

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

**FACULDADE DE DIREITO**

**LUIZA SIQUEIRA CANDIDO**

**Benefícios Fiscais de ICMS: isonomia tributária, Guerra Fiscal e Lei Complementar nº 160/2017 como mecanismo de controle dos incentivos tributários**

**São Paulo**

**2023**

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

FACULDADE DE DIREITO

LUIZA SIQUEIRA CANDIDO

**Benefícios Fiscais de ICMS: isonomia tributária, Guerra Fiscal e Lei Complementar nº 160/2017 como mecanismo de controle dos incentivos tributários**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie como pré-requisito para a obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Orientação: Prof. Doutor Caio Augusto Takano.

Aprovada em: \_\_/\_\_/\_\_

Banca Examinadora

---

Examinador:

---

Examinador:

---

Examinador:

## **Agradecimentos**

Em primeiro lugar e com máximo destaque, agradeço aos meus pais, Cibele e Roberto, sem quem jamais poderia ter chegado até aqui. Acredito que a paternidade seja uma jornada diária de amor, abnegação e esforço, e posso concluir, sem a menor dúvida, que eles a exerceram com o mais alto nível de afeto. Jamais teria a pretensão de colocar em palavras todo o amor, gratidão e admiração que sinto por eles, afinal, 23 anos nunca caberiam em um parágrafo, mas espero que saibam que esse amor está para sempre marcado em mim. Obrigada por segurarem minha mão em cada passo desse caminho.

Ao meu namorado, Bruno, que me apoia e incentiva todos os dias. Escolher diariamente te amar e dividir a vida com você é a coisa mais fácil do mundo. Quero para sempre a sensação das sextas-feiras à noite, depois da semana de trabalho, ao entrar no carro, te abraçar e ouvir sobre o seu dia. Você me faz feliz e eu não vejo a hora de escrever os nossos próximos capítulos juntos, tenho muita sorte em ter te encontrado.

À minha família, aqui representada pela figura dos meus avós, Clarice e Luiz, agradeço por todo o apoio e orações. Obrigada por entenderem minhas muitas ausências, e sempre me receberem de volta com o melhor abraço do mundo. Ao contar minha história, tenho muito orgulho de falar de vocês, das minhas raízes.

Às minhas amigas, Clara, Dora, Luísa, Luana e Vitória, com quem dividi diariamente os últimos cinco anos de faculdade. Vocês se tornaram família, e pensar que não vamos passar todas as manhãs juntas têm sido algo difícil de processar. Obrigada por todos os bons momentos, e pelo apoio incondicional naqueles que não foram tão bons assim.

## **RESUMO**

A presente monografia, por meio do estudo de aspectos materiais e jurídicos do ICMS, da análise de benefícios fiscais e suas categorias e da reflexão sobre a chamada “Guerra Fiscal”, terá como objetivo a análise da Lei Complementar nº 160/2017 como instrumento para a regulamentação da concessão dos benefícios fiscais, de modo a evitar que Estados entrem em colisão em razão do oferecimento desenfreado de incentivos fiscais para atrair investimentos, constituindo ameaça ao Federalismo Fiscal. Ademais, o trabalho explora a existência de colisão entre o princípio da isonomia tributária e a concessão de incentivos fiscais como forma de estímulo social e econômico, refletindo sobre os limites da concessão de benefícios fiscais, tendo em vista o direito dos contribuintes ao tratamento isonômico por parte do Estado.

Palavras-chave: benefícios fiscais, guerra fiscal, Lei Complementar nº 160, tributação, ICMS.

## **ABSTRACT**

This research, through the study of both material and legal aspects of ICMS, the analysis of tax benefits and their categories, and reflection on the so-called "Tax War," aims to analyze Complementary Law nº 160/2017 as a tool for regulating the granting of tax benefits in order to prevent states from colliding due to the unrestrained offering of fiscal incentives to attract investments, constituting a threat to Fiscal Federalism. Furthermore, the work explores the collision between the principle of tax equality and the granting of tax incentives as a means of social and economic stimulus, reflecting on the limits of granting tax benefits, considering taxpayers' right to equal treatment by the state.

Keywords: tax benefits, tax war, Law nº 160, taxation, ICMS.

## Sumário

<b>1. Introdução</b> .....	6
<b>2. ICMS</b> .....	8
2.1 Natureza jurídica: fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota .....	8
2.2 Princípio da seletividade e não cumulatividade.....	13
<b>3. Benefícios Fiscais</b> .....	16
3.1 Finalidades dos incentivos tributários: as funções extrafiscais dos benefícios fiscais.....	16
3.2 Tipos de benefícios fiscais: redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade e crédito presumido .....	18
3.3 Princípio da Isonomia Tributária: limites constitucionais <i>versus</i> fruição de benefícios fiscais.....	21
<b>4. Lei Complementar nº 160/2017</b> .....	24
4.1 Federalismo Fiscal.....	24
4.2 Guerra Fiscal: Definição e Contexto histórico .....	26
4.3 Lei Complementar como mecanismo de controle dos benefícios fiscais	31
4.4 Desdobramentos da LC: discussão da constitucionalidade, efeitos na Guerra Fiscal e LC nº 186/21 .....	36
<b>5. Conclusão</b> .....	42
<b>Referências Bibliográficas</b> .....	44

## Introdução

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”) é um tributo altamente complexo, que enseja grandes discussões jurídico-tributárias, além de ser responsável por parcela considerável da arrecadação dos Estados, conforme denota o Boletim de Arrecadação de Impostos Estaduais divulgado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (“Confaz”) para o ano de 2022, representando 82,84% de toda receita tributária arrecadada naquele ano fiscal<sup>1</sup>.

Nesse contexto, com a intenção de atrair para si investimentos privados, estimular a criação de empregos e ampliar a arrecadação, é prática comum a concessão – muitas vezes, irregular – de benefícios fiscais pelos entes federados, dando origem à chamada “Guerra Fiscal”.

Define Eurico Marcos Diniz de Santi que a Guerra Fiscal se trata de verdadeiro “leilão”, onde governos buscam conceder cada vez mais incentivos fiscais como forma de atrair para si investimentos privados, e deixando de analisar a sua forma de custeio, o que acaba por gerar infinito déficit orçamentário para as próximas gestões<sup>2</sup>.

Com o objetivo de combater esse cenário, editou-se em 07 de agosto de 2017 a Lei Complementar nº 160, de modo a regulamentar a concessão desenfreada de benefícios fiscais de ICMS, bem como de regularizar aqueles já concedidos em desconformidade com as normas antes vigentes.

Nesse sentido, essa monografia se prestará a analisar a necessidade de criação de instrumentos para a regulamentação da concessão dos benefícios fiscais, de modo a evitar que Estados entrem em colisão em razão do oferecimento desenfreado de incentivos fiscais para atrair investimentos, criando verdadeira guerra fiscal e constituindo ameaça ao Federalismo Fiscal. Como

---

<sup>1</sup> Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais, Conselho Nacional de Política Fazendária. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWWEyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyYyYyZjY5LTZhNTUxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>. Acesso em 31/10/2023.

<sup>2</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Editora Saraiva, 2007. E-book. ISBN 9788502149861. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502149861/>. Acesso em: 31 out. 2023.

principal ferramenta, se estudará a edição da Lei Complementar nº 160/2017, instituída como forma de regular a concessão de benefícios fiscais, bem como os seus principais desenvolvimentos.

Ademais, será necessário explorar a colisão entre o princípio da isonomia tributária e a concessão de incentivos fiscais como forma de estímulo social e econômico. Dessa forma, a presente monografia refletirá sobre os limites da concessão de benefícios fiscais, tendo em vista o direito dos contribuintes ao tratamento isonômico por parte do Estado.

Para facilitar a compreensão sobre os temas ora debatidos, um estudo sobre as características gerais do ICMS será realizado, seguido por uma discussão acerca principais pontos dos benefícios fiscais, como suas finalidades e os tipos de benefícios fiscais legalmente previstos.

Após a análise detida da Lei Complementar nº 160, incluindo o contexto histórico de sua criação, bem como uma discussão no que tange à guerra fiscal e ao federalismo fiscal, o trabalho será concluído com a tentativa de resposta das seguintes questões: “a concessão de benefícios fiscais fomenta a guerra fiscal?” e “a Lei Complementar nº 160 constitui meio hábil de combater a guerra fiscal?”.



## **1. ICMS**

### **1.1 Natureza jurídica: fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota**

O ICMS, previsto inicialmente na Constituição Federal de 1965, época na qual figurava apenas como ICM, atualmente é disciplinado pelo art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, tendo por entes competentes para sua instituição e cobrança os Estados e o Distrito Federal, conforme estabelecido pelo artigo 155, inciso II, da Carta Magna.

Seu fato gerador, conforme depreende-se da leitura do mencionado artigo, se dá nas operações de (i) circulação de mercadorias, (ii) prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, e (iii) prestação de serviço de comunicação, ainda que as operações e as prestações sejam iniciadas fora do território brasileiro.

Por operações, define Alcides Jorge Costa como sendo qualquer ato voluntário que impulse determinado produto, serviço ou mercadoria, de seu produtor até o destinatário, ou seja, o consumidor<sup>3</sup>.

Superado o conceito de operações, necessário refletir acerca da primeira hipótese de incidência, ou seja, a circulação de mercadorias propriamente dita, sendo, para tanto, imperioso tecer alguns comentários a fim de esclarecer controvérsias que permearam a incidência do mencionado imposto.

De modo a propriamente distinguir os cenários nos quais haverá, ou não, a incidência do ICMS, resta fundamental conceituar corretamente os termos centrais do fato gerador desse imposto, quais sejam “circulação” e “mercadorias”.

Nesse sentido, entende Eduardo Sabbag<sup>4</sup> que a circulação de mercadorias no contexto do ICMS deverá ser entendida como a efetiva mudança de titularidade jurídica do bem, e não apenas como sua movimentação física. Assim, segundo ele, nada há que se falar em circulação de mercadoria quando, por exemplo, há a transferência de mercadorias entre matriz e filiais de uma mesma pessoa jurídica, vez que nessa hipótese o bem continuará sob a

---

<sup>3</sup> COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975. Pág. 91.

