

CONFLITOS FEDERATIVOS NA ESFERA DO ICMS E OS REFLEXOS DECORRENTES DA PANDEMIA DA COVID-19

Alexandra Soilho Machado Peres ¹

RESUMO

O artigo destaca os conflitos federativos na esfera do ICMS e os reflexos decorrentes da pandemia da Covid-19. O ICMS é conhecido como Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, estando previsto no teor do art. 155, § 2.º, I a XII, da Constituição Federal de 1988, foi criado pela EC nº 18/1965 e regulamentado pela Lei Complementar nº 87/1996 e por legislações estaduais, nas quais os sujeitos passivos do ICMS serão: as pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias; os prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; os importadores de bens de qualquer natureza; os prestadores de serviços de comunicação. Ao ICMS, dentro do texto constitucional, em seu art. 150, § 7º, permite-se o fenômeno da substituição tributária progressiva (ou “para frente”), em que um terceiro é escolhido para recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador. Durante os tempos da pandemia da Covid-19, houve um grande aumento das despesas; sendo certo que as receitas tributárias das pessoas jurídicas diminuíram de forma significativa em razão da crise econômica gerada pela pandemia. O Projeto de Lei nº 529/2020 veio trazer mudanças nos impostos estaduais e, no caso do ICMS, veio a ser uma forma de reorganizar a gestão fiscal, em que foi considerada a fixação de alíquota em patamar inferior a 18%, como um benefício fiscal. Em outubro de 2021, o Senado aprovou o projeto que prorroga incentivos fiscais no ICMS para quatro setores, até 2032. Tal benefício já era objeto de estudo como forma de incentivo, a Lei Complementar nº 186, de 2021, foi aprovada, trazendo, assim a prorrogação desses benefícios para o setor de comércio atacadista e das empresas de atividades portuárias e aeroportuárias e operações interestaduais com produtos agropecuários.

Palavras-chave: ICMS; Benefícios; Impostos.

ABSTRACT

The article highlights the federative conflicts in the ICMS sphere and the consequences resulting from the Covid-19 pandemic. ICMS is known as the Tax on Circulation of Goods and Services, and is provided for in the content of art. 155, § 2, I to XII, of the Federal Constitution of 1988, was created by EC nº 18/1965 and regulated by Complementary Law nº 87/1996 and by state legislation, in which the ICMS taxable persons are: people that carry out operations relating to the movement of goods; interstate and intercity transportation service providers; importers of goods of any nature; communication service providers. To ICMS, within the constitutional text, in its art. 150, § 7, the phenomenon of progressive tax substitution (or “forward”) is allowed, in which a third party is chosen to collect the tax before the occurrence of the taxable event. During the times of the Covid-19 pandemic, there was a huge increase in expenses; it is true that corporate tax revenues decreased significantly due to the economic crisis generated by the pandemic. Bill No. 529/2020 brought changes to

¹ Graduanda em Direito pela UNIGRANRIO, orientada pela Professora Doutora Aline Teodoro de Moura.

state taxes and, in the case of ICMS, became a way of reorganizing tax management, in which setting a rate below 18% was considered as a benefit supervisor. In October 2021, the Senate approved the project that extends ICMS tax incentives to four sectors, until 2032. Such benefit was already being studied as a form of incentive, Complementary Law No. 186, of 2021, was approved, thus bringing the extension of these benefits to the wholesale trade sector and companies engaged in port and airport activities and interstate operations with agricultural products.

Keywords: ICMS; Benefits; Taxes.

1. INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um tributo de competência Distrital e Estadual, que incide sobre a circulação de mercadorias, transporte interestadual e intermunicipal, serviço de comunicação, importação de mercadorias por pessoa física para uso próprio, recaindo também sobre a venda de combustíveis e o fornecimento de energia elétrica. É regulamentado pela Lei Kandir – Lei Complementar nº 87/1996 –, tendo seu amparo legal no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988.

Desta forma, o imposto ICMS tem incidência em diversas atividades do dia a dia dos contribuintes, que são as operações de aquisição de mercadorias em geral, bem como do fornecimento de alimentos e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares, o imposto também se encontra inserido nos serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer meio, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, serviços de telecomunicação, das Importações de mercadorias do exterior, seja de qual finalidade for, em serviços prestados seja no exterior ou que tenham começado fora do país, entre outros fatores.

O ICMS é o imposto de maior relevância para o orçamento público estadual e municipal, por representar monta considerável na composição do Sistema Tributário Nacional, gerando receita não apenas aos Estados, como também aos Municípios, que têm garantidas suas quotas-partes, estando tal regramento constitucionalmente protegido.

A “manobra” tributária que consiste na concessão de renúncias fiscais, tem por sua vez, o intuito de estimular a economia através da redução da carga tributária. Estudos realizados neste sentido afirmam que tais concessões quando bem direcionadas geram mais receita aos Estados. Porém a “concorrência” entre os Estados e o acirramento na busca pela arrecadação de impostos, trouxe instabilidades

consideráveis, tendo em vista o aumento dos benefícios e isenções concedidas às empresas, acarretando, portanto, na chamada guerra fiscal.²

As benesses quando conferidas sem a devida observação dos preceitos trazidos pela Constituição e a respectiva Lei Complementar que regulamenta o ICMS, podem trazer consequências irreversíveis aos Estados e Municípios.

Diante do cenário árduo que o país vem enfrentando com a pandemia da Covid-19, muitos dos impostos tiveram uma perda de receita considerável através das renúncias fiscais concedidas, acarretando, portanto, maior desestabilização do sistema tributário.

