº 160/2017 regendo novos tempos de tributação. Para concluir foi realizada uma pesquisa bibliográfica e descritiva, estruturado em seção 1 introdução, 2 ICMS, 3 Renúncia fiscal no Brasil e 4 O ICMS e a Guerra Fiscal.*

**Palavras-chave:** ICMS. Guerra Fiscal. Incentivos Fiscais.



## 1 Introdução

As discussões sobre a guerra fiscal, os efeitos, e os benefícios causados pelos incentivos muitas vezes frequentes e compulsórios, enfrentados pelas empresas incitaram o presente trabalho. Contudo as primeiras análises realizadas por estudiosos do tema, visaram as ações tributárias durante a guerra fiscal, e os benefícios que estavam legalmente previstos na legislação brasileira e inserindo possíveis erros para se tornar um mercado e um imposto tão competitivo. Foi realizada uma investigação sobre as alterações e mudanças nas práticas dos estados.

A agenda brasileira de discussão e debates de impostos existentes no país acontecia antigamente e continua acontecendo com grande frequência nos dias atuais, inferindo os desejos e vontades por uma reforma tributária, todo desejo era plausível de mudanças e seguem expostos na mesma frequência em que existe as reuniões.

Há muito tempo se discute uma necessidade e reformulação nos tributos brasileiros, mais exatamente duas décadas em busca de uma mudança na carga tributária, principalmente em torno do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS). Muito se discutiu sobre a alteração da cobrança desse tributo, a reformulação era considerada necessária e estruturante, mesmo que já haviam realizado algumas tentativas, receberam propostas que por sua vez eram consideradas focadas, abrangentes e nenhuma teve sucesso por não apresentarem uma equidade e boa estrutura.

A guerra fiscal foi discutida por muitos departamentos econômicos e políticos, por estudiosos e pelo governo federal, como o principal fator a afetar a economia principalmente em relação aos investimentos de produção do país.

Desde 2012 existiram grandes especulações e solicitações para a reformulação desse imposto, o Supremo Tribunal Federal (STF) tomou grande parte das decisões. Durante e após 2012 as especulações nas mídias e sites de internet geraram ainda mais estímulos na busca de melhorias e novas propostas para reformular e consolidar a reforma do ICMS.

A guerra fiscal dos estados em relação ao ICMS teve um possível fim com a Lei Complementar n° 160, quando foi publicada no Diário Oficial da União no ano de 2017, fazendo com que o ICMS fosse isento de algumas tributações e redução de outras.

A busca por toda mudança era principalmente devida concessão de incentivos fiscais, ela não é ilegal e é prevista na Constituição e tem por principal objetivo promover o equilíbrio e incentivar as regiões menos



favorecidas economicamente. Entretanto nos últimos trinta anos os estados extrapolaram na quantidade de benefícios fiscais, fazendo práticas excessivas.

Os objetivos das concessões fiscais são vantajosos pois atraem novas empresas gerando vários empregos, movimentando a economia e aumentando a arrecadação dos estados, como medida protecionista.

O objetivo é analisar o ICMS durante a guerra fiscal e suas alterações com a promulgação da lei complementar, bem como analisar o ponto de vista de estudiosos das tributações brasileiras, e se houve êxito na mudança, tudo realizado através de inúmeras revisões bibliográficas que foram publicadas no país a respeito da renúncia fiscal, incentivos fiscais e LC 160/2017 bem como 190/2017, visando a expectativa da extinção sobre o imposto, as mudanças de um modo geral pós-guerra fiscal.

Apesar de toda essa discussão e desejo de mudança pouco é expresso sobre tal dimensão dos incentivos arrecadados em qualquer caráter, seja ele nacional ou mesmo federal.

Essa pesquisa bibliográfica descritiva também leva em conta levantar dados consideráveis para a renúncia fiscal durante a crescente exploração se comparada aos benefícios concedidos pela constituição.

## **2. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS: CONCEITOS BÁSICOS**

O ICMS é um imposto não cumulativo, é uma das maiores arrecadações do nosso país e também de grande relevância para os Estados. É fruto de várias alterações legislativas, agrupamento de impostos até chegar ao ICMS que conhecemos atualmente.

O ICMS é um imposto relativamente complexo, sempre está em grandes discussões tornando-o como agente formador da criação de diversas leis, decretos, resoluções, portarias entre outros.