<sup>4</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 12 Ed., Editora Saraiva Educação: São Paulo, 2020. Pág. 1405.

titularidade jurídica da mesma empresa, apenas sendo deslocado entre estabelecimentos.

Ainda, prossegue Sabbag<sup>5</sup> definindo o conceito de mercadorias como o objeto de uma venda, ou seja, um bem material ou virtual, ou ainda coisa móvel, com valor mercantil, aptidão ao comércio.

Nesse mesmo diapasão, leciona Alcides Jorge Costa que mercadoria é toda coisa móvel e corpórea que seja produzida com a finalidade específica de ser comercializada, ou seja, colocada em circulação<sup>6</sup>.

Assim, diante da opinião doutrinária mencionada, é certo que apenas estarão sujeitas à incidência do ICMS as operações que envolvam efetiva ocorrência do conceito jurídico de circulação de mercadoria, ou seja, a efetiva transferência de propriedade da coisa móvel, material ou não, com valor comercial.

Quanto à segunda hipótese de incidência, qual seja, a prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, entende José Eduardo Soares de Melo que o ICMS será devido sobre serviços prestados em regime de direito privado, como aquele prestado por particulares, empresas privadas ou públicas, sociedades de economia mista, e para caracterizar-se a prestação de serviços deverá existir relação de consumo entre prestador e usuário<sup>7</sup>.

Defende o doutrinador, ainda, que serão fatos geradores dessa relação jurídico-tributária o início da prestação dos serviços, ou a utilização de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado, e o ato final do transporte iniciado no exterior, no caso de serviço prestado no exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.

Por fim, no que diz respeito à prestação de serviço de comunicação, o ICMS incidirá sobre prestações onerosas desses serviços, por qualquer meio.

Conforme leciona José Eduardo Soares de Melo, a comunicação importa na presença de elementos intrínsecos como emissor, mensagem, canal e receptor, compreendendo essa prestação de serviços as mais diversas etapas

---

<sup>5</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 12 Ed., Editora Saraiva Educação: São Paulo, 2020. Pág. 1406.

<sup>6</sup> COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975. Pág. 99.

<sup>7</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553620001. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620001/>. Acesso em: 31 out. 2023.

do processo, tais como a transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza por fio, radioeletricidade, meios óticos, ou qualquer outro eletromagnético<sup>8</sup>.

Em termos gerais, pode-se depreender da leitura da Constituição Federal que o sujeito passivo do ICMS será o indivíduo que pratique operações relativas à hipótese de incidência do imposto, ou seja, aquele que (i) circule mercadorias, (ii) preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual, ou (iii) preste de serviço de comunicação, ainda que as operações e as prestações sejam iniciadas fora do território brasileiro.

Para José Eduardo Soares de Melo, o contribuinte será a pessoa física ou jurídica, que realize operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação, devendo, em qualquer uma das duas hipóteses, ser cumprido um dos dois requisitos: a habitualidade da conduta do contribuinte ou o volume que caracterize intuito comercial. Como define o doutrinador, entretanto, os mencionados requisitos são de difícil aferição, abrindo margem para certa subjetividade por parte do Fisco<sup>9</sup>.

Ademais, é considerado contribuinte a pessoa física ou jurídica que realize operações de importação ou seja destinatária de mercadoria ou serviço prestado no exterior ou que tenha sido iniciado no exterior.

Ressalta-se que, apesar de não trazer em seu texto a previsão expressa de quem será o sujeito passivo da relação tributária, a Constituição Federal determina que tal definição ficará a cargo da Lei Complementar, o que ficou a cargo da Lei Complementar nº 87 de 1996, conhecida como Lei Kandir, que em seu artigo 4º, formaliza que o sujeito passivo do ICMS poderá ser a pessoa que pratique operações relativas à circulação de mercadorias, desde que com habitualidade ou em volume que demonstre intuito comercial, importadores de bens de qualquer natureza, prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e prestadores de serviços de comunicação.

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de

---

<sup>8</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553620001. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620001/>. Acesso em: 31 out. 2023.

<sup>9</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553620001. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620001/>. Acesso em: 31 out. 2023.

transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

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

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

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

Segundo Alcides Jorge Costa, entende-se como sujeito passivo do ICMS aquele que, mesmo que não goze de sua capacidade jurídica de direito privado, pratique o comércio de mercadorias ou serviços, entendendo-se por comércio a circulação de bens com finalidade comercial<sup>10</sup>.

Ainda, válida a menção de que, conforme previsto pelo artigo 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988, poderá figurar no polo passivo da relação o responsável tributário que, no contexto da substituição tributária progressiva, seja escolhido para recolher o tributo antes da ocorrência de seu fato gerador, antecipando-se, assim, o recolhimento do ICMS e transferindo-se, por consequência, a responsabilidade tributária de um terceiro para si.

No que tange a base de cálculo do ICMS, a Constituição Federal determina que caberá à Lei Complementar defini-la.

Desse modo, definiu a Lei Complementar nº 87 em seu artigo 13 que a base de cálculo do mencionado imposto será, de maneira simplificada, o valor da operação, quando se trata de circulação de mercadoria, o preço do serviço, para o caso de prestação de serviço de transporte interurbano ou interestadual, ou o valor da mercadoria ou bem importado, na hipótese de importação de bem, sendo que nessa situação, o valor adotado será aquele constante em Declaração de Importação, convertido para a moeda corrente pela taxa de câmbio utilizada para cálculo do Imposto de Importação (II), acrescido do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e do Imposto de Importação, além das despesas aduaneiras que incidirem sobre o bem.

---

<sup>10</sup> COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975. Pág. 138.

Cabe destaque para o § 1º, inciso I, do mencionado artigo, que determina que a base de cálculo do ICMS será integrada pelo próprio imposto, sendo seu destaque mera indicação para fins de controle.

Esse dispositivo legal, apesar de claro em sua redação, foi alvo de grandes discussões judiciais, restando assentado, entretanto, sua constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) durante o julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.909/RS, ocasião na qual aquela Corte chancelou a incidência do ICMS sobre si próprio.

Por fim, no que diz respeito às alíquotas do ICMS, importa diferenciar as alíquotas internas, praticadas em operações dentro de um mesmo Estado, das interestaduais, com operações envolvendo diferentes entes federativos.

Para as operações interestaduais, versa o artigo 155, parágrafo 2º, inciso IV, da Constituição Federal que serão fixadas por resolução do Senado Federal, por iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores e aprovada por maioria absoluta dos seus membros.

Em observância ao dispositivo constitucional mencionado, o Senado Federal editou a Resolução nº 22/89, que fixa as alíquotas interestaduais entre 7% e 12%, conforme o Estado de destino, possibilitando que este, ao menos, possa tributar a operação em 6%.

Já para as operações internas, o parágrafo 2º, incisos V e VI do mesmo artigo disciplina que será facultado ao Senado Federal fixar alíquotas mínimas, mediante resolução de iniciativa de um terço de seus membros, e máximas, por meio de resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços dos Senadores.

Conforme leciona Eduardo Sabbag, a Constituição Federal atribuiu verdadeira faculdade ao Senado Federal de estabelecer ou fixar as alíquotas mínimas e máximas, por meio de resoluções. Assim, enquanto o Senado não se utilizar de sua faculdade, fixando os patamares mínimos e máximos que deverão observar as alíquotas, os Estados estão livres para estabelecê-las no âmbito de suas respectivas competências. Entretanto, uma vez fixadas por meio de resoluções, ficam os Estados obrigados a respeitá-las<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 12 Ed., Editora Saraiva Educação: São Paulo, 2020. Pág. 1413.

Da leitura do dispositivo constitucional, com especial atenção às alíneas “a” e “b”, é possível notar a preocupação do constituinte em preservar a arrecadação, evitando reduções indevidas de alíquotas por parte dos Estados, o que, além de constituir verdadeira Guerra Fiscal, representaria renúncias por parte dos Estados com vistas a atrair investimentos privados, como será melhor explorado mais adiante.

## 1.2 Princípio da seletividade e não cumulatividade

Dentre as características mais notáveis do ICMS, ressalta-se o princípio da seletividade e da não cumulatividade.

Como determina o artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, as alíquotas do ICMS deverão ser graduadas conforme a essencialidade do produto ou serviço a ser tributado, sendo vedada a aplicação de alíquotas mais elevadas a produtos considerados como essenciais do que a produtos tidos como supérfluos.

Nesse sentido, entende Anis Kfoury que o princípio da seletividade é aplicável ao ICMS assim como é ao IPI. Isso porque, apesar da Constituição Federal mencionar que o “ICMS **poderá** ser seletivo”, enquanto externa que o “IPI **deverá** ser seletivo”, o efeito prático será o mesmo, devendo o ICMS ter suas alíquotas graduadas em função da essencialidade do produto tributado, ou seja, incidindo maior carga tributária sobre os bens mais supérfluos e menor carga sobre os essenciais para a manutenção da sociedade<sup>12</sup>.

Do mesmo entendimento partilha Roque Antonio Carraza, aduzindo que a expressão “poderá” equivale a verdadeira norma cogente, e não mera faculdade do legislador. Isso porque, segundo o doutrinador, quando a Constituição confere a um ente federativo um “poder”, ela na verdade está impondo-lhe um “dever”, justamente de onde nasce a expressão comumente utilizada de que as pessoas políticas possuem poderes-deveres<sup>13</sup>.

No que concerne ao princípio da não cumulatividade, introduzido pelo inciso I, parágrafo 2º, do artigo 155 da Constituição Federal, tem-se que o ICMS

---

<sup>12</sup> JÚNIOR, Anis K. Curso de direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. E-book. ISBN 9788553600250. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600250/>. Acesso em: 13 set. 2023

<sup>13</sup> CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2007. Pág. 458.

não poderá ser acumulado entre as diversas etapas da cadeia produtiva, possibilitando-se ao contribuinte proceda a compensação do que for devido em cada operação com o montante já cobrado nas etapas anteriores.