Nesta toada, o que se observa é que há uma privação de transparência nas concessões viabilizadas, muitas das vezes tais privilégios não têm prazo determinado para serem retirados, ou seja, necessita-se urgentemente de um estudo pautado na revisão dessas prerrogativas.

A inexistência de um estudo técnico mais alinhado e direcionado nesse sentido, resulta em impactos sociais e econômicos, ferindo um princípio basilar da esfera tributária: o da economicidade, previsto no artigo 70 da Constituição Federal, que nos revela que deve ser priorizada a obtenção do resultado esperado com o menor custo possível, preservando-se a qualidade e observada a celeridade na prestação de serviço, dada a complexidade dos bens públicos em questão.

Portanto, o presente estudo tem por finalidade conceituar o tributo em comento, indicando suas características intrínsecas e, na sequência abordar os princípios inerentes ao imposto, examinando pontos determinantes da chamada guerra fiscal.

Por fim o trabalho, contextualiza a temática com o cenário atual do país, expondo as principais consequências resultantes da ausência de uma análise técnica aprimorada sobre as concessões dadas pelos entes federados, diante da pandemia, em especial para o ICMS.

2. O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

² A guerra fiscal do ICMS consiste na política de concessão e revogação unilateral de benefícios fiscais, que surgiu diante da dificuldade dos estados e do Distrito Federal obter unanimidade para a concessão de incentivos fiscais no Confaz.

O ICMS tem como fato gerador a transferência de propriedade da mercadoria, e não o mero deslocamento da mesma, tema que já se encontra pacificado em jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, matéria da Súmula 166.

O conceito de fato gerador surgiu com a edição da Emenda Constitucional nº 18/65, antes de sua instituição as autoridades fiscais consideravam que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, estaria configurada como fato gerador, incidindo o tributo, ainda que o estabelecimento fosse vítima de roubo ou furto, ou quando a saída da mercadoria fosse de um estabelecimento para outro, sendo ambos do mesmo empresário, tal tese foi contestada pela doutrina, considerando que a mera circulação da mercadoria não seria o suficiente para gerar uma obrigação do contribuinte, e que tal incidência somente se daria quando ficasse constatado a transferência da propriedade. Nas palavras de Aliomar Baleeiro: “todo negócio jurídico que transfere a mercadoria desde o produtor até o consumidor final”.³

Diante de tal premissa o Supremo Tribunal Federal em seu ARE 764196 AgR/MG, julgado em 24/05/2016, DJE – 116, divulgado em 06/06/2016 e publicado em 07/06/2016, em que foi Relator o Min. Luiz Roberto Barroso, presidente da primeira turma, por unanimidade reafirmou que o entendimento da Suprema Corte é que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual de mercadoria, seguindo o mesmo entendimento o ARE 769582 AgR, Relator Min. Gilmar Mendes, J. 20/10/2015, segunda turma, e o ARE 746349 AgR/ RS – Rio Grande do Sul, Relator Min. Teori Zavaski, J. 16/09/2014, segunda turma.⁴

A base de cálculo, deve estar constituída por lei ordinária e é a proporção aritmética da incidência relacionada ao tributo, isto é, há relação direta entre a hipótese de incidência e a base de cálculo.

Para Carrazza, dizer que existe uma base de cálculo imprópria é o mesmo que dizer que existe um descompasso com a hipótese de incidência, o que se coloca por terra o rígido esquema de repartição de competências tributárias, já que

³ BALEEIRO, Aliomar. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 375.

⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AgR ARE 764196 MG - MINAS GERAIS. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772369214/agreg-no-recurso-extraordinario-com-agravo-agr-are-764196-mg-minas-gerais>>>. Acesso em: 10 set. 2021.

transforma o tributo numa entidade difusa, desajustada de seu arquétipo constitucional.⁵

A sua alíquota é a referência legal que vem expressa em porcentagem que em conjunto com a base de cálculo, permite distinguir com clareza a quantia que o contribuinte deve pagar ao fisco na forma do tributo. O artigo 155, incisos IV e V, da Constituição Federal de 1988 determina expressamente como as alíquotas máximas e mínimas deverão ser estabelecidas, com o intuito de proteger e delimitar a matéria de grande relevância, amenizando assim as disparidades trazidas pelas concessões realizadas.

A Constituição Federal, portanto, define como serão aplicadas as alíquotas internas, estabelecendo que ao Senado Federal será facultado decretar as alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e sendo aprovada pela maioria absoluta de seus membros, bem como fixar alíquotas máximas nas mesmas operações, para resolver conflitos específicos que envolvam interesses de Estado, através de resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

Importante frisarmos que a alíquota será variável, logo, cada Estado terá percentual próprio, a maioria utiliza 17% como alíquota aplicável nas operações. Dessa forma, temos a seguinte fórmula para cálculo do ICMS: **ICMS = PREÇO X ALÍQUOTA**.

É admitido aos Estados criar pactos e convênios para a concessão ou revogação dos benefícios fiscais, com o objetivo de estimular economicamente cada região, assunto que abordaremos com mais ênfase em tópico oportuno.

2.1 Princípios e Características do ICMS

O princípio da legalidade encontra-se definido pelo artigo 150 I da CRFB/88, que segue:

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.⁶

Tal preceito, portanto traz à baila o instituto da segurança jurídica que protege os contribuintes de condutas arbitrárias por parte dos Entes federados. Isto posto, a lei quando criada deverá trazer explicitamente: (i) o fato gerador do tributo; (ii) sua

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17 ed. Malheiros, 2015. p.43.