Tal fato tomou espaço no cenário econômico e tributário brasileiro após a Constituição Federal de 1988, com o § 6º do art. 165 determina que: "... O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia".

O ICMS é apresentado na Carta Magna no artigo 155, II, e conta com seus preceitos mais explícitos e delimitados na Lei Complementar de número 89/1986 também conhecida como "Lei de Kandir".

O mesmo tem diferentes características e múltiplas regras sendo elas de mercadorias, de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação. Dentre todos o mais abordado nesse trabalho será o de mercadorias.

No mesmo capítulo onde é delimitado os tributos na lei orçamentária, tem se previsto redução e/ou isenção de base de cálculo e concessão de crédito mediante a lei específica de caráter Federal, estadual ou até mesmo Municipal regulando as contribuições de tributos correspondentes.



O ICMS já foi muito criticado no momento de a guerra fiscal devido ser um fator gerador de dificuldades no direcionamento dos gastos tributários na tangente do desenvolvimento regional.

O federal não exerceu pressão nos Estados para que todos os informativos fossem divulgados, não contribuindo para a transparência fiscal no que resultou em uma demora para a mudança. Tinha se em mente a padronização dos gastos tributários.

Por meio da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), os órgãos estaduais e municipais ou cada instituição da federação, devem expor uma estimativa de gastos orçamentários a fim de se tornarem mais transparentes. No Brasil, faz se necessário, informar e conhecer os valores de gastos dos estados sobre o ICMS através de políticas públicas.

Por fim o principal objetivo do ICMS é a função arrecadatória, criando uma receita para que cada Estado cumpra com as atribuições propostas previamente e também tem por finalidade a implantação de políticas públicas visando o desenvolvimento dos Estados que o concedem, sendo assim esses mesmos propõem inúmeras vantagens para atrair empreendedores de diversas modalidades.

De acordo com o Portal Tributário (Brasil, 1989), o imposto incide:

- 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.
- VI – A entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;
- VII – o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- VIII – 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.



Trata-se, portanto, de um imposto fundamental na implantação de políticas públicas nos estados.

### **3 A Renúncia fiscal no Brasil**

Renúncia fiscal é quando o governo sendo a União, Estado, Distrito Federal ou Município concede benefícios de não arrecadar impostos, ou seja, abrindo mão da receita tributária de acordo com a legislação, para toda renúncia fiscal a ser concedida como isenção é necessário estar prevista a legislação que vigora sobre determinado tributo (Stotsky, 1997 p. 370)

As isenções estão previstas no convênio do ICMS 142/2018 de 14 de dezembro de 2018 que prevê e dispõe sobre os regimes de substituição temporária de recolhimento de ICMS e encerramento da tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subseqüentes, propostos de acordo com o Convênio ICMS 142/18 (2018).

Existem alguns tipos de isenção que são: Isenção espacial: isenção para determinadas áreas como a Zona Franca de Manaus; Isenção temporal: concedida por determinado prazo; Isenção pessoa: quando é contribuída para determinado contribuinte ou determinada categoria e Isenção material: quando é concedida isenção para determinada mercadoria.

Os estados buscam as renúncias e criam incentivos para aumentar a competitividade em relação com as demais, sem avaliação direta dos impactos.

As renúncias fiscais em alguns casos podem ser tão expressivas podendo superar 60% de todo volume arrecadado. O grande problema nesses casos é a falta de transparência fiscal, a falta de fiscalização e até mesmo uma avaliação com maior constância.

A legislação brasileira é perdulária com a regulamentação das práticas tributárias de qualquer ordem, federal, estadual ou municipal. Desde a Constituição Federal até os menores decretos municipais, e apontam instrumentos tanto de caráter político quanto econômico, o conceito de renúncia fiscal não era consolidado gerando várias interpretações, conseqüentemente conflitos entre as ordens e o arrecadador.

Na Constituição Federal (Brasil, 1988), a renúncia tributária só foi concedida mediante a leis específicas que estivessem de acordo com art. 150, § 6º. Não é só a criação e promulgação de uma lei arbitrária, é necessário a realização de uma análise, mesmo assim há um processo que passa através da Carta Magna e é enviada ao Congresso Nacional para aprovação bem como previsto no art. 150.