Nesse sentido, aduz Paulo Caliendo que, a partir da aplicação do princípio da não cumulatividade nasce o direito do contribuinte ao aproveitamento do crédito, exigindo-se que o imposto recolhido anteriormente dentro da cadeia produtiva seja compensando com o imposto devido, devendo esse princípio ser estendido a todas as operações do ICMS<sup>14</sup>.

Conforme defende Geraldo Ataliba, contribuinte possui o direito constitucional de creditar-se do ICMS, no montante correspondente àquele já recolhido nas operações anteriores, e que esse direito independe de qualquer lei ordinária ou complementar para ser usufruído, vez que a Carta Magna é expressa em conceder tal direito<sup>15</sup>.

Leciona José Eduardo Soares de Mello que é inadmissível a inobservância do princípio da não cumulatividade, uma vez que o direito ao crédito não constitui mera faculdade outorgada ao contribuinte, mas sim princípio cuja aplicação obrigatoriamente deverá ser realizada<sup>16</sup>.

Importa citar que, apesar de obedecer ao princípio da não cumulatividade, sendo possível a compensação de valores devidos com os já cobrados, o ICMS constitui imposto plurifásico, ou seja, incidente sobre todas as etapas da cadeia produtiva.

Vale menção, todavia, que a expressão “valor cobrado nas etapas anteriores” não necessariamente implica, que tais valores tenham sido efetivamente recolhidos. Isso porque, com o mero destaque do ICMS na nota fiscal emitida, é possível proceder com a compensação dos valores, uma vez que o contribuinte não poderá saber se o ICMS foi, de fato, recolhido na etapa anterior, conforme entendimento de Paulo Caliendo<sup>17</sup>.

---

<sup>14</sup> CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 13 set. 2023.

<sup>15</sup> ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. Revista de Direito Tributário, Editora Revista dos Tribunais, nº 57, ano 15. Pág. 101.

<sup>16</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 15ª ed. Revisada e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. Pág. 265.

<sup>17</sup> CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 13 set. 2023.

Após a análise das mencionadas características do ICMS, é possível, agora, passar ao estudo dos benefícios fiscais, de modo a melhor compreender a maneira como os Estados se utilizam deles para atrair investimentos, reduzindo-se a carga tributária do mencionado imposto para os contribuintes.



## **2. Benefícios Fiscais**

### **2.1 Finalidades dos incentivos tributários: as funções extrafiscais dos benefícios fiscais**

Segundo dados da Tax Foundation, o Brasil figura entre os vinte países no mundo que mais tributaram a atividade empresarial no ano de 2022<sup>18</sup>. Diante desse cenário, é certo que surge a necessidade de constante acompanhamento das inúmeras obrigações acessórias, onerando ainda mais o ramo.

Ademais, com a cumulação da cobrança de diversos tipos tributários com as mais variadas alíquotas, é certo que a excessiva oneração tributária gera dificuldades à, viabilidade e atratividade de investimentos privados no Brasil.

Buscando neutralizar esse cenário, atraindo investidores privados para empreender e investir no Brasil, com o objetivo de aumentar a indústria local, aquecer o setor econômico e criar novas vagas de emprego, os benefícios fiscais foram criados.

Nesse sentido, percebe-se que as finalidades da concessão de benefícios fiscais são, de modo geral, extrafiscais.

Sobre o tema da extrafiscalidade dos impostos, ensinam Paulo Gonet Branco Branco e Liziane Angelotti Meira que a extrafiscalidade refere-se ao aspecto não arrecadatário do tributo, ou seja, àquele que, por meio da tributação, o Estado consegue atingir objetivos de outra natureza que não a obtenção de receitas. Assim, através da oneração ou da desoneração tributária, o Estado consegue induzir certos comportamentos do contribuinte, beneficiando o desenvolvimento de determinados setores da economia ou protegendo-o, por exemplo<sup>19</sup>.

Nesse sentido, Fábio Fanucchi ensina que, para verificar a existência de extrafiscalidade em determinado tributo, é necessário analisar se tal incidência dá ao contribuinte possibilidade clara ou alternativa, de escolha de maior ou

---

<sup>18</sup> Tax Foundation, Corporate Tax Rates around the World, 2022. Disponível em: <https://taxfoundation.org/data/all/global/corporate-tax-rates-by-country-2022/>. Acesso em 31/10/2023.

<sup>19</sup> BRANCO, Paulo Gustavo G.; MEIRA, Liziane A.; NETO, Celso de Barros C. Série IDP - Tributação e direitos fundamentais, 1ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. E-book. ISBN 9788502181458. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502181458/>. Acesso em: 20 set. 2023.

menor tributação, ou tributação nenhuma, conforme sua atuação se desenvolva neste ou naquele sentido previsto na lei<sup>20</sup>.

Ou seja, com vistas a intervir na economia, o Fisco regula a incidência de determinados impostos com o objetivo de estimular ou desestimular certos comportamentos, induzindo, assim, o efeito econômico pretendido, sendo esse o conceito de extrafiscalidade dos tributos.

A função extrafiscal, da mesma feita, poderá ser aplicada aos benefícios fiscais, que são concedidos pelo Fisco, dentro dos limites traçados pelo princípio da legalidade e da isonomia, como se estudará mais adiante, de maneira a diminuir a carga tributária a ser suportada em determinada operação e, por consequência, funcionando como verdadeiro atrativo aos contribuintes que pretendem investir em certa localidade.

Ao conceder benefícios fiscais aos contribuintes, o ente, no uso de suas atribuições e utilizando-se da função extrafiscal dos tributos, induz investimentos privados dentro de seu território, tendo ciência de que, apesar de renunciar parte das receitas que seriam arrecadadas por meio da tributação, irá atrair ainda maior possibilidade de arrecadação, além de estimular o desenvolvimento econômico e social da localidade, desenvolvimento esse representado pela criação de novos pólos de desenvolvimento industrial, bem como de vagas de empregos e movimentação crescente da economia.

Nesse sentido, leciona Diego Bonfim que “a utilização da tributação como instrumento de indução econômica tem na concessão de exonerações uma de suas principais técnicas”<sup>21</sup>.

Por meio do estudo da extrafiscalidade dos tributos, com especial enfoque à concessão de benefícios fiscais, é possível verificar sua relevância no ordenamento jurídico brasileiro como forma de, por meio de exonerações tributárias, induzir e atrair investimentos privados no país, potencializando a economia e criando empregos.

---

<sup>20</sup> Curso de Direito Tributário. Brasileiro, vol.I. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1975. Pág. 56.

<sup>21</sup> BOMFIM, Diego Marcel C. Tributação e Livre Concorrência, 1ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. E-book. ISBN 9788502151949. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502151949/>. Acesso em: 20 set. 2023.

## **2.2 Tipos de benefícios fiscais: redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade e crédito presumido**

Após a análise das finalidades da concessão de benefícios fiscais pelos Estados, cabe agora apresentar as categorias de benefícios de que os contribuintes poderão usufruir.

Dentre os benefícios fiscais de ICMS mais comumente concedidos, podemos citar a redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade e crédito presumido, fazendo necessário o estudo pormenorizado de cada um deles.

Em primeiro lugar, a redução da base de cálculo, como sua denominação sugere, caracteriza-se pela desconsideração de parte do valor da base de cálculo do ICMS para efeito de cálculo do tributo, sem que haja qualquer diminuição na alíquota aplicável àquela operação. Deste modo, o contribuinte conta com a vantagem de apurar o mencionado imposto utilizando-se de base de cálculo menor do que o habitual, apurando, conseqüentemente, ICMS com menor valor.

Aduzem Adriana Manni Peres e Paulo Antonio Mariano que a redução da base de cálculo é uma isenção parcial, vez que a parcela da base de cálculo que foi reduzida acaba por ter mesmo efeito prático da isenção, equivalendo a essa e, portanto, sujeitando-se às mesmas regras adotadas para esse instituto quanto à sua concessão e revogação, criando a necessidade de que, para conceder o benefício da redução da base de cálculo, os Estados devem estabelecer Convênios<sup>22</sup>.

De modo contrário à espécie anterior, na redução de alíquota a base de cálculo adotada pelo contribuinte durante a apuração do ICMS permanecerá a mesma, alterando-se, todavia, a alíquota aplicável à operação, que poderá ser reduzida à até zero por cento. Em outras palavras, apesar de adotar a mesma base de cálculo utilizada por contribuintes que não gozem de benefícios fiscais, o contribuinte beneficiado pela redução de alíquota terá a chance de aplicar menor percentual de imposto sobre a mencionada base de cálculo, reduzindo - e, em alguns casos, até zerando - o montante de ICMS a ser recolhido.

---

<sup>22</sup> PERES, Adriana Manni. ICMS e IPI no dia a dia das empresas: teoria e prática. Adriana Manni Peres e Paulo Antonio Mariano, 8ª edição. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013. Pág. 132 e 133.

Por sua vez, a isenção consiste na dispensa, regulamentada pela legislação infraconstitucional, do pagamento do imposto. Necessária a distinção quanto ao mecanismo utilizado para regulamentar a dispensa do pagamento, uma vez que, enquanto o Fisco utilizar-se de lei infraconstitucional para tanto, será considerada isenção. Segundo José Eduardo Soares de Mello, a isenção delimita a regra de incidência tributária, fazendo com que o fato gerador não ocorra e, como consequência lógica, excluindo da tributação fato que, se não fosse a isenção, geraria a obrigação tributária<sup>23</sup>.

Ainda no que tange a isenção, importa relembrar o ensinamento de Roque Antonio Carrazza, que define esse instituto jurídico como uma limitação legal ao âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que ele surja de modo mitigado<sup>24</sup>.

Menciona o doutrinador que as isenções de ICMS podem, ainda, ser condicionadas ou incondicionadas, ou seja, serem concedidas de forma gratuita e sem a imposição de cumprimento de qualquer requisito para ser fruída, no caso da incondicionada, ou com a necessidade de uma contraprestação por parte do beneficiário, para a condicionada<sup>25</sup>.

Por outro lado, caso a dispensa esteja expressa na própria Constituição Federal, surge a figura da imunidade que, apesar de possuir efeitos práticos bastantes similares à isenção, deve ser considerada como figura autônoma em razão de suas diferenças basilares.