⁶ BRASIL, **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 30 set. 2021.

base de cálculo; e (iii) alíquota, portanto, critérios utilizados para constituir o valor devido, e, por sua vez os respectivos sujeitos da obrigação tributária. Além disto, toda e qualquer isenção, redução de base de cálculo, anistia ou remissão do tributo, deverão ser previamente estabelecidas por meio de lei específica, seja federal, municipal ou estadual.

O princípio da anterioridade determina que deverá ser observado o lapso temporal entre a publicação de um tributo e a efetiva produção de seus efeitos. Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988, determina que é vedado aos Estados cobrar tributos no mesmo exercício financeiro e antes de decorridos 90 (noventa) dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b. [...] ⁷

Portanto, o princípio da anterioridade vem a ser uma forma de garantia constitucional onde as pessoas devem se adequar conforme a norma estipula, após período adequado, pelo fato de que as relações intersubjetivas têm por finalidade de produzir os resultados econômicos diversos, estes que precisam ser reavaliados quando acometidos pela carga tributária.

2.2. Da Não - Cumulatividade e a ADC 49

O ICMS caracteriza-se por ser um tributo plurifásico, ou seja, sua incidência se dá em várias etapas do processo de circulação das mercadorias, bens ou serviços. Tal característica está interligada ao princípio da não cumulatividade, tal sistemática, pois, vem a ser um encargo apenas do valor acrescentado em cada etapa do processo produtivo, sendo uma forma de evitar a chamada tributação “em cascata”, que acontece quando há uma sobreposição de incidências em cada operação.⁸

Este princípio encontra abrigo no artigo 155, § 2º, da Constituição Federal do Brasil, o qual estabelece, entre outros regramentos, que o ICMS (previsto no art. art.

⁷ BRASIL, **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 30 set. 2021.

⁸ DA SILVA, Larissa Marins. **A GUERRA FISCAL DO ICMS**. Disponível em: <<https://www.machadomeyer.com.br/pt/imprensa-ij/a-guerra-fiscal-do-icms>>. Acesso em: 30 set. 2021.

155, II), onde nos remete que 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 por outro Estado ou pelo Distrito Federal.⁹ Em consonância com tais institutos, a Lei Complementar n. 87/96, prevê a utilização do método de débitos e créditos, em seu artigo 20, nos seguintes termos:

[...] é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.¹⁰

Para Ricardo Alexandre, a forma de débitos e créditos pode ser simplificada como o fato de que o sujeito toda vez que realiza a obtenção de mercadoria tributável, ele irá registrar como crédito o valor incidente na operação, em que tal valor pode ser entendido como um “direito” do contribuinte, chamado de “ICMS a recuperar”, que pode ser abatido do montante incidente nas operações subsequentes.¹¹

Todavia, se destaca que ação foi julgada improcedente, na qual se manteve a decisão do STJ na Súmula 166, *in verbis*: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”¹².

Em abril de 2021, findou-se o julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade de nº 49, na qual se discutia se haveria ou não a incidência de ICMS nas transferências de mercadorias do mesmo proprietário, portanto estando presente o fato gerador do tributo, considerando desta forma que o mero deslocamento físico da mercadoria configuraria a hipótese de incidência.

2.3 Extrafiscalidade

A extrafiscalidade acontece quando um tributo vem a ser usado para outras finalidades que vão além da arrecadação. Desta forma, a finalidade é exercer uma função de seu princípio, que está na sua função básica do tributo é angariar receitas suficientes ao custeio do Estado. Segundo Paulo de Barros Carvalho:

⁹ Idem.

¹⁰ BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 30 set. 2021.

¹¹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 15. ed. rev., atual, e ampl. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2021. p.785.

¹² SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA 166. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stjrevistasumulas2010_12_capSumula166.p.>. Acesso em: 30 set. 2021.

Vem a ser a experiência jurídica que demonstra que as vezes sem contar com a compostura da legislação de um tributo possui inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de *extrafiscalidade*.¹³

Para José Nabais “a extrafiscalidade em sentido próprio tange todas as normas jurídico-fiscais de tributação e de não tributação (benefícios fiscais) tendo por finalidade principal a prossecução de objetivos económico-sociais”.¹⁴

Segundo Aliomar Baleeiro, a extrafiscalidade é uma forma de intervenção ou regulação pública, tendo uma função fiscal, sendo sobrepujada pelas funções “extrafiscais”. Estando adaptada ao desenvolvimento de determinada política, ou diretriz.¹⁵

Sendo assim, a questão tributária extrafiscal no direito brasileiro, é uma norma que vem a ser acompanhada e interpretada de forma teleológica (interpretativa), onde se busca fazer uma harmonia de sua finalidade com as limitações constitucionais impostas ao poder de tributar.

3. A GUERRA FISCAL NO ÂMBITO DO ICMS

A chamada de “guerra fiscal do ICMS” é formada pelo que tange da política de concessão e revogação unilateral de benefícios fiscais, que teve advento o fato das dificuldades dos Estados e do Distrito Federal na obtenção de unanimidade para a concessão de incentivos fiscais no Confaz.