Todo processo mencionado gerou uma Lei complementar conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000), que determinou algumas medidas de abdicação para receita, e outras despesas que foram obrigatórias, já que estavam sendo previstas e implementadas na Lei de Orçamento Anual (Lei complementar nº 101/2000 Art.5º, II).



Nesta lei, existe a disposição e renúncia correspondente a anistia, remissão, subsídio ou crédito presumido, concedendo uma isenção, sendo ele não inseto em obrigatoriedade, e um adendo, a Receita Federal não considera como renúncia fiscal qualquer tipo de redação, apontando discriminação.

O conceito de Renúncia na Receita (Lei complementar nº 101/2000) está assim definido no citado demonstrativo:

“A renúncia compreende incentivos fiscais, anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. A renúncia pode ser destinada ao setor comercial ou industrial, programa de governo ou, ainda, a um beneficiário individual (pessoa física ou jurídica). Exemplos: concessão de crédito presumido ao setor hoteleiro, isenção de imposto de renda para pessoas com mais de 65 anos, etc.”

O estado de São Paulo toma por base a renúncia o que for promovido pelo CONFAZ devido a constituição. Para Araújo e Viana (2012, online), a guerra fiscal e suas renúncias são vistas e revistas pelo CONFAZ como mencionado:

“Guerra fiscal se caracteriza por concessões unilaterais, ao arrepio da Lei, de benefícios e incentivos fiscais para atrair investimentos. Esses incentivos são dados no âmbito do ICMS, imposto estadual que tributa a circulação de mercadorias e serviços especificados. Entre as diversas vertentes de benefícios, o financiamento em longo prazo do pagamento do ICMS é mais amplamente. O objetivo é facilitar, ao máximo, uma instalação da empresa. Ocorre que, nenhum intuito de concessão de reduções e / ou isenções nas alíquotas do ICMS, nos Estados Unidos e no Distrito Federal deve firmar, por disposição expressa legal, convênios entre si. Esses convênios devem ser firmados no âmbito do CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária, constituído por membros do governo Federal e secretários da Fazenda de cada membro federativo.

Apresenta o seguinte intuito pela Lei Complementar por Araújo e Viana (2012, online):

O CONFAZ foi instituído por meio da Lei Complementar n. 24 de 07 de outubro de 1975, um qual determina, ainda, que uma concessão de um benefício depende, decide, decisão unânime dos Estados representados e determina penalidades em casos de descumprimento.

E ainda com Araújo e Viana (2012, online), e a guerra fiscal e suas características de acordo com a Constituição:



A guerra fiscal corresponde, simplesmente, à revelia da LC n. 24/75 e da própria Constituição da República (art. 155, § 2º, XII, “g”). Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou base de cálculo, crédito presumido, distribuição de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem antecedência prévia em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.

Segundo Nascimento (2012, p. 15) as propostas para estruturação e incentivos com análise em países da América Central subdesenvolvidos e que apresentam uma baixa industrialização e características voltadas ao setor primário da economia:

“Entre as políticas adotadas para o alcance dessa expansão, estão os investimentos em infraestrutura produtiva e a concessão de incentivos fiscais / financeiros a empreendimentos privados que desejáveis se instalam em regiões carentes de capital produtivo, principalmente nos países menos avançados. Assim, vários países em desenvolvimento resolvam promover em decênios passados ou seu desenvolvimento industrial, calculando - o em tarifas elevadas de importação de bens semelhantes, incentivos fiscais / financeiros e outras medidas restritivas de importações. Tais programas adquiriram muita importância nas estratégias de desenvolvimento regional desses países.

Em busca de atrair investimentos para seus Estados, os governadores têm promovido a renúncia fiscal em nome da maior empregabilidade.

O maior objetivo para a os benefícios fiscais é a livre concorrência entre os estados brasileiros, o principal fator a mover tudo de uma forma acelerada e contínua é o sistema capitalista, o que faz aumentar a lei da oferta e da procura.

Os efeitos são inúmeros tantos positivos quanto negativos, o problema que podemos apontar é o falho sistema federativo, onde gera uma ampla concorrência entre os estados do Brasil.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já se manifestou com clareza intolerância aos incentivos fiscais concedidos aos que entram em desconformidade com a legislação vigente

A concorrência se fez promover o desenvolvimento de diversos mercados entre as unidades federativas do Brasil, com um benefício voltado especialmente para os consumidores a fim de aprimorar a economia do país e os tornar mais competitivo no mercado exterior. Essa livre concorrência deu uma determinada liberdade aos empreendedores, auxiliando as empresas de grande patamar a se desenvolver gerando grandes monopólios.