Ensina Roque Antonio Carrazza que a imunidade trata-se de hipótese de não-incidência tributária constitucionalmente qualificada, que impede que o ente federativo crie legislativamente certo tributo de sua competência<sup>26</sup>.

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho<sup>27</sup>, a imunidade sempre deverá ser prevista em norma constitucional, que não cuidará da incidência, mas sim de momento anterior da regra matriz de incidência tributária, enquanto a isenção é formalizada no momento da incidência tributária, e será veiculada por meio de lei infraconstitucional. Assim, segundo o doutrinador, não poderia haver

---

<sup>23</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 15ª ed. Revisada e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. Pág. 324.

<sup>24</sup> CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 12ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2007. Pág. 455.

<sup>25</sup> CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 12ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2007. Pág. 465.

<sup>26</sup> CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 12ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2007. Pág. 436.

<sup>27</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 30ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2019, pág. 215 - 216.

qualquer paralelismo entre as duas instituições, constituindo categorias jurídicas completamente distintas entre si.

Em outras palavras, enquanto a imunidade é hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, na qual o constituinte acabou por limitar o poder de tributar de entes federativos sobre certas atividades, a isenção vem sendo entendida como hipótese de não-incidência legalmente qualificada, na qual o legislador infraconstitucional exclui da incidência tributária determinada atividade, impedindo, portanto, o nascimento de fato gerador, mesmo após atividade que, naturalmente geraria obrigação tributária.

Apesar do entendimento supracitado ser o mais comumente adotado, defendido inclusive por Souto Maior Borges<sup>28</sup>, verifica-se a existência de diversos outros posicionamentos quanto à natureza jurídica das isenções, dentre os quais destaca-se o de Ulhôa Canto<sup>29</sup>, que sustenta tratar-se de omissão do ente público que detêm competência para cobrar tributos, mas não o faz, e de Paulo de Barros Carvalho<sup>30</sup>, que entende a isenção como redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese da regra matriz de incidência do tributo. Rubens Gomes de Sousa<sup>31</sup>, por sua vez, entende o instituto como dispensa legal do pagamento devido.

O Código Tributário Nacional, entretanto, parece adotar o raciocínio de que a isenção constitui hipótese de exclusão do crédito tributário<sup>32</sup>, externando assim que crédito sequer surgiria, pois, do contrário, seria extinto e não excluído, como defende Valterlei A. da Costa<sup>33</sup>.

Quanto ao crédito presumido, necessário rememorar que, no contexto do ICMS, por tratar-se de tributo não cumulativo, o sistema tributário atualmente em vigor prevê um sistema de creditamento entre as diversas etapas de produção, de modo a viabilizar o abatimento de valores pagos em etapas anteriores com devidos nas posteriores.

---

<sup>28</sup> BORGES, Souto Maior. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. Pág. 182.

<sup>29</sup> CANTO, Ulhôa. "Algumas considerações sobre a imunidade tributária dos Entes Públicos": *REVISTA DE Direito Administrativo*: volume 52. Pág. 34.

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 30ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2019, pág. 215 - 216.

<sup>31</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Pág. 97.

<sup>32</sup> "Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção; [...]".

<sup>33</sup> COSTA, Valterlei A. da. *Natureza Jurídica da Isenção: Não Incidência *Tout Court**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* 2018. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/download/106/72/>. Acesso em 02/11/2023.

Nessa toada, o crédito presumido consiste na possibilidade de que o contribuinte utilize créditos a maior, que não necessariamente correspondem aos reais se fosse seguido o sistema regular de créditos e débitos, gerados na razão de entrada de mercadoria e abatidos no valor final recolhido.

### **2.3 Princípio da Isonomia Tributária: limites constitucionais *versus* fruição de benefícios fiscais**

Conforme já estudado, resta clara o mútuo interesse entre os contribuintes e entes tributantes pelos benefícios fiscais: de um lado, as vultuosas vantagens econômicas de que podem gozar as empresas em decorrência da obtenção de benefícios fiscais, reduzindo consideravelmente a carga tributária a ser suportada. Por outro lado, apesar de importar em renúncia fiscal, o interesse dos entes federados em atrair o maior volume de investimentos para si, aumentando a sua atratividade entre os demais estados.

Ocorre que, em que pese os benefícios fiscais proporcionem vantagens mútuas, jamais poderia admitir-se sua concessão de maneira desenfreada, conforme se estudará a partir deste momento do presente trabalho.

Como primeiro ponto de atenção decorrente da concessão de benefícios fiscais, é possível destacar uma eventual ameaça ao princípio da isonomia, constitucionalmente previsto tanto no art. 5º, caput, quanto no art. 150, inciso II, ambos da Carta Magna.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.

Para fins de contexto, tal princípio consiste na limitação constitucional ao poder dos entes federados de tributarem, vedando-se de maneira expressa a discriminação arbitrária entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Diante da mencionada disposição constitucional, que estabelece verdadeira garantia fundamental ao contribuinte, evitando situações de injustiça fiscal e beneficiamento indevido e arbitrário de certos indivíduos, faz-se fundamental a análise da concessão de benefícios fiscais.

De modo geral, pode-se dizer que a tributação está intimamente ligada ao conceito de generalidade, uma vez que se aplica a todos os contribuintes, sem maiores distinções além das imunidades previstas em texto constitucional. Os benefícios fiscais, por outro ângulo, podem ser considerados como mitigação da mencionada generalidade, pois, apesar de não a excluir completamente, apresenta possibilidades de redução ou até mesmo isenção do imposto devido por certos contribuintes.

Todavia, resta comprovado que, ao conferir benefícios tributários de maneira desenfreada e pouco regulamentada, o ente federado acaba por, como verdadeiro efeito colateral, criar situação de desigualdade entre os contribuintes que, eventualmente, encontrem-se na mesma situação e sejam onerados por carga tributária diversa, representando grave ameaça ao princípio da isonomia.

Diante desse preocupante cenário, imperioso que, antes de conceder benefícios fiscais, União, Estados e Municípios analisem o impacto de tal ato à luz do princípio da isonomia, garantindo que não haja a discriminação entre contribuintes e, conseqüentemente, ameaça ao sistema constitucional tributário atualmente em vigor.

Como medida prática, por exemplo, sugere-se que o ente concedente promova a comparação da situação fática e fiscal dos contribuintes aptos a gozarem de determinado benefício, analisando-se com especial atenção as características relevantes para a mencionada concessão.

Nesse sentido, versa Humberto Ávila<sup>34</sup> que, se determinado benefício fiscal é concedido como forma de estimular o desenvolvimento de pequenas empresas, por exemplo, por certo que será necessário analisar como requisito básico dessa concessão o porte de todos os contribuintes interessados em fruí-lo, deixando, entretanto, de comparar fatores irrelevantes para o caso em concreto, como o produto comercializado.

---

<sup>34</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 45.

Diante do entendimento de Ávila, assim, resta claro que para verificar se contribuintes encontram-se em situação de igualdade ou desigualdade material, será necessário analisar as características mais relevantes para o determinado benefício, excluindo-se da análise aspectos que não guardem relação com o objeto do incentivo fiscal.

Diversamente, considerando um cenário no qual a concessão desenfreada já foi promovida pelo ente federado, materializando a violação ao princípio da isonomia, entende-se pela responsabilidade do Poder Judiciário de atuar de forma contundente contra abusos suportados por contribuintes, constituindo papel do Estado de Direito garantir os seus direitos fundamentais.



### 3. Lei Complementar nº 160/2017

#### 3.1 Federalismo Fiscal

Antes de adentrar o tema “Guerra Fiscal”, bem como de analisar aspectos relevantes da Lei Complementar nº 160/2017, imperioso estudar o Federalismo Fiscal, um dos pontos basilares da República Federativa do Brasil.

É certo que o Brasil, país de dimensões continentais, conta com graves disparidades entre suas diversas regiões. Seja de cunho econômico, político ou social, cada estado traz em si características intrínsecas e bastante particulares, fator que causa dificuldade na governabilidade da República.

Assim, como forma de minimizar as disparidades, bem como de organizar os diversos órgãos que compõe o sistema republicano, nasceu a ideia de autonomia dos entes federativos e, como consequência lógica, do Federalismo.

Cláusula pétrea da Constituição Federal de 1988, o Federalismo pode ser verificado no parágrafo 4º, artigo 60 da Carta Magna, que defende que a forma federativa de Estado não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a aboli-la<sup>35</sup>.

Para André Ramos Tavares, em decorrência da composição indissolúvel de União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, houve a opção do contribuinte pela descentralização do poder, adotando-se a República Federativa como modelo estrutural de Estado, escolha essa que implica na concessão de autonomia para os entes federativos, sem que exista uma relação de hierarquia entre os entes<sup>36</sup>.

Em resumo, é por meio do Federalismo que União, Estados e Municípios, apesarem de intimamente relacionados, devem ser admitidos como entes autônomos em âmbitos financeiro, político e administrativo.

Consequência lógica de tal autonomia, é a competência tributária distribuída pela Constituição Federal para União, Estados e Municípios para a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. De maneira geral, as características da competência tributária são a indelegabilidade, facultatividade, irrenunciabilidade e intransferibilidade, ou seja, a competência tributária

---

<sup>35</sup>Constituição Federal. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10/10/2023.

<sup>36</sup>TAVARES, Andre R. Curso de direito constitucional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553625792. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553625792/>. Acesso em: 08 out. 2023.

conferida a determinado ente federativo poderá ser utilizada de maneira facultada, porém não poderá ser transferida ou delegada para outra pessoa jurídica de direito público, nem tampouco ser renunciada.

Com a competência tributária, União, Estados e Municípios possuem a legitimidade para legislar – cada uma sobre o tributo que lhe foi conferida competência – fiscalizar e arrecadar os valores devidos pelo contribuinte, sendo a receita advinda dessa atividade essencial para o financiamento de suas atividades e, portanto, possibilitando sua autonomia financeira, uma das características essenciais para a configuração do Federalismo pleno.

Analisando o Federalismo através do prisma do presente trabalho, ou seja, da concessão de benefícios fiscais e da Guerra Fiscal, percebe-se que, apesar de contarem com ampla autonomia, não sendo a decisão de uma vinculada à de outros, tal autonomia não poderá representar ameaça à de demais entes.