Essa guerra fiscal do ICMS desencadeou sérios problemas em realça a todo processo de arrecadação tributária, o que gerou certo risco para todo o sistema federativo ao ultrapassar as regras da Constituição Federal, a exemplo as regras que foram instituídas para tentar mitigar as desigualdades regionais.¹⁶

Também vale mencionar que a chamada guerra fiscal não compromete apenas o sistema federativo, mas também coloca os contribuintes em riscos, estes que foram beneficiados pelos incentivos fiscais que foram concedidos, e que

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 36-37.

¹⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 695.

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Op.cit.** p.177.

¹⁶ DA SILVA, Larissa Marins. **A GUERRA FISCAL DO ICMS**. Disponível em: <<https://www.machadomeyer.com.br/pt/imprensa-ij/a-guerra-fiscal-do-icms>>. Acesso em: 30 set. 2021.

poderão vir a sofrer as consequências em relação à validade desses benefícios utilizados.

Como forma de mitigar tal problemática adveio a Lei Complementar nº 160/2017, que veio como forma de regularizar os benefícios fiscais que foram concedidos pelos estados da Federação e pelo Distrito Federal em relação às normas de regência, diante dos efeitos passados e futuros, ou seja, seja a parte que esteja em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do §2º do artigo 155, da Constituição Federal de 1988.

A regulamentação da LC 160/2017, veio com o Convênio Confaz nº 190/2017, que pontua as providências necessárias para que os estados possam atender e regularizar os benefícios fiscais instituídos sem a observância do disposto na Lei Complementar nº 24/1975.¹⁷

A incorporação de Convênios do ICMS às legislações internas dos Entes signatários que não tenham sofrido muitas modificações, que vão desde o advento da LC 24/75, onde o tema ainda gera questionamentos.¹⁸

A respeito das regras aplicáveis aos Convênios do ICMS estas estão no teor da Constituição Federal de 1988 e na LC 24/75. No teor do artigo 150, § 2º, XII, g, da Constituição Federal, concedeu para complementar competência que diz: "regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados"¹⁹

Diante da EC 03/93, que vem a trazer o teor moderno da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, este reconhece que: "Ratificado o convênio, cabe à legislação tributária de cada ente efetivamente conceder o benefício que foi autorizado nos termos de convênio."²⁰

O RE nº 628.075, foi julgado na forma virtual e finalizado em 17 de agosto de 2020, o acórdão foi publicado no dia 1 de outubro de 2020:

O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo estado de origem sem

¹⁷ DA SILVA, Larissa Marins. **A GUERRA FISCAL DO ICMS**. Disponível em: < <https://www.machadomeyer.com.br/pt/imprensa-ij/a-guerra-fiscal-do-icms>>. Acesso em: 30 set. 2021.

¹⁸ DA SILVA, Larissa Marins. **A GUERRA FISCAL DO ICMS**. Disponível em: < <https://www.machadomeyer.com.br/pt/imprensa-ij/a-guerra-fiscal-do-icms>>. Acesso em: 30 set. 2021.

¹⁹ BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 29 set. 2021.

²⁰ RE 539130. Disponível em: < <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7171636/recurso-extraordinario-re-539130-rs/inteiro-teor-102289267>>. Acesso em: 29 set. 2021.

autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade.²¹

A discussão da jurisprudência foi pautada no princípio constitucional da não-cumulatividade.

Independentemente de o crédito presumido ou fictício ter sido dado ao arrepio das disposições constitucionais e legais, fato é que o valor integral do imposto não foi efetivamente suportado pelo contribuinte, razão pela qual o creditamento deve ser dado de forma proporcional. [...] e também se teve houve menção também a LC nº 160/2017, sobre a qual o excelentíssimo Ministro assentou que, apesar de entender que o estorno proporcional do crédito de ICMS não viola o princípio da não cumulatividade, as legislações estaduais que convalidaram os benefícios fiscais no âmbito da referida lei complementar devem ser respeitadas.²²

Sendo assim, ficou decidido que os estados deverão continuar cumprindo com o reconhecimento de crédito de ICMS dos atos que foram devidamente convalidados no âmbito da LC nº 160/2017.

A "guerra fiscal" é uma parte extensa, e muitos estados não seguem suas normas, o que restou assim saber se os reconhecimentos vão continuar sendo deferidos após o julgamento do Tema nº 409.

O fato de que o Constituinte positivou que cabe à lei complementar tratar da forma como os Estados e o Distrito Federal concedem e revogaram favores fiscais relacionados ao ICMS se dá pelo fato da atribuição da legislação complementar que trata dos conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios como é visto no teor do artigo 146, III, a da Constituição Federal.

Segundo Geraldo Ataliba, o convênio não dá nem tira direito a nenhuma Fazenda e a nenhum contribuinte, também não gera natureza tributária, e muito menos benefício, nem em detrimento de ninguém. É um mero pressuposto de exercício eficaz da competência de isentar dos legisladores ordinários estaduais." ²³

Para o Professor Ricardo Lodi Ribeiro, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, discorre em artigo publicado no site CONJUR, sobre a justificação das PECs no que tange à guerra fiscal:

Ao analisar os impostos, para que se evite uma guerra fiscal, não há proposta ou possibilidade de concessão de benefício fiscal no IBS, não

²¹ RE 628.075, relator: min. Edson Fachin, Tribunal do Pleno, julgamento virtual finalizado em 17/08/2020, Dje 01/10/2020. p. 01 e 02.

²² RE 628.075, relator: min. Edson Fachin, Tribunal do Pleno, julgamento virtual finalizado em 17/08/2020, Dje 01/10/2020. p. 01 e 02.