Para Bagnoli (2013, p. 80), a constituição reprime abuso de poder, as empresas que buscam dominação do mercado e eliminação da concorrência aumentando os lucros:



“A garantia da competição leal, isenta de práticas anticoncorrenciais e de utilização abusiva do poder econômico, é assegurada pelo Estado, por meio de agências reguladoras e de órgãos de defesa da concorrência, como o CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica). A livre concorrência, portanto, não se reveste mais dos moldes smithianos do liberalismo econômico, no qual o Estado fica ausente da economia, deixando que a própria concorrência no mercado estabeleça os agentes aptos a se perpetuarem, excluindo os demais, até supostamente atingir o ponto de equilíbrio entre produtores e consumidores pela lei da oferta e da procura.”

Com isso, a prática de competição lícita foi “aberta”, deixando com que as empresas regessem as regras de mercado. Nessa ideia, Tavares (2011, p.272) afirma que a:

“circunstância de se oferecer, por exemplo, isenção de imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS), por parte dos Estados (detentores da competência constitucional impositiva de referido tributo), às empresas que se instalem em suas respectivas jurisdições, além de fomentar a chamada ‘guerra fiscal’ intraestatal, entre os Estados Federados, revela-se como fonte altamente discriminatória no que se refere à situação daquelas empresas que já se encontram instaladas no território daquele Estado, máxime quando se dediquem à exploração do mesmo setor da atividade empresarial que será beneficiado pela isenção fiscal.”

A guerra fiscal é resultado de uma relação de competição entre os estados, por atraírem novas empresas pela concessão dos benefícios fiscais, e os estados menos favorecidos ofertavam os maiores benefícios, oferecendo inúmeras vantagens, ocasionando a renúncia fiscal e a perda de receita.

As empresas que se beneficiam dos incentivos fiscais assumem um patamar privilegiado na frente das demais concorrentes do mercado, gerando uma alta lucratividade tanto nas vendas quanto nos tributos.

Os incentivos e benefícios são atribuídos de diversas formas e a exemplo disso são notadas com destaque incentivos no crédito financeiro e crédito presumido, destacando o ICMS que contém uma alíquota cheia aos estados, recebendo crédito integral expresso no documento fiscal.

#### **4. O ICMS e a Guerra fiscal**

A conhecida guerra fiscal, envolve vários critérios como a geração de atrito entre as entidades e afetam de maneira direta os contribuintes que aproveitam e se usufruem dos incentivos como quem recebe mercadoria e o ICMS é explícito integralmente na nota fiscal e os créditos passam a ser glosados pelo benefício que foi concedido ao estado.

Os estados com menos desenvolvimento, enfatizam que tem o direito de concretização das metas econômicas por meio de distorções nos tributos



legais, e conseqüentemente por serem menos desenvolvidos apresentam um escoamento de menores produções, tendem oferecer benefícios fiscais para que empreendimento se instalem em suas áreas, geralmente os estados denominados periféricos. Os estados centrais têm melhores condições, naturalmente esses estados são muito atrativos para investidores, pelos fatores de desenvolvimento, e com isso se tornam mais vantajosos, principalmente pela rede de transporte por ser extensa e de fácil escoação das mercadorias, mão de obra qualificada, proximidades com outras indústrias e recursos naturais.

Os estados com menores condições ofereciam benefícios fiscais para as grandes empresas para se instalarem no território, e ao vender esse produto para outro estado a alíquota estaria diferente, e ao passar pelo fisco a diferença seria notada causando déficits e problemas orçamentários.

A guerra fiscal desencadeia três principais problemas: o primeiro é do estado de origem para o estado de destino, o segundo problema é referente ao estado de destino, ao creditar o ICMS, inclusive daquele valor que foi objeto de benefício fiscal por parte do estado de origem e o terceiro problema é pelo estado de origem no qual destaca 12% de ICMS, porém recebe o crédito fiscal de 2%.