Deste modo, surge o impasse: se, por um lado, a autonomia federativa representa uma cláusula pétrea e princípio indissociável da República Federativa do Brasil, por outro, muitos estados vem utilizando-se da autonomia para, visando a busca desenfreada por investimentos privados, colocarem-se uns contra os outros na concessão unilateral e progressiva de benefícios fiscais cada vez mais agressivos, renunciando a parte de sua arrecadação e fomentando a Guerra Fiscal.

Para Luiz Guilherme de Oliveira, apesar da concessão de benefícios fiscais como forma de incentivo aos investimentos privados de certas regiões ser instrumento válido, é necessário atentar-se ao risco de que tais concessões criem verdadeiras distorções econômicas e políticas entre diferentes entes federativos, gerando o que chama de “Federalismo Competitivo”. Para combater esse cenário de guerra fiscal, deste modo, sugere a intervenção do governo Federal como mediador e autorizador da concessão de benefícios, de modo a administrar o conflito entre entes federativos e atender a uma ocupação mais racional do desenvolvimento regional brasileiro, remetendo a uma retomada do processo de centralização há tempos superado <sup>37</sup>.

---

<sup>37</sup> OLIVEIRA, Luiz Guilherme. Federalismo e guerra fiscal. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/rpe/article/download/11917/8627/28561>. Acesso em 31/10/2023.

Nesse diapasão, considerando a fundamentalidade do Federalismo, possível constatar a extrema necessidade de respeito aos seus limites, de modo que a autonomia concedida aos entes federados encontre limites no respeito aos demais princípios constitucionais, evitando o chamado Federalismo Competitivo.

### **3.2 Guerra Fiscal: Definição e Contexto histórico**

Conforme já mencionado, é certo que o ICMS, atualmente, é responsável por grande parcela da arrecadação tributária dos estados, como comprovado por meio de uma simples leitura do Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais organizado pelo Confaz<sup>38</sup>. Nesse sentido, percebe-se a sua grande relevância orçamentária para esses entes federativos, que contam com os valores decorrentes do ICMS como parcela relevante de sua arrecadação.

A partir desse contexto, como já brevemente exposto, surge a dicotomia entre a concessão de benefícios fiscais como forma de atração de investimentos e a renúncia fiscal, capaz de ameaçar gravemente o orçamento público de estados.

Diante desse cenário bivalente, percebe-se que a escolha feita por muitos governadores é a de conceder benefícios fiscais, muitas vezes de maneira desenfreada e unilateral, sem submetê-los à aprovação do Convênio Confaz, priorizando a busca por investimentos privados e a competitividade entre outros estados.

Um exemplo em meio a tantos outros casos que poderiam ser citados é a edição da Lei Estadual nº 10.689/1993 por parte do Estado do Paraná, autorizando o Poder Executivo a conceder, unilateralmente e sem a necessidade de aprovação do Confaz, benefícios fiscais sempre que outro estado ou o Distrito Federal também conceder incentivos<sup>39</sup>. A lei em questão, ainda em 2019, foi

---

<sup>38</sup> Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais, Conselho Nacional de Política Fazendária. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoieYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWWEyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyYliwidCI6IjNIYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>. Acesso em 31/10/2023.

<sup>39</sup> Guerra fiscal: STF invalida regra do Paraná que autorizava Executivo a conceder benefícios fiscais. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=429439>. Acesso em: 10/10/2023.

declarada inconstitucional pelo STF. Segundo a relatora, Ministra Rosa Weber, a lei paranaense violaria viola o princípio da legalidade, uma vez que quaisquer dispositivos que desonerem a carga tributária a ser suportada pelo contribuinte deverão ser estabelecidos por lei em sentido estrito, não podendo ser interpretados de maneira ampliativa. Ainda, reconheceu a Ministra que a Lei Estadual representava violação ao 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal, que estabelece a necessidade de edição de lei complementar para tratar sobre a regulação da outorga de incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS.

Outra situação que poderá ilustrar o tema é o recente caso, amplamente noticiado pela mídia, da invalidação de benefício fiscal concedido pelo Estado de Sergipe por meio do art. 1º da Lei nº 8.895/21. A referida legislação se prestava a conceder benefício fiscal de ICMS para cervejas a base de laranja, e foi considerado inconstitucional pelo STF na ADI nº 7.374, ocasião na qual a relatora, Ministra Carmen Lúcia, entendeu que sua concessão havia se dado sem a aprovação do Confaz e deixando de apresentar estimativa do seu impacto financeiro e orçamentário, como exige o artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”). Por fim, entendeu a Ministra que a edição da norma instalaria tratamento tributário desigual aos contribuintes, beneficiando os produtores daquele produto apenas em razão da origem de sua mercadoria<sup>40</sup>.

Por meio da análise dos mencionados casos, pode-se notar que, desde a sua origem, os benefícios fiscais vêm sendo utilizados como verdadeiro armamento na guerra entre entes federativos, na qual, sem preocupar-se com os impactos trazidos pela renúncia fiscal, governadores utilizam-se da concessão de incentivos para atrair investidores em busca de locais para a instalação de suas empresas.

Disciplina o art. 155, § 2º, “g”, da Constituição Federal que é necessária Lei Complementar para “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão

---

<sup>40</sup>Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6611523>>. Acesso em: 2 nov. 2023.

concedidos e revogados”<sup>41</sup>. Nesse sentido, antes mesmo da promulgação da Carta Magna de 1988, ainda em 1975 foi editada a Lei Complementar nº 24, expressamente recepcionada pelo parágrafo 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”).

A mencionada Lei Complementar, por sua vez, determina que os benefícios fiscais serão concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos entes federativos. Ademais, sua redação dispõe que “a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes”<sup>42</sup>.

Em outras palavras, determina a Lei Complementar que, cabe ao Conselho Nacional de Política Fazendária (“Confaz”), deliberar, por meio da edição de Convênio, quanto à viabilidade da concessão incentivos fiscais relativos ao ICMS.

Por fim, decide a Lei Complementar nº 24 que os benefícios concedidos em dissonância com o disposto naquela norma, serão nulos, além de acarretarem a aplicação de sanções aos entes federativos responsáveis. Veja:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal<sup>43</sup>.

Assim, percebe-se a relevância histórica da regulamentação dos benefícios fiscais, uma vez que a sua concessão desenfreada não importa apenas na renúncia fiscal do estado concedente, como também no estímulo para que outros estados concedam benefícios de maneira agressiva, de modo que

---

<sup>41</sup>Constituição Federal, art. 155, § 2º, “g”. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10/11/2023.

<sup>42</sup> Art. 2º, § 2º, LC 24/1975. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em: 10/10/2023.

<sup>43</sup>Lei Complementar nº 24/1975. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em: 10/10/2023.

não percam sua competitividade e poder de atração de investimentos privados, a concessão de incentivos gerou a chamada “Guerra Fiscal”.

Diversas são as definições de Guerra Fiscal, dentre as quais é possível citar a de André Eduardo da Silva Fernandes e Nélio Lacerda Wanderlei, que a entendem como um fenômeno econômico e político de disputa fiscal no contexto federativo, com a adoção de condutas concorrenciais e não-cooperativas entre entes da federação, utilizando-se de alíquotas reduzidas para a atração de empresas <sup>44</sup>.

Tendo em vista tal cenário, é possível encontrar registros históricos que remontam à década de 1990 apontando para os perigos da Guerra Fiscal, constituindo prática há muito adotada por entes federativos em busca de investimentos.

Importante frisar que a concessão de maneira unilateral de benefícios fiscais encontra-se em desacordo com a jurisprudência consolidada das Cortes Superiores, sendo que, desde as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (“ADIs”) nº 84/MG e nº 4.481/PR, vem sendo sistematicamente declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”).

A ADI nº 84, julgada ainda em 1996, decidiu pela inconstitucionalidade do artigo 146, IX, “d” e “e”, da Constituição do Estado de Minas Gerais, bem como do artigo 148, parágrafo único, do mesmo diploma. Os mencionados dispositivos concediam, respectivamente, isenção de ICMS para parcela de encargos financeiros e juros cobrados diretamente pelo vendedor ao consumidor, para a saída de leite in natura para consumo nas operações interestaduais, e para a prestação de serviços realizados por microempresas para destinatário localizado naquele estado<sup>45</sup>.

Ocorre que, segundo o entendimento proferido no mencionado julgamento, uma vez que os mencionados benefícios foram concedidos sem a

---

<sup>44</sup> FERNANDES e WANDERLEI. André Eduardo da Silva Fernandes e Nélio Lacerda Wanderlei. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf?sequence=4&isAllowed=y>. Acesso em: 13/10/2023.

<sup>45</sup> Serviço de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 84 – Minas Gerais. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346169>. Acesso em: 01/11/2023.

prévia deliberação dos Estados e Distrito Federal, estariam automaticamente eivados de inconstitucionalidade.

No caso da ADI nº 4.481, o Estado do Paraná, por meio do parágrafo único do art. 1º da Lei nº 14.985/2006, buscava conceder isenção de ICMS para importação de bem ou mercadoria com certificação de origem de países da América Latina, cujo ingresso em território paranaense se dê por rodovia. Todavia, seguindo o mesmo entendimento do caso anterior, deixou de submeter tal benefício à aprovação do Confaz, com o que a norma acabou por ter sua inconstitucionalidade reconhecida pelo STF.

A partir do reiterado entendimento pela inconstitucionalidade da concessão de incentivos fiscais unilateralmente pelos estados, sem atentar-se para as regras dispostas no Convênio Confaz, foi apresentada ainda em abril de 2012 a Proposta de Súmula Vinculante (“PSV”) nº 69, nos seguintes termos:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação de convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional.

Caso fosse aprovada, acertadamente, a Súmula vincularia todos os órgãos do Poder Judiciário, bem como toda Administração Pública direta e indireta federal, estadual e distrital. Entretanto, em que pese o esforço empregado pelo STF para combater a Guerra Fiscal e seus efeitos nefastos, a Proposta de Súmula Vinculante jamais seria aprovada, uma vez que, a maioria dos interessados na aprovação da Proposta sustentaram pela sua impropriedade e, de maneira subsidiária, pela modulação dos efeitos da súmula em caso de eventual aprovação.