²³ DE MATTOS, Aroldo Gomes. **Sobre a Natureza e o Alcance dos Convênios em Matéria do ICMS**, Revista Dialética de Direito Tributário, volume 79, p. 10

tendo assim lugar para a extrafiscalidade, como se reconhece a exposição de motivos da proposta.²⁴

Para o professor tal justificação é que o imposto deve ser informado pela neutralidade, e as desigualdades de cada região devem ser combatidas pela União, e não pelos entes periféricos da federação. Conforme o princípio da legalidade.

Quando se está presente *o periculum in mora* onde existe a falta de análise dos princípios da segurança jurídica e da legalidade pode haver que se criem leis ordinárias por parte desses entes federativos para defender suas alíquotas singulares trazem para o contribuinte.

Em relação à repartição das receitas tributárias é a própria divisão do produto arrecadado pelo tributo, este que foi criado e cobrado por um dos competentes para tal.

3.1 DA SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE

A Constituição Federal estabelece em seu art. 155, parágrafo 2º, inc. III que o ICMS poderá ser seletivo, definindo, portanto, que alguns produtos serão considerados como supérfluos e outros por sua vez, essenciais ao indivíduo, tornando suas alíquotas diferenciadas de acordo com tais parâmetros estipulados.

Seguindo ainda o raciocínio sobre o conceito de essencialidade, devemos dedicar interpretação mais abrangente, ponderando, contudo, o que poderiam ser considerados como produtos e serviços básicos inerentes aos contribuintes e aqueles que, por sua vez, não se configurariam como tais.

Todavia, a seletividade resulta apenas em uma tributação distinta em função do bem tributado, como afirma Hugo de Brito Machado: “Dizer-se que um imposto é seletivo é apenas dizer que ele incide de forma diferente sobre os objetos tributados”.²⁵

Por restarem diametralmente relacionados os conceitos de seletividade e essencialidade reporta-se constantemente a doutrina a esses como elementos do princípio da seletividade.

²⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>>. Acesso em: 05 out. 2021.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p.156.

3.2 FINALIDADE DO ICMS: SUA IMPORTÂNCIA EM RELAÇÃO A OUTROS IMPOSTOS

O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) está previsto no teor do art. 155, § 2.º, I a XII, da Constituição Federal de 1988, e criado pela EC nº 18/1965, sendo regulamentado pela Lei Complementar nº 87/1996 e por legislações estaduais. De acordo com a LC n.º 87/1996, os sujeitos passivos do ICMS serão: as pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias; os prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; os importadores de bens de qualquer natureza; os prestadores de serviços de comunicação.²⁶

No teor do art. 121, parágrafo único, II, do CTN, é possível que o responsável tributário figurar como sujeito passivo, quando a lei assim determinar, mesmo que não tenha realizado o fato gerador. O ICMS possui, predominantemente, uma função fiscal, pelo fato de sua incidência ter a finalidade de arrecadar recursos para o Estado que lhe é devido.

Ao ICMS, dentro do texto constitucional, em seu art. 150, § 7º, permite o fenômeno da substituição tributária progressiva (ou “para frente”), em que um terceiro é escolhido para recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador. Complementa Eduardo Sabbag que no contexto do ICMS é comum a substituição tributária regressiva (ou “para trás”), quando o fato gerador ocorre antes do pagamento do tributo. Nesse caso, posterga-se a recolha do tributo, dando-se ensejo ao fenômeno conhecido por “diferimento”. Aqui, o recolhimento do tributo ocorre em momento posterior à ocorrência do fato gerador. Este conceito está presente no âmbito do ICMS, de modo que o pagamento ocorra pelo contribuinte de fato, e não pelo contribuinte de direito.²⁷

A característica seletiva do ICMS compete à atribuição de função distinta da meramente fiscal, conforme elenca Claudio Carneiro, o que determina a alíquota varia em função da essencialidade do produto, ou seja, o bem essencial tem uma alíquota menor do que os bens supérfluos. Nesse sentido, o IPI será seletivo (Constituição Federal De 1988, art. 153, § 3o, I) e o ICMS poderá ser seletivo (Constituição Federal De 1988, art. 155, § 2º, III). Contudo, quando o ICMS usa a faculdade de ser seletivo,

²⁶BRASIL, **LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 14 set.2021.

²⁷ SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020. p.478.

ele deixa de ser um tributo eminentemente fiscal e assume excepcionalmente uma função extrafiscal.²⁸

Somando-se o tal entendimento, Edvaldo Brito ressalta que o elemento material da hipótese do fato gerador do ICMS envolve o exame da natureza mercantil do tributo, bem assim a técnica (sistema de abatimento) da apuração de sua base de cálculo de que resulta a concretização do chamado crédito fiscal.

[...] há de ser fato gerador do ICMS aquele acontecimento volitivo expresso por uma operação mercantil que, em regra, é exteriorizado por uma saída física de mercadoria de um estabelecimento comercial, industrial ou produtor, promovida, respectivamente, por uma pessoa que seja comerciante, industrial ou produtor com a intenção de passá-la à disposição de outra pessoa.²⁹

As alíquotas do ICMS são distintas para diferentes produtos, admitindo-se a seletividade do imposto em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, conforme o art. 155, § 2.º, III, da Constituição Federal De 1988. Pela Resolução nº 22/1989 do Senado Federal, temos dois tipos de alíquotas para o ICMS: as internas – fixadas livremente pelos Estados e com valor normalmente entre 17% ou 18% – e as interestaduais.