No ponto de vista de Carvalho (2014, p. 5), a obrigatoriedade do ICMS parte de princípios diversos bem como mencionado na citação:

O caráter nacional do ICMS é outra máxima que sobressai do sistema com grande vigor de juridicidade. Não se aloja na formulação expressa de qualquer dos dispositivos constitucionais tributários, mas está presente nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força por toda a extensão da geografia normativa deste imposto. Sua importância é tal que, sem atinarmos a ele, fica praticamente impossível a compreensão da regra-matriz do ICMS em sua plenitude sintática e em sua projeção semântica. Os conceitos de operação interna, interestadual e de exportação; de consumidor final, de contribuinte, de responsável e de substituição tributária; de compensação do imposto. De base de cálculo e de alíquota, bem como de isenção, estão diretamente relacionados com diplomas normativos de âmbito nacional, válidos, por mecanismos de integração, para todo o território nacional.

Foi declarado em 07 de agosto de 2017 o possível término da “guerra fiscal” do ICMS em relação aos estados da República Federativa do Brasil. Era uma solicitação realizada durante muitos anos com o objetivo de o Governo Federal acabar de vez com todos os incentivos fiscais que estavam ativos.

Todos os incentivos fiscais que vigoravam tiveram alterações após a Lei Complementar nº 160. O principal propósito foi a ordenação declarada de “restituição” de todos os benefícios fiscais ou financeiros e aumentar a transparência tributária. Ao não cumprimento das especificações os Estados



terão punições como não receber, e pela contratação de crédito e obtenção de garantias de diretas ou indiretas.

Críticos apontam problemas em relação aos incentivos fiscais mencionando dificuldades em apresentar resultados, complexidade no sistema de tributação, problemas federativos, falta de transparência e outros. Outros críticos argumentam que é impossível reformar o ICMS, tendo como uma possível solução a substituição do imposto para um novo imposto de caráter geral sobre o consumo de origem estadual, contemplando a necessidade de ser um tributo simples, transparente e sem reprimir ou beneficiar determinados estados, ou seja, de forma neutra, distribuir a carga tributária com mais justiça social, instituindo o principal objetivo de aumentar a arrecadação.

Com o fim da guerra fiscal os benefícios principais oferecidos diretamente na LC 160 foram a possibilidade de remissão tributária sendo eles constituídos ou não dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiros fiscais; possibilidade de prorrogação por prazos determinados, de benefícios fiscais mediante as restituições dos incentivos e benefícios fiscais e deliberação não mais unânime com voto favorável de no mínimo 2/3 das unidades federadas e 1/3 das unidades federadas imigrantes de cada uma das 5 regiões.

Não há mais na Lei Complementar nº 160 a par das disposições gerais da Lei nº 24 a exigência de unanimidade e há possibilidade da resolução da remissão tributária, causando assim um grande diferencial nessas alterações. Não foi uma reformulação na rede tributária, mas para fins econômicos viram como uma forma de trégua na guerra fiscal.

Os principais efeitos da guerra fiscal foi o aumento desenfreado da concorrência tributária entre os estados, que conseqüentemente causam o prejuízo por ter desigualdade nos recursos públicos. O ponto positivo disso tudo, é a descentralização industrial, onde as empresas estão deixando seus aglomerados industriais como na região Sudeste e Sul do país, desenvolvendo outras regiões que antes tinham uma menor atividade do setor secundário da economia.

O prejuízo é para os estados com uma receita baixa, pois os encargos fariam diferença no orçamento e causaria um equilíbrio nas contas. O benefício da guerra fiscal fica realmente para os estados com maior poder econômico, pois não precisam de ofertar benefícios fiscais pois toda estrutura e infraestrutura é um grande atrativo e conquistam diversos empreendedores.

Para Machado (2016, p.81), as ofertas dos benefícios fiscais confrontam os objetivos das legislações brasileiras, enfatizando que:

“Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, nos termos previstos no artigo 3º, inciso III, do texto constitucional. Além disso, o artigo 151, inciso I, é taxativo em determinar que é “admitida a concessão de incentivos fiscais



destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

E pode-se concluir com o a Constituição Federal (1988) no artigo 170, §7º, “assegurar a todos existências dignas, conforme os ditames da justiça social” visando o princípio da redução das desigualdades tanto regionais como sociais.

O ICMS é não acumulativo devido a fins de contribuição, consiste na contribuição de tudo que foi devido pelas operações, sendo uma técnica para compensar todas essas operações em relação a circulação de mercadorias ou também prestação de serviços.