Diante da não aprovação da Proposta de Súmula Vinculante, editou-se o Convênio ICMS nº 70/2014, com a redação abaixo reproduzida:

Cláusula primeira Para fins de celebração de convênio que disponha sobre a concessão de remissão e anistia de créditos tributários relativos a incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS autorizados ou concedidos pelas unidades federadas sem aprovação do CONFAZ, bem como a sua reinstituição, os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, São Paulo, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal acordam que deverão ser observados os termos contidos no anexo único deste convênio.

Em síntese, ao ratificarem o Convênio, vinte e um estados da federação manifestaram sua concordância com a necessidade de que benefícios fiscais de

ICMS sejam concedidos com a aprovação do Confaz e observando os termos contidos no acordo.

O Convênio ICMS nº 70, em breve resumo, tratou de disciplinar a concessão de benefícios fiscais de ICMS concedidos pelas unidades federativas sem aprovação do Confaz, como determina a Lei Complementar nº 24/1975 anteriormente mencionada, bem como sobre a prorrogação de benefícios já existentes.

Assim, o Convênio prevê como mecanismo de combate à concessão de benefícios fiscais a anistia e remissão dos créditos tributários constituídos irregularmente: na hipótese de um Estado ver-se diante de um benefício concedido de maneira irregular por outro Estado – ou seja, sem a aprovação do Confaz – o primeiro Estado poderá glosar os créditos decorrentes do benefício indevido, ou seja, excluir o crédito de ICMS destacado na Nota Fiscal do produto e exigir a diferença do contribuinte.

Três anos após a edição do Convênio ICMS nº 70, todavia, ainda percebendo-se a necessidade de melhor regulamentação da concessão de benefícios fiscais e compreendendo-se os graves riscos da Guerra Fiscal, foi editada a Lei Complementar nº 160/2017, posteriormente regulamentada pelo Convênio ICMS nº 190/17.

Assim, se prestará o próximo tópico a analisar detidamente a Lei Complementar nº 160/2017, estudando, por meio de sua redação, seus principais objetivos, e, posteriormente, refletindo acerca de sua real efetividade no controle da Guerra Fiscal.

### **3.3 Lei Complementar como mecanismo de controle dos benefícios fiscais**

Diante do cenário traçado, no qual Estados competem por investimentos privados, fornecendo aos contribuintes benefícios fiscais cada vez mais agressivos e, como efeito colateral, renunciam à parte de suas receitas, fez-se necessária a edição de Lei Complementar como medida para controle da situação.

Assim, em 07 de agosto de 2017, foi publicada a Lei Complementar nº 160, com o objetivo de viabilizar a regularização dos benefícios fiscais



concedidos pelos Estados em desrespeito às normas em vigor – tanto a Lei Complementar nº 24 de 1975, quanto o Convênio ICMS nº 70 de 2014.

Inicialmente, ainda em seu artigo 1º, a Lei Complementar dispõe sobre seu objeto: a possibilidade de que, mediante Convênio, as Unidades Federadas deliberem sobre a remissão dos créditos decorrentes de benefícios fiscais concedidos à revelia da legislação em vigor, bem como acerca da reinstituição de isenções, incentivos ou benefícios irregularmente concedidos.

Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.

Nesse sentido, a Lei Complementar presta-se a fixar o quórum para a aprovação do Convênio mencionado em seu artigo 1º, sendo: dois terços das Unidades Federadas e um terço das Unidades Federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do Brasil.

Além de atingir o quórum mínimo para a sua aprovação, a Lei Complementar estabelece, ainda, outros dois requisitos para a regulamentação do Convênio, sendo (i) a publicação nos respectivos diários oficiais por cada ente federativo de listagem de todos os atos normativos relativos aos benefícios fiscais concedidos em desacordo com a legislação; e (ii) o registro e o depósito na Confaz da documentação correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais, que deverão ser, posteriormente, publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária.

Assim, uma vez atendidas as mencionadas exigências, os entes federados poderão conceder e prorrogar os benefícios fiscais objeto da lei, desde que respeitados os prazos de fruição originalmente previstos na Lei Complementar, que não poderão ultrapassar (i) quinze anos, para benefícios relacionados ao fomento da atividade agropecuária, (ii) oito anos, para benefícios destinados ao setor portuário, (iii) cinco anos, para benefícios que dizem respeito à atividade comercial, (iv) três anos, para incentivos que

estimulem as operações interestaduais com produtos agrícolas, e (v) um ano, para os demais benefícios.

Ademais, a Lei Complementar previu a possibilidade de que a Unidade Federada revogue ou modifique o alcance ou montante de benefícios fiscais já anteriormente concedidos, antes de seu termo final de fruição, com a condição de que não resulte em benefício fiscal superior ao que contribuinte usufruía antes da modificação.

Outro ponto relevante trazido pela Lei Complementar nº 160 é a previsão de que as unidades federadas realizem a adesão a benefícios fiscais concedidos por outra unidade federada da mesma região, diminuindo possíveis desigualdades regionais.

Necessário mencionar que, nos termos do parágrafo 1º do art. 3º, as condicionantes trazidas por meio da Lei Complementar nº 160 não serão aplicáveis aos benefícios fiscais concedidos em consonância com a legislação em vigor, mas apenas àqueles instituídos de maneira irregular, tendo como único objetivo o enfrentamento à Guerra Fiscal.

Por fim, prevê a Lei Complementar que a concessão de benefícios em desacordo com as suas disposições será punida conforme a previsão da Lei Complementar nº 24/1975, ou seja, com a decretação da nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria, além da exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente. Ainda, poderá causar a sujeição do Estado aos impedimentos da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), enquanto perdurar a concessão ou manutenção do benefício fiscal irregular.

Poucos meses após a edição da Lei Complementar nº 160/2017, foi celebrado o Convênio Confaz nº 190/2017, como forma de “materializar” a aplicação da Lei Complementar, servindo como verdadeiro instrumento para a aplicação da referida lei no plano concreto.

Em sua cláusula primeira, o Convênio institui anistia de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de benefícios fiscais concedidos em desconformidade com a legislação até o dia posterior à publicação da Lei Complementar nº 160, ou seja, 8 de agosto de 2017, autorizando a reinstituição desses benefícios fiscais por prazos específicos.

### **Cláusula primeira**

Este convênio dispõe sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre a reinstituição dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, observado o contido na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e neste convênio.

Menciona o dispositivo, ainda, que serão considerados como benefícios tudo aquilo que, sob qualquer forma ou denominação, resulte direta ou indiretamente na exoneração, dispensa, redução ou eliminação do ônus tributário, conferindo-se, assim, a mais ampla e irrestrita aplicação do Convênio aos mais variados incentivos irregularmente concedidos, que dele poderão se utilizar como ferramenta para regularizarem-se.

Nesse sentido, decide o parágrafo quinto da mencionada cláusula, adicionado pelo Convênio ICMS 131/2022, que a partir da adoção dos termos do Convênio nº 190/2017, os benefícios fiscais antes irregulares passariam a possuir a mesma validade jurídica dos benefícios autorizados pelo Confaz, equiparando-se a eles integralmente, validade que estende-se para os respectivos créditos dele decorrentes.

Sua cláusula segunda, assim como previsto na Lei Complementar nº 160, prevê os requisitos que deverão observar as Unidades Federativas para que possam gozar das medidas ali dispostas, como sendo a publicação em seus Diários Oficiais da relação com todos os atos normativos concessivos de benefícios fiscais instituídos em desacordo com a legislação, em prazo máximo estabelecido pela cláusula terceira do Convênio.

Além disso, o inciso segundo da cláusula segunda estabelece a necessidade de efetuar o registro e depósito de toda a documentação comprobatória dos referidos atos normativos na Secretaria Executiva do Confaz, em prazo que deverá ser cumprido conforme estabelecido pela cláusula quarta do convênio, com a sua posterior publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária, que deverá ser realizada pela própria Secretaria Executiva em até 30 dias após o registro e depósito dos documentos.

### **Cláusula segunda**

As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstauração de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

Por sua vez, a cláusula sexta aduz que os atos normativos concessivos de benefícios fiscais que deixarem de ser registrados pela Secretaria Executiva e publicados no Portal da Transparência Tributária deverão, obrigatoriamente, ser revogados até o dia 31 de dezembro de 2020 pelo Estado concedente.

### **Cláusula sexta**

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

Ademais, determina a cláusula oitava que os Estados deverão condicionar a remissão dos créditos tributários à desistência de ações judiciais ou administrativas, nos seguintes termos:

### **Cláusula oitava**

Ficam remetidos e anistiados os créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, decorrentes dos benefícios fiscais instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

(...)

§ 2º A remissão e a anistia previstas no caput desta cláusula e o disposto na cláusula décima quinta ficam condicionadas à desistência:

I - de ações ou embargos à execução fiscal relacionados com os respectivos créditos tributários, com renúncia ao direito sobre o qual se fundam, nos autos judiciais respectivos, com a quitação integral pelo sujeito passivo das custas e demais despesas processuais;

II - de impugnações, defesas e recursos eventualmente apresentados pelo sujeito passivo no âmbito administrativo;

III - pelo advogado do sujeito passivo da cobrança de eventuais honorários de sucumbência da unidade federada.

Em seguida, as cláusulas nona e décima prestam-se a autorizar que Estados a reinstaurar e prorrogar benefícios fiscais publicados até 8 de agosto de 2017 e que ainda estejam em vigor, cumprindo-se como requisitos a necessidade de registro e depósito das informações a ele pertinentes na Secretaria Executiva e de observância do prazo máximo de fruição estabelecido pelos incisos da cláusula décima.

De grande relevância, a cláusula décima terceira garante aos Estados a oportunidade de aderir a benefícios fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federativa que se localize na mesma região. Assim, caso uma unidade federativa entenda que um benefício fiscal concedido por outra unidade de sua mesma região represente ameaça à sua atratividade para investidores, pode também adotá-lo como forma de a ela igualar-se, concedendo benefícios fiscais nos mesmos termos do Estado vizinho.