A respeito do lançamento o ICMS pertence ao grupo cuja declaração provém do sujeito passivo, o contribuinte, necessitando de homologação do sujeito ativo, o Fisco. Possui o prazo decadencial de cinco anos. Em se tratando de homologação expressa controlada pelo próprio contribuinte, esse prazo diz respeito ao período para reação do Fisco.

No lançamento por homologação, é o contribuinte quem apura e paga o tributo, cabendo ao Fisco simplesmente cancelar tal apuração quando a entenda correta, mediante homologação expressa ou tácita. Nenhum ato do Fisco, portanto, se faz necessário para que o crédito tributário reste consolidado como sendo aquele reconhecido e pago pelo contribuinte.³⁰

Portanto, o ICMS também é de competência de cada Estado, onde cada um pode instituir e cobrar os valores que devem ser tabelados referentes a estes, como dito anteriormente. Desta forma, o artigo abordará, no próximo item, o que é faturamento e receita, para complementar a análise do tema.

4. QUAIS BENEFÍCIOS FISCAIS O ICMS RECEBEU DURANTE A PANDEMIA?

²⁸ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p.480.

²⁹ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. São Paulo: Atlas, 2016, p.498.

³⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 279.

Diante da calamidade vivida pela humanidade, o comércio foi um dos mais prejudicados, muitas empresas fecharam, consumidores perderam seu poder de compra, vendedores perderam clientes e tiveram que demitir funcionários, a economia despencou, os governos municipais e o governo federal tiveram que se readequar a situação do país.

Portanto, os convênios de benefícios fiscais de ICMS aumentaram na pandemia da Covid-19. Segundo André Horta, que é diretor institucional do Comitê de Secretários da Fazenda, Finanças, Receitas ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal (Comsefaz):

Ainda não se possuem estudos que comprovem que a quantidade de convênios para o ICMS tenha aumentado na pandemia da Covid-19. Para o diretor a pandemia apenas diminuiu a arrecadação e os estados precisam de receitas para fechar o ano, por não se ter as estatísticas sobre as quantidades de convênios que tiveram inovação material nos últimos anos, isto é, não há como saber quantos convênios criaram de fato um novo benefício fiscal, isso porque a maioria do que é publicado diz respeito a entrada ou saída de estados de determinados convênios.³¹

De qualquer forma, foram levantadas através das publicações desses benefícios no site do governo uma série de convênios que trazem: isenções, anistias, parcelamentos fiscais e reduções na base de cálculo do ICMS, onde tais benefícios chamam a atenção tanto dos contribuintes, tributaristas e das entidades durante tal período que ainda estão presentes e muitos serão estendidos até 2032. Podem se destacar vários benéficos, tais como: (i) postergações no pagamento dos tributos; (ii) redução do ICMS para alguns setores; e (iii) criações de Programas de Incentivo.³²

Tal situação está deixando as empresas com mais expectativas de manutenção no mercado, pela razão de que os benefícios fiscais estaduais na tentam ser formas de melhoramento do fluxo de caixa durante a calamidade do período da pandemia da Covid-19. Contudo, se tem a preocupação de que os convênios possam beneficiar os chamados devedores contumazes. Já na visão dos estados, é preciso garantir receita, e conceder benefícios pode estimular o pagamento de tributos.

No ano de 2020 foram publicados 27 convênios, e em 2019 foram apenas 10. Dentre os convênios publicados em outubro se destaca o de número 123/20, que trazia em seu teor a concessão de crédito e anistia nas aquisições de materiais

³¹ E-AUDITORIA. **Convênios de benefícios fiscais de ICMS aumentam na pandemia da Covid-19.** Disponível em: <<http://www.e-auditoria.com.br/publicacoes/convenios-de-beneficios-fiscais-de-icms-aumentam-na-pandemia-da-covid-19/>>. Acesso em: 29 out. 2021.

³² E-AUDITORIA. **Convênios de benefícios fiscais de ICMS aumentam na pandemia da Covid-19.** Disponível em: <<http://www.e-auditoria.com.br/publicacoes/convenios-de-beneficios-fiscais-de-icms-aumentam-na-pandemia-da-covid-19/>>. Acesso em: 29 out. 2021.

refratários por empresas siderúrgicas, com adesão de Minas Gerais e Santa Catarina e prorroga a participação de São Paulo.³³

O Convênio nº 125/20 autoriza os estados de Pernambuco e Santa Catarina a reduzir juros e multas em até 95% referente a dívidas com ICMS no período de março a junho de 2020.³⁴

O Convênio nº 127/20, trazia em seu teor a adesão do Paraná no convênio que autoriza as unidades federadas a conceder anistia das penalidades decorrentes do não pagamento do ICMS em programas de refinanciamento de créditos e restabelecer o parcelamento cancelado.³⁵

No mês de julho e em setembro de 2020 os estados do Rio de Janeiro, São Paulo, Alagoas, Amapá, Espírito Santo, Pará, Rio Grande do Sul e Santa Catarina também aceitaram convênios para que houvesse a redução da base de cálculo do ICMS nas operações com óleo diesel marítimo.

No dia 30 de outubro 2020, o Confaz prorrogou até 31 de março de 2021 os convênios com isenções em agrotóxicos e insumos que venceriam no fim de 2020.

O Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 5/2021 prorrogou os incentivos fiscais, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal, para empresas em guerra fiscal, até o ano de 2032.