Ele é apurado pela entrada e saída de mercadorias ou prestação de serviços por um determinado período, quando é creditado em valor em excesso a diferença é paga no mesmo período já quando o valor é menor o crédito é pago no período seguinte.

Entre as mercadorias é importante observar que não existe vínculos entre quaisquer tipos de mercadorias tanto do contribuinte quanto do estabelecimento. Tanto é que a compensação do ICMS acontece com a entrada de um produto e saída de outra. Vale ressaltar que o imposto do ICMS e o crédito é de natureza financeira e não física.

A constituição federal não apresenta nenhuma restrição a utilização os valores arrecadados pelo imposto.

É estritamente necessário mencionar que nem todo o montante cobrado será recolhido efetivamente, mas sim o imposto incidente, aquele detalhado na nota fiscal. O adquirente da mercadoria não sabe se o valor foi recolhido ou não.

*Entre 2012 e 2018 a renúncia fiscal dos Estados cresceu 18%, enquanto a arrecadação do principal tributo estadual atinge apenas 2,2% de crescimento. Febrafite (2019).*

*Havia muitas especulações e desejos de mudança com o fim da guerra fiscal, vontades de mudanças imediatas e é notório que essas mudanças não estão acontecendo como o esperado. O principal objetivo da proposta era simplificar e deixar a tributação do ICMS menos onerosa.*

*Na realidade o fim da guerra fiscal teve uma data com a reformulação, mas ela acontecerá realmente com o tempo. Atualmente é trabalhado como uma tentativa de reformular os tributos após o fim da guerra.*

*Para regulamentar adequadamente foi instaurado o Convênio ICMS 190 (Brasil, 2017), foi aprovada por 2/3 dos votos dos Estados. O propósito do convênio foi trazer alguns esclarecimentos pertinentes como a devolução de vários impostos, sendo:*

**Quadro 1: Convênio ICMS**

a) isenção
b) redução da base de cálculo
c) manutenção de crédito



d) devolução do imposto
e) crédito outorgado ou crédito presumido
f) dedução de imposto apurado
g) dispensa do pagamento
h) dilação do prazo para pagamento do imposto, inclusive o devido por substituição tributária, em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM nº 38/1988 e em outros acordos celebrados no âmbito do Confaz
i) antecipação do prazo para apropriação do crédito do ICMS correspondente à entrada de mercadoria ou bem e ao uso de serviços previstos nos arts. 20 e 33 da Lei complementar nº 87/1996
j) financiamento do imposto
k) crédito para investimento
l) remissão
m) anistia
n) moratória
o) transação
p) parcelamento em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM nº 24/1975, e em outros acordos celebrados no âmbito do Confaz
q) outro benefício ou incentivo, sob qualquer forma, condição ou denominação, do qual resulte, direta ou indiretamente, a exoneração, dispensa, redução, eliminação, total ou parcial, do ônus do imposto devido na respectiva operação ou prestação, mesmo que o cumprimento da obrigação vincule-se à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro.

**Fonte:** CONVÊNIO ICMS 142/18, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2018

*Tal publicação trouxe esperança para findar definitivamente com a guerra fiscal, com o propósito de não deixar novas concessões a incentivos fiscais. Para que os novos incentivos não voltem a acontecer os estados devem publicar nos Diários Oficiais de cada unidade federativa todos os atos normativos relacionados a isenção, incentivos e benefícios fiscais ou financeiros bem como efetuar depósito de todos os atos concessivos dos incentivos fiscais.*

*Porém ao haver a promulgação da Lei Complementar os estados passaram a discutir o artigo conhecido como “regra da cola” ou do “cópia e cola” permitindo alguns benefícios fiscais a contribuintes da mesma região, somente quando as condições de fruição forem respeitadas e a adesão de benefícios fiscais para outra unidade da mesma região, visando que não é permitida a mudança de estabelecimento para outra unidade da federação.*

*A regra mencionada anteriormente prestigia a economia local, ou seja, auxilia contribuintes de um mesmo estado e em uma mesma região e por outro lado continua com a competitividade da guerra fiscal, trazendo novamente os malefícios. Não se eximindo de toda expectativa gerada pelo fim da guerra fiscal. A regra autorizou até mesmo os benefícios existentes prorrogando-os entre o prazo de 2018 a 2032.*



*Com a criação da Lei Complementar nº 160 (Brasil, 2017), e do convênio ICMS 190 (Brasil, 2017), deve ser cumprido atinente a toda validade jurídica imposta sem que haja anistia.*

*De acordo com a Lei Complementar nº 160 (Brasil, 2017), onde diz que:*

Art. 3º – O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas: [...] § 7º As unidades federadas poderão estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no § 2º deste artigo a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição. § 8º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes.