Através da análise das disposições da Lei Complementar nº 160/2017, acrescido da posterior celebração do Convênio Confaz nº 190/2017, percebe-se a intenção do legislador de regulamentar a concessão de benefícios fiscais, de modo a mitigar os efeitos nefastos da Guerra Fiscal.

Assim, seja por meio da chance conferida aos Estados de que regularizassem os benefícios anteriormente concedidos à revelia da legislação, seja garantindo o direito de que unidades federativas concedam o mesmo benefício concedido por Estados vizinhos, resta claro a preocupação do governo com os incentivos fiscais e sua concessão desmedida.

### **3.4 Desdobramentos da LC: discussão da constitucionalidade, efeitos na Guerra Fiscal e LC nº 186/21**

Merecem destaque alguns aspectos da Lei Complementar nº 160/2017, dentre as quais (i) os longos períodos previstos para o alongamento de benefícios fiscais, o que, ao invés de acabar com a Guerra Fiscal, poderá causar sua perpetuação, (ii) a ausência de previsão da redução gradual dos benefícios, e (iii) a discussão acerca de sua constitucionalidade.

Quanto ao primeiro ponto (i), a Lei Complementar nº 160 foi duramente criticada pois, nos termos de seu parágrafo 2º, art. 3º, previu alongamentos de até 15 anos aos prazos de concessão ou prorrogação de benefícios fiscais

concedidos em discordância com a legislação anteriormente em vigor e, posteriormente, regulamentados pela Lei Complementar.

Diante da possibilidade de alongamento de benefícios fiscais por períodos tão longos, levantou-se a discussão acerca da real intenção do legislador ao definir os prazos previstos no mencionado dispositivo: seria uma tentativa real de dizimar a Guerra Fiscal ou verdadeira ferramenta de sua perpetuação, uma vez que novas prorrogações poderão ocorrer, após expirado o longo prazo previsto na lei complementar.

É o que mencionam Osvaldo Santos de Carvalho e Luis Fernando dos Santos Martinelli em seu artigo “A Lei Complementar nº 160 e seus reflexos nas administrações tributárias estaduais. Será mesmo o fim da Guerra Fiscal?”, ao aduzir que a continuidade de benefícios por períodos variáveis, sem exigir nenhuma contrapartida das unidades federativas a não ser a disponibilização de quais benefícios seriam reinstituídos, não pareceria ser instrumento efetivo para o combate a guerra fiscal, tendo em vista que o prazo final de fruição dos incentivos permanecerá incerto <sup>46</sup>.

Intimamente relacionado está o segundo ponto (ii), que levantou intenso debate acerca da ausência de previsão da redução gradual dos benefícios fiscais. Isso porque, antes de sua promulgação, a Lei Complementar nº 160 contava com dispositivo que previa a redução gradual dos benefícios, de modo a acostumar gradativamente os contribuintes com as alíquotas convencionais que seriam reinstituídas após o fim de período ali estipulado. Entretanto, de maneira polêmica, o mencionado dispositivo sofreu veto antes da edição da Lei, sendo substituído pelo sistema previsto no artigo 3º, que não só prorroga os benefícios por longos períodos, como também abre margem para nova prorrogação após término da vigência.

Ainda conforme Carvalho e Martinelli, apesar de o texto inicial da Lei Complementar nº 160 prever o escalonamento gradual da redução dos benefícios fiscais, uma vez que a interrupção abrupta dos incentivos teria o condão de impactar negativamente a economia, esse dispositivo foi suprimido

---

<sup>46</sup> CARVALHO e Martinelli, Osvaldo Santos de e Luis Fernando dos Santos. A Lei Complementar nº 160 e seus reflexos nas Administrações Tributárias Estaduais. Será mesmo o fim da Guerra Fiscal? Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/LC-160-Prof.-Osvaldo.pdf>. Acesso em: 12/10/2023.

pelo Senado Federal, passando a Lei Complementar a estabelecer possibilidade de renovação de benefícios por longos períodos <sup>47</sup>.

Com isso, surge grande ceticismo quanto à real aplicabilidade da Lei Complementar nº 160 no que tange ao combate da Guerra Fiscal, tendo em vista os riscos advindos da prorrogação desenfreada dos benefícios fiscais.

Nessa toada, importante ressaltar que, quatro anos após a edição da Lei Complementar nº 160, foi publicada a Lei Complementar nº 186 de 2021, com o objetivo de prorrogar por até quinze anos os benefícios fiscais de ICMS “destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria, 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”<sup>48</sup>.

Em outras palavras, ao editar-se a Lei Complementar nº 186/2021, foi possibilitada a prorrogação de benefícios fiscais de ICMS até o ano de 2032, constituindo verdadeira afronta ao real objetivo da Lei Complementar nº 160/2017 em combater a Guerra Fiscal.

Deste modo, modificou-se a redação da Lei Complementar nº 160, passando a prever novo prazo máximo de 15 anos para a prorrogação de benefícios fiscais já concedidos aos setores de agropecuária, indústria, comércio, infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano, incluindo aqueles vinculados ao comércio internacional, e de operações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura.

Ou seja, se antes da alteração a Lei Complementar nº 160/2022 previa prazos máximos de 1 a 15 anos para a prorrogação de benefícios já concedidos, a depender do setor ao qual se destinaria o incentivo, a partir da edição da Lei Complementar nº 186 houve unificação de tais prazos, independentemente da

---

<sup>47</sup> CARVALHO e Martinelli, Osvaldo Santos de e Luis Fernando dos Santos. A Lei Complementar nº 160 e seus reflexos nas Administrações Tributárias Estaduais. Será mesmo o fim da Guerra Fiscal? Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/LC-160-Prof.-Osvaldo.pdf>. Acesso em: 12/10/2023.

<sup>48</sup> Lcp 186. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp186.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp186.htm)>. Acesso em: 10/10/2023.

atividade explorada pelo contribuinte, que passou a contar com a possibilidade de ver prorrogado por até 15 anos o incentivo de que usufrui.

Em verdade, com a edição da Lei Complementar nº 186, percebe-se verdadeira desnaturação do real intuito do legislador ao redigir a Lei Complementar nº 160, que passou a uma vez mais, prever longos períodos para o gozo de benefícios fiscais ao invés de gradualmente reduzi-los.

Como terceiro ponto (iii), cumpre destacar a discussão acerca da possível inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 160, diante da A o Direta de Inconstitucionalidade nº 5.902. Tal ADI, proposta pelo governo do Estado do Amazonas, busca a declara o da inconstitucionalidade da Lei por suposta afronta ao art. 40 da Carta Magna, uma vez que a Lei reduziria a atratividade da Zona Franca de Manaus. Quanto a esse aspecto, todavia, ressalta-se que a ADI segue pendente de julgamento desde o ano de 2021, sem maiores impactos desde então.

Diante de todas as preocupa es levantadas, necessário levantar os impactos da edi o da Lei Complementar nº 160, posteriormente alterada pela Lei Complementar nº 186, como forma de avaliar se, após decorridos cinco anos da sua publica o, a Guerra Fiscal foi combatida.

Em busca por portais de notícias, entretanto, os avanços promovidos pela legisla o não são promissores. Isso porque, até o momento, a Guerra Fiscal continua sendo tema comum de notícias, dentre as quais é possível destacar algumas manchetes.

Em 31 de julho de 2023, o Portal InfoMoney publicou matéria com o título “Incentivos dos Estados com ICMS devem chegar a R\$ 232,5 bilhões em 2023”<sup>49</sup>, na qual aduz que o valor dos benefícios fiscais concedidos durante o ano representa 20% de tudo que os entes esperam arrecadar durante o período, importando em grave renúncia fiscal. Ainda, sugere o texto que “Trata-se de um claro indicativo da dimensão que alcançou a chamada “guerra fiscal”, travada entre os estados para atrair empresas em troca de incentivos pouco eficientes para a economia”.

---

<sup>49</sup> MORTARI, Marcos. Incentivos dos Estados com ICMS devem chegar a R\$ 232,5 bilhões em 2023. Disponível em: <<https://www.infomoney.com.br/politica/incentivos-dos-estados-com-icms-devem-chegar-a-r-2325-bilhoes-em-2023/>>. Acesso em: 10/10/2023.



Já o site Monitor do Mercado veiculou em setembro de 2023 matéria expondo que a concessão de crédito presumido pelos governos estaduais durante o ano de 2023 cresceu exponencialmente, atingindo a marca de R\$ 150 bilhões de reais, e, segundo o portal, intensificando a guerra fiscal<sup>50</sup>.

Por sua vez, o jornal Veja Mercado publicou em 01 de fevereiro de 2023 matéria intitulada “Guerra fiscal: o Rio de Janeiro cria benefício fiscal inconstitucional”<sup>51</sup>, destacando que, após a edição da Lei Estadual 8.960/20, abriu-se caminho para que o Estado do Rio de Janeiro criasse benefícios fiscais em contrariedade à legislação de referência, sem submetê-los a aprovação do Confaz, fomentando a guerra fiscal. A matéria, feita como verdadeira denúncia, expõe os riscos da guerra fiscal, que acaba por prejudicar governo, contribuintes e empresas, uma vez que ameaça a livre concorrência de empresas, colocando em risco milhares de empregos, além de importar em grave renúncia fiscal.

Da mesma forma, o jornal Estado de Minas publicou em abril de 2023 a matéria “Minas Gerais deve deixar de arrecadar R\$ 13 bi por renúncia fiscal de ICMS”<sup>52</sup>, por meio da qual expõe a estimativa feita pela Federação Brasileira de Associação de Fiscais de Tributos Estaduais com base na Lei de Diretrizes Orçamentárias do Estado de Minas Gerais, destacando que o valor é 50% maior do que foi renunciado pelo Estado em 2022. Ressalta a matéria que o levantamento verificou aumento na renúncia fiscal de ICMS também para os Estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Paraná e Santa Catarina, e estimou que a União deixará de arrecadar R\$ 228 bilhões, equivalente a 31% da receita de ICMS prevista para o ano, valor que equivale a pouco mais de 1% do Produto Interno Bruto (PIB) do país.