Foi aprovado pelo Senado no dia 06/10/2021, neste benefício estão incluídas as empresas de quatro setores, sendo estas: empresas de comércio (atacadista), empresas de vendas e transporte interestadual de produtos agropecuários *in natura* (leite cru, trigo e feijão) e empresas que prestam serviços portuários e aeroportuários voltados ao comércio internacional. Até o ano de 2029 o benefício será reduzido em 20% a cada ano, com exceção do setor de vendas de produtos agropecuários *in natura*, já que os incentivos poderão ser reduzidos por completo em 2032, em conformidade com o Projeto de Lei.³⁶

³³ **CONVÊNIO ICMS 123/20, DE 14 DE OUTUBRO DE 2020.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2020/CV123_20#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20ades%C3%A3o%20dos,materiais%20refrat%C3%A1rios%20por%20empresas%20sider%C3%BArgicas>. Acesso em: 29 out. 2021.

³⁴ **CONVÊNIO ICMS 125/20, DE 14 DE OUTUBRO DE 2020.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2020/CV125_20>. Acesso em: 29 out. 2021.

³⁵ **CONVÊNIO ICMS 127/20, DE 14 DE OUTUBRO DE 2020.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2020/CV127_20>. Acesso em: 29 out. 2021.

³⁶ PLP 5/2021. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2268884>>. Acesso em: 30 out. 2021.

Esse projeto altera a Lei Complementar nº 160/2017, o que gerou assim a prorrogação das isenções, incentivos e dos benefícios fiscais, os quais estejam vinculados ao ICMS, estes que são destinados à manutenção das atividades comerciais, por até 15 anos, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria, foi visto pelo Senado que a prorrogação não afetará as receitas da União e dos estados. A aprovação foi de 67 votos favoráveis, 3 votos contrários e uma abstenção e o texto segue para Sanção Presidencial, tal fato será abordado na seção seguinte do artigo.

Segundo a Agência Senado: A concessão de incentivos fiscais não constitui renúncia de receitas (fiscal), visto que os Estados nunca tiveram a receita correspondente, pelo contrário, em razão da concessão dos incentivos é que os Entes Federados atraíram empresa e conseqüentemente tiveram forte incremento na arrecadação do ICMS”.³⁷

Portanto, se tem sim indícios que os benéficos estão sendo feitos, e aceitos pelos estados brasileiros, o que gera benefício para o incentivo da economia bem como de desafogar os problemas.

4.1 O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR 186 DE 2021: BENÉFICOS PARA O ICMS E SEUS INCENTIVOS

A Lei Complementar 186 de 2021, adveio para o ordenamento jurídico brasileiro, em outubro de 2021 como forma de permitir a prorrogação, por até 15 (quinze) anos, das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e, sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

[...] II - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

IV - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e às

³⁷ AGÊNCIA SENADO. **Aprovado projeto que prorroga incentivos fiscais a empresas por até 15 anos.** Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2021/10/06/aprovado-projeto-que-prorroga-incentivos-fiscais-a-empresas-por-ate-15-anos>>. Acesso em: 30 out. 2021.

prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais **in natura**; [...] § 2º-A. A partir de 1º de janeiro do décimo segundo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, a concessão e a prorrogação de que trata o § 2º deste artigo deverão observar a redução em 20% (vinte por cento) ao ano com relação ao direito de fruição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais vinculados ao ICMS destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, às prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais **in natura** e à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional. [...] 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 dos §§ 2º e 2º-A deste artigo, enquanto vigentes.³⁸ (Grifado)

Sendo assim, a Lei Complementar 186 de 2021, pontua que o convênio de que está descrito no teor do art. 1º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, deverá ser adequado, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a se contar da data da publicação desta Lei Complementar, e nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, às alterações introduzidas por esta Lei Complementar e pela Lei Complementar nº 170, de 19 de dezembro de 2019, sob pena de essas alterações serem automaticamente incorporadas ao referido convênio.³⁹

Portanto, tal lei é de extrema importância para o tema deste trabalho, como pode-se notar toda a discussão traçada ao longo artigo em relação a guerra fiscal e os benefícios para o ICMS.

5. CONCLUSÃO

Conclui-se que o ICMS é um dos impostos estaduais de maior relevância para o orçamento público, por representar monta considerável na composição do Sistema Tributário Nacional, gerando receita não apenas aos Estados, como também aos Municípios, está previsto no teor do art. 155, § 2.º, I a XII, da Constituição Federal de 1988, e criado pela EC nº 18/1965, sendo regulamentado pela Lei Complementar nº 87/1996 e por legislações estaduais. O fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior, cujo fato gerador pode ser, conforme o art. 155, II, da Constituição Federal De 1988: a circulação de mercadorias; a

³⁸ **LEI COMPLEMENTAR Nº 186, DE 27 DE OUTUBRO DE 2021.** Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-complementar-n-186-de-27-de-outubro-de-2021-355255533>>. Acesso em: 30 out. 2021.

³⁹ **LEI COMPLEMENTAR Nº 186, DE 27 DE OUTUBRO DE 2021.** Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-complementar-n-186-de-27-de-outubro-de-2021-355255533>>. Acesso em: 30 out. 2021.

prestação de serviço de transporte interestadual intermunicipal a prestação de serviço de comunicação.

A prorrogação aos incentivos fiscais vinculados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), visam serem formas de garantir a competitividade ao setor comercial, seja de qual tipo for que se enquadrem nos convênios, visando assim ajudar a garantir renda aos produtores, comerciantes, elevando a economia e fazendo o giro no mercado.