Na *Lei Complementar nº 160 (Brasil, 2017)*, também houve uma nova classificação dos incentivos fiscais do ICMS para transferência de recursos que são destinados a outros fins como instalação, manutenção e expansão das empresas bem como para incrementos nas subvenções.

A receita Federal e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), discutem a solução do ICMS e os incentivos fiscais como uma nova classificação caracterizada por subvenção de custeio, não excluindo o IRPF e CSLL por se tratar de despesas ordinárias de acordo com a *Lei Complementar nº 160 (Brasil, 2017)*.

Nos dias atuais com a vigência da Lei Complementar, há a convalidação do ICMS, do ponto de vista jurídico foi válido até o presente momento tendo a remissão da diferença devida pelo estabelecimento remetente.

Aos empresários que não optaram por utilizarem os benefícios fiscais hoje se sentem lesados por não ter praticado melhores preços e buscam novas oportunidades com a nova reformulação dos tributos do ICMS. Sendo assim a *Lei Complementar nº 160 (Brasil, 2017)*, *discorre* dos prejuízos dos incentivos fiscais voltam a rondar toda situação de tentativa de pacificação.

A realidade brasileira é voltada para a guerra fiscal e por pior que seja essa relação com o país ela existe, e ainda assim gera prejuízos e novos rumores com o retorno de toda falta de fiscalização e benefícios de algumas empresas e unidades federativas.

### **3 Considerações finais**

O ICMS é um imposto completo, repleto de normas e regras de vários cunhos. Cada unidade federativa tem sua legislação própria o que a caracteriza de competência dos estados em conformidade com as legislações constitucionais, buscando assegurar uma equidade e conformidade com as cargas tributárias sem danos a economia.



Os estados viviam em um verdadeiro ringue de briga em relação as tributações e ofertas de benefícios fiscais, a fim de chamar a atenção de indústrias para seus estados, buscando atrair diversas empresas estáveis para complementar a economia.

Após a investigação feita no presente trabalho conclui-se que as renúncias fiscais são fundamentais na implantação de políticas públicas nos estados e as propostas de reestruturação econômica buscam sempre atrair novos investimentos para as unidades federativas e seus governadores, com isso a renúncia fiscal é promovida em busca de maior empregabilidade gerando uma maior lucratividade.

A competição do ICMS entre os estados era uma realidade da federação brasileira onde os mesmos tinham embates diretos para a oferta de incentivos fiscais. As ofertas de incentivos fiscais era benefícios apenas para alguns estados e empresas sólidas.

A fim de solucionar a guerra fiscal, o congresso efetivou a *Lei Complementar nº 160 (Brasil, 2017)*, visando solucionar o problema e deixa nítida a dificuldade de em igualar os interesses dos estados da nação com os interesses dos Estados.

Por se tratar de um imposto altamente lucrativo e tido como uma das principais fontes de arrecadação dos estados, a busca era incessante. O fator gerador dos problemas durante toda guerra era a falta de fiscalização, uma característica da política brasileira.

Ainda é muito cedo para apontar todos os dados concretos sobre o fim da guerra fiscal ou a tentativa dela, mediante a poucos anos após a criação da lei ainda é preciso analisar por mais tempo sobre os benefícios e incentivos concedidos, e a partir disto repensar nas políticas públicas nacionais que ainda exploram/ corrompem o potencial econômico de cada região.

Conceder benefícios fiscais está garantido constitucionalmente aos estados para auxiliar na economia dos menos favorecidos em busca de promover um equilíbrio para o país. O problema é que nos últimos trinta anos as unidades federativas passaram a utilizar excessivamente esses incentivos sem a aprovação concedida pelo CONFAZ, que gerou ampla desigualdade e uma concorrência insidiosa, causando uma afronta tributária.

As concessões unilaterais de incentivos fiscais resultaram em declarações de inconstitucionalidade de várias legislações de tributos das unidades federativas.