Em face das recentes notícias amplamente veiculadas em diversos sites, todas datadas do ano de 2023, é possível perceber que mesmo após a edição da

---

<sup>50</sup> Outorga de crédito presumido atinge R\$ 150 bi e intensifica guerra fiscal. Disponível em: <<https://monitordomercado.com.br/noticias/economia/46554-outorga-de-credito-presumido-atinge-r-150-bi>>. Acesso em: 10/10/2023.

<sup>51</sup> SANCHES, Neuza. Guerra fiscal: o Rio de Janeiro cria benefício fiscal inconstitucional. Disponível em: <<https://veja.abril.com.br/coluna/neuza-sanches/guerra-fiscal-o-rio-de-janeiro-cria-beneficio-fiscal-inconstitucional>>. Acesso em: 10/10/2023.

<sup>52</sup> Minas Gerais deve deixar de arrecadar R\$ 13 bi por renúncia fiscal de ICMS. Disponível em: <[https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2023/04/10/internas\\_economia,1479750/minas-gerais-deve-deixar-de-arrecadar-r-13-bi-por-renuncia-fiscal-de-icms.shtml](https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2023/04/10/internas_economia,1479750/minas-gerais-deve-deixar-de-arrecadar-r-13-bi-por-renuncia-fiscal-de-icms.shtml)>. Acesso em: 2 nov. 2023.

Lei Complementar nº 160, com sua posterior edição pela Lei Complementar nº 186, persiste a concessão desenfreada de benefícios fiscais pelos Estados, com a conseqüente renúncia fiscal de bilhões de reais ao ano, correspondente a mais de 1% do PIB do país, conforme dados da Federação Brasileira de Associação de Fiscais de Tributos Estaduais.

Diante desse cenário de tamanha renúncia fiscal, com números crescentes a cada ano, é viável concluir pela existência de verdadeira Guerra Fiscal, situação que acarreta, por certo, graves ameaças ao Federalismo Fiscal.

## **Conclusão**

Por meio dos capítulos anteriores, estudou-se acerca do funcionamento do ICMS bem como dos benefícios fiscais, especialmente à luz da Guerra Fiscal: cenário no qual Unidades Federativas competem entre si por investimentos privados, utilizando-se como verdadeiro armamento a diminuição da carga tributária a ser suportada pelos contribuintes e, como consequência lógica, renunciando à parcela relevante de sua arrecadação.

Como forma de reparar tal situação, mitigando os efeitos nefastos da Guerra Fiscal, foi editada a Lei Complementar nº 160 de 2017, posteriormente editada pela Lei Complementar nº 186 de 2021, as quais possibilitaram a regularização de isenções, remissões, anistias e outros benefícios fiscais anteriormente concedidos em desacordo com a legislação em vigor, além de prever prazos longos para o gozo de tais benefícios.

Entretanto, como também abordado nos capítulos anteriores, a edição das Leis Complementares foi objeto de duras críticas pelos estudiosos, que se preocuparam com a sua real aplicabilidade e efetividade, tendo em vista que a Lei Complementar nº 160, ao invés de prever a redução gradual dos benefícios fiscais concedidos, aumentou significativamente o prazo pelo qual esses incentivos estarão vigentes.

Nessa toada, viu-se que, decorridos cinco anos de sua edição, a Lei Complementar nº 160 não alcançou os efeitos esperados, sendo reiterada a adoção de práticas ameaçadoras ao Pacto Federativo pelos Entes Federados, em nome da atração de investimentos privados, persistindo a Guerra Fiscal.

De acordo com o exposto neste trabalho, percebe-se a gravidade da situação político-tributária em que o país se encontra, sendo certo que, apesar de necessária como tentativa de mitigar a Guerra Fiscal e como válida maneira de trazer maior segurança jurídica aos contribuintes antes beneficiados com benefícios fiscais irregularmente concedidos, a Lei Complementar nº 160 não encontrou efetividade no plano real.

Assim, é certo que o tema Guerra Fiscal ainda continuará a ser amplamente debatido no decorrer dos próximos anos, sendo ainda necessária a adoção de outras medidas para contornar a crise instalada.

Essas medidas, resta claro, deverão ser amplamente apoiadas pela União, Estados e Municípios, bem como respaldadas pelo Poder Legislativo e Judiciário, com a criação de um novo modelo de benefícios fiscais que respeite à Constituição Federal e a Lei Complementar nº 24/1975 e nº 160/2017.

## Referências Bibliográficas

ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 45.

ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. Revista de Direito Tributário, Editora Revista dos Tribunais, nº 57, ano 15. Pág. 101.

Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais, Conselho Nacional de Política Fazendária. Disponível

em:<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrljoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMUMC00MTc2LWEyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyYyUyZmZmYmFmYTk3OCJ9> Acesso em 31/10/2023.

BOMFIM, Diego Marcel C. Tributação e Livre Concorrência, 1<sup>a</sup> edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. E-book. ISBN 9788502151949. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502151949/>. Acesso em: 20 set. 2023.

BORGES, Souto Maior. Isenções Tributárias. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. Pág. 182.

BRANCO, Paulo Gustavo G.; MEIRA, Liziane A.; NETO, Celso de Barros C. Série IDP - Tributação e direitos fundamentais, 1<sup>a</sup> Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. E-book. ISBN 9788502181458. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502181458/>. Acesso em: 20 set. 2023.

CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 13 set. 2023.

CANTO, Uihôa. "Algumas considerações sobre a imunidade tributária dos Entes Públicos": REVISTA DE Direito Administrativo: volume 52. Pág. 34.

CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 12<sup>a</sup> Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2007. Pág. 436.

CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 12<sup>a</sup> Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2007. Pág. 455.

CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 12<sup>a</sup> Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2007. Pág. 465.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 30ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2019. Pág. 215 - 216.

CARVALHO e MARTINELLI, Osvaldo Santos de e Luis Fernando dos Santos. A Lei Complementar nº 160 e seus reflexos nas Administrações Tributárias Estaduais. Será mesmo o fim da Guerra Fiscal? Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/LC-160-Prof.-Osvaldo.pdf>. Acesso em: 12/10/2023.

Constituição Federal, art. 155, § 2º, “g”. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 10/11/2023.

COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975. Pág. 99.

COSTA, Valterlei A. da. Natureza Jurídica da Isenção: Não Incidência Tout Court. Revista Tributária e de Finanças Públicas 2018. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/download/106/72/>. Acesso em 02/11/2023.

FERNANDES e WANDERLEI. André Eduardo da Silva Fernandes e Nélio Lacerda Wanderlei. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf?sequence=4&isAllowed=y>. Acesso em: 13/10/2023.

Guerra fiscal: STF invalida regra do Paraná que autorizava Executivo a conceder benefícios fiscais. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=429439>. Acesso em: 10/10/2023.

JÚNIOR, Anis K. Curso de direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. E-book. ISBN 9788553600250. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600250/>. Acesso em: 13 set. 2023

Lei Complementar nº 186. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp186.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp186.htm). Acesso em: 10/10/2023.

Lei Complementar nº 24/1975. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em: 10/10/2023.

Lei Complementar nº 24/1975, art. 2º, § 2º. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em: 10/10/2023.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 15ª ed. Revisada e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. Pág. 324.

Minas Gerais deve deixar de arrecadar R\$ 13 bi por renúncia fiscal de ICMS. Disponível em:

<[https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2023/04/10/internas\\_economia,1479750/minas-gerais-deve-deixar-de-arrecadar-r-13-bi-por-renuncia-fiscal-de-icms.shtml](https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2023/04/10/internas_economia,1479750/minas-gerais-deve-deixar-de-arrecadar-r-13-bi-por-renuncia-fiscal-de-icms.shtml)>. Acesso em: 02/11/2023.

MORTARI, Marcos. Incentivos dos Estados com ICMS devem chegar a R\$ 232,5 bilhões em 2023. Disponível em:

<<https://www.infomoney.com.br/politica/incentivos-dos-estados-com-icms-devem-chegar-a-r-2325-bilhoes-em-2023/>>. Acesso em: 10/10/2023.

OLIVEIRA, Luiz Guilherme. Federalismo e guerra fiscal. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/rpe/article/download/11917/8627/28561>. Acesso em 31/10/2023.

Outorga de crédito presumido atinge R\$ 150 bi e intensifica guerra fiscal. Disponível em: <<https://monitormercado.com.br/noticias/economia/46554-outorga-de-credito-presumido-atinge-r-150-bi>>. Acesso em: 10/10/2023.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553620001. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620001/>. Acesso em: 31 out. 2023.

PERES, Adriana Manni. ICMS e IPI no dia a dia das empresas: teoria e prática. Adriana Manni Peres e Paulo Antonio Mariano, 8ª edição. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013. Pág. 132 e 133.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 12 Ed., Editora Saraiva Educação: São Paulo, 2020. Pág. 1413.

SANCHES, Neuza. Guerra fiscal: o Rio de Janeiro cria benefício fiscal inconstitucional. Disponível em: <<https://veja.abril.com.br/coluna/neuza-sanches/guerra-fiscal-o-rio-de-janeiro-cria-beneficio-fiscal-inconstitucional>>.

Acesso em: 10/10/2023.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Editora Saraiva, 2007. E-book. ISBN 9788502149861. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502149861/>. Acesso em: 31 out. 2023.

Serviço de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 84 – Minas Gerais. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346169>. Acesso em: 01/11/2023.

SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. Pág. 97. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6611523>>. Acesso em: 2 nov. 2023.

Tax Foundation, Corporate Tax Rates around the World, 2022. Disponível em: <https://taxfoundation.org/data/all/global/corporate-tax-rates-by-country-2022/>. Acesso em 31/10/2023.



## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Luiza Siqueira Candido

discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 31980228, período matutino, turma 10D, tendo realizado o TCC com o título: Benefícios Fiscais de ICMS: isonomia tributária, Guerra Fiscal e Lei Complementar nº 160/2017 como mecanismo de controle dos incentivos tributários

sob a orientação do(a) Professor(a) Caio Augusto Takano

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

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

São Paulo, 10 de novembro de 2023.

---

**Assinatura do discente**