Analizou-se que a “guerra fiscal do ICMS” é formada pelo que tange da política de concessão e revogação unilateral de benefícios fiscais, que teve advento o fato das dificuldades dos estados e do Distrito Federal na obtenção de unanimidade para a concessão de incentivos fiscais no Confaz.

Essa guerra fiscal do ICMS desencadeou sérios problemas em realce a todo processo de arrecadação tributária, o que gerou certo risco para todo o sistema federativo ao ultrapassar as regras da Constituição Federal, a exemplo as regras que foram instituídas para tentar mitigar as desigualdades regionais. A regulamentação da LC 160/2017, veio com o Convênio Confaz nº 190/2017, que pontua as providências necessárias para que os estados possam atender e regularizar os benefícios fiscais instituídos sem a observância do disposto na Lei Complementar nº 24/1975.

A incorporação de Convênios do ICMS às legislações internas dos Entes signatários que não tenham sofrido muitas modificações, que vão desde o advento da LC 24/75, onde o tema ainda gera questionamentos.

De acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, este reconhece que: ratificado o convênio, cabe à legislação tributária de cada ente efetivamente conceder o benefício que foi autorizado nos termos de convênio. A “guerra fiscal” é uma parte extensa, e muitos estados não seguem suas normas, o que restou assim saber se os reconhecimentos vão continuar sendo deferidos após o julgamento do Tema nº 409.

Foi visto também que a repartição das receitas tributárias é a própria divisão do produto arrecadado pelo tributo, este que foi criado e cobrado por um dos competentes para tal.

Em relação aos benefícios fiscais o ICMS recebeu durante a pandemia, os convênios de benefícios fiscais de ICMS aumentaram desde a pandemia da Covid-19, que contam com isenções, anistias, parcelamentos fiscais e reduções na base de cálculo do ICMS, onde tais benefícios chamam a atenção tanto dos contribuintes,

tributaristas e das entidades durante tal período que ainda estão presentes e muitos serão estendidos até 2032, se tem a preocupação de que os convênios possam beneficiar os chamados devedores contumazes. Já na visão dos estados, é preciso garantir receita, e conceder benefícios pode estimular o pagamento de tributos, tal fato foi possível com o advento do Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 5/2021 prorrogou os incentivos fiscais, que foi aprovado pelo senado, e alterou a Lei Complementar nº 160/2017.

Vale mencionar que a concessão de incentivos fiscais não constitui renúncia de receitas (fiscal). O artigo também trouxe a novidade que é a Lei Complementar 186 de 2021, que adveio para o ordenamento jurídico brasileiro, em outubro de 2021, como forma de permitir a prorrogação, por até 15 (quinze) anos, das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e, sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA SENADO. **Aprovado projeto que prorroga incentivos fiscais a empresas por até 15 anos.** Disponível em:

<<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2021/10/06/aprovado-projeto-que-prorroga-incentivos-fiscais-a-empresas-por-ate-15-anos>>. Acesso em: 30 out. 2021.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 15. ed. rev., atual, e ampl. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2021

BALEEIRO, Aliomar. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

BRASIL, **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988.**

Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>>. Acesso em: 30 set. 2021.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 30 set. 2021.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. São Paulo: Atlas, 2016.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17 ed. Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.

CONVÊNIO ICMS 123/20, DE 14 DE OUTUBRO DE 2020. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2020/CV123_20#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20ades%C3%A3o%20dos,materiais%20refrat%C3%A1rios%20por%20empresas%20sider%C3%BArgicas>. Acesso em: 29 out. 2021.

CONVÊNIO ICMS 125/20, DE 14 DE OUTUBRO DE 2020. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2020/CV125_20>. Acesso em: 29 out. 2021.

CONVÊNIO ICMS 127/20, DE 14 DE OUTUBRO DE 2020. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2020/CV127_20>. Acesso em: 29 out. 2021.

DA SILVA, Larissa Marins. **A GUERRA FISCAL DO ICMS**. Disponível em: < <https://www.machadomeyer.com.br/pt/imprensa-ij/a-guerra-fiscal-do-icms>>. Acesso em: 30 set. 2021.

DE MATTOS, Aroldo Gomes. **Sobre a Natureza e o Alcance dos Convênios em Matéria do ICMS**, Revista Dialética de Direito Tributário, volume 79.

E-AUDITORIA. **Convênios de benefícios fiscais de ICMS aumentam na pandemia da Covid-19**. Disponível em: <<http://www.e-auditoria.com.br/publicacoes/convenios-de-beneficios-fiscais-de-icms-aumentam-na-pandemia-da-covid-19/>>. Acesso em: 29 out. 2021.

LEI COMPLEMENTAR Nº 186, DE 27 DE OUTUBRO DE 2021. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-complementar-n-186-de-27-de-outubro-de-2021-355255533>>. Acesso em: 30 out. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 695.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PLP 5/2021. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2268884>>. Acesso em: 30 out. 2021.

RE 628.075, relator: min. Edson Fachin, Tribunal do Pleno, julgamento virtual finalizado em 17/08/2020, Dje 01/10/2020. p. 01 e 02.

RE 539130. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7171636/recurso-extraordinario-re-539130-rs/inteiro-teor-102289267>>. Acesso em: 29 set. 2021.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>>. Acesso em: 05 out. 2021.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AgR ARE 764196 MG - MINAS GERAIS. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772369214/agreg-no-recurso-extraordinario-com-agr-are-764196-mg-minas-gerais>>. Acesso em: 10 set. 2021.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA 166. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stjrevistasumulas2010_12_capSumula166.p>. Acesso em: 30 set. 2021.