A LC 160/2017 chegou trazendo esperança para findar a guerra fiscal com a finalidade de validar os incentivos que eram irregulares no passado, criar novas regras com a tentativa de bloquear possíveis estratégias dos estados de novos incentivos inconstitucionais, a fim de convalidação passiva, mas ainda deixa a desejar na falta de regras. Já o convênio 190/2017 foi elaborado através dos votos favoráveis perante o Confaz regulamentando a LC 160/2017.



A “regra da cola” prestigia apenas a economia local e em mesma região, não podendo ter variações entre as unidades federativas do território brasileiro, apesar de a regra auxiliar a isonomia local o prejuízo é a disputa da economia podendo gerar uma continuação da guerra fiscal que tentaram sanar com a criação da LC 160/2017, podendo gerar inúmeros malefícios.

Se a guerra fiscal teve fim ou não após a LC 160/2017 ainda não é possível afirmar pelo pouco tempo de implementação, ainda teremos que caminhar por alguns anos analisando algumas mudanças para viabilizar a efetividade do fim da guerra fiscal.

### Referências

AFONSO, José Roberto R; SILVEIRA, Ricardo Figueiró; CARVALHO, Célia Maria Silva; KLINTOWITZ, Danielle; DE AZEVEDO, Felipe. A renúncia tributária do ICMS no Brasil. Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). Documento para Discussão 327. Disponível em: <http://www.gefin.net.br/upload/arquivos/cc16dc55ee89adcd858fff1f6b03e818.pdf> Acesso em: 09/07/2020.

ARAUJO, Guilherme Rocha; VIANA, Thalissa Fernanda Matos. Diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados. Disponível em: <https://www.webartigos.com/artigos/diferenciacao-da-aliquota-de-icms-e-a-guerra-fiscal-entre-os-estados/104658>. Acesso em 09/07/2020.

BAGNOLI, Vicente. Direito econômico. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1988.

BRASIL. ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de 1º de março de 1989. Disponível em: [http://www.portaltributario.com.br/tributos/icms.html#:~:text=O%20ICMS%20\(imposto%20sobre%20opera%C3%A7%C3%B5es,Estados%20e%20do%20Distrito%20Federal](http://www.portaltributario.com.br/tributos/icms.html#:~:text=O%20ICMS%20(imposto%20sobre%20opera%C3%A7%C3%B5es,Estados%20e%20do%20Distrito%20Federal.). Acesso em: 03/08/2020

BRASIL. Lei complementar nº 160 de 07 de agosto de 2017. Mudança na tributação de ICMS. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp160.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm) acesso em: 09/07/2020.



BRASIL. Lei complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000. Lei de responsabilidade fiscal. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm) acesso 26/10/2020.

BRASIL. Lei nº 142/18, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2018. CONVÊNIO ICMS Disponível em:  
[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142\\_18](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18)  
acesso 06/08/2020.

BRASIL. Lei nº 190, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2017. CONVÊNIO ICMS Disponível em: .

CARVALHO, Osvaldo Santos de. A “guerra fiscal” no âmbito do ICMS: considerações sobre os benefícios fiscais e financeiros concedidos pelos Estados e Distrito Federal. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

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

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016.

NASCIMENTO, Luiz Roberto Coelho. “Incentivos Fiscais ao Capital e Crescimento Econômico na Região Norte”. Tese Apresentada à Universidade Federal de Pernambuco. Dezembro 2012. Disponível em: <http://bit.ly/16KxiYt>. Acesso em 27/07/2020.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. Manual da não cumulatividade do ICMS: a regra matriz do direito ao crédito de ICMS. São Paulo: Noeses, 2018

PELLEGRINI, J. A., Gastos (benefícios) tributários. Instituição Fiscal Independente, Senado Federal. Nota técnica 17. Junho de 2018. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-17-gastos-beneficios-tributarios-jun-2018>

PINTO, Conceição Vilma. OS ELEVADOS E DESCOORDENADOS BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS. Disponível em:  
<https://www.febrafite.org.br/os-elevados-e-descoordenados-beneficios-fiscais-do-icms/> Acesso em: 20/07/2020.



# Diálogos em Contabilidade

teoria e prática

FELICÍSSIMO, C. S;  
CAMPANHOL, E. M.: DONZELLI. O.

STOTSKY, Janet G. e Emil M. Sunley. United States. In Teresa TerMinasian(organizador), Físcal Federalism in Theory and Practice. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1997

TAVARES, André Ramos. Direito constitucional econômico. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2011, p. 272.