

**GUERRAS FISCAIS NO ÂMBITO DO ESTADO DO PARANÁ EM  
FACE DA ISENÇÃO DO ICMS**

*FISCAL WARS WITHIN THE STATE OF PARANÁ IN VIEW OF  
THE "ICMS" EXEMPTION*

*Gabriel Moroski KLAMAS<sup>1</sup>*

*Maria Angélica Salustiano e SILVA<sup>2</sup>*

*Thaïs SAVEDRA de Andrade<sup>3</sup>*

**RESUMO**

O presente trabalho tem como cerne as chamadas guerras fiscais, especificamente no âmbito do estado do Paraná, bem como as isenções sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS como principal incentivo dado às empresas para mudança de domicílio tributário. O objetivo geral deste estudo é conceituar e definir o que são guerras fiscais, avaliando se as mesmas podem configurar mecanismo de incentivos e extrafiscalidade, tentando demonstrar que os chamados “danos da isenção”, decorrente dessas disputas interestaduais, principalmente no âmbito do estado do Paraná, não passam de meros dissabores, vez que são compensados muito além da isenção fiscal. Para atingir tal desiderato, optou-se pela coleta de dados de julgados sobre o assunto dos: Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, Tribunal de Justiça do Estado do Paraná e Tribunal Regional Federal da Quarta Região, bem como algumas decisões de órgãos reguladores como o CONFAZ, além de pesquisas bibliográficas específica sobre os temas em tela. Outras bases de dados como IBGE e IPARDES foram consultados para levantamento empírico. O estado atual da arte verte no sentido de concluir-se que as guerras fiscais não são inconstitucionais, em face da competência

<sup>1</sup> Acadêmico do curso de Direito da FAE Centro Universitário contato: gabrielklamas@gmail.com

<sup>2</sup> Acadêmico do curso de Direito da FAE Centro Universitário contato: salustiano832@gmail.com

<sup>3</sup> Orientadora, doutoranda em Direito pela UFPR, com concentração em Direito Tributário, Mestre em Direito pela Universidade Estadual do Norte do Paraná, Jacarezinho, com bolsa da Fundação CAPES, Especialista em Direito Tributário, professora de Direito Tributário, Filosofia do Direito, Antropologia Jurídica e História do Direito da FAE – Centro Universitário Franciscano. Contato: thais.savedra@fae.edu.

constitucional dos Estados para legislar sobre o ICMS. Os resultados encontrados demonstram as eventuais vantagens das guerras fiscais como mecanismo de extrafiscalidade, concorrência e incentivos fiscais.

**PALAVRAS-CHAVE:** Guerra Fiscal. Incentivos Fiscais. ICMS. Regulação de Mercado.

### **ABSTRACT**

The present work has as its core the so-called fiscal wars, specifically within the state of Paraná, as well as the Tax exemptions on Circulation of Goods and Services (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS) as the main incentive given to companies to change their tax domicile. The general objective of this study is to conceptualize and define what are fiscal wars, evaluating that they can configure incentive and extrafiscality mechanisms, trying to demonstrate that the so-called “exemption damages”, resulting from these interstate disputes, mainly within the scope/area of the state of Paraná, are no more than mere annoyances, since they are compensated far beyond the tax exemption. In order to achieve such goal, it was chosen to collect data from judgments on the subject of: Federal Supreme Court, Superior Court of Justice, Court of Justice of the State of Paraná and Federal Regional Court of the Fourth Region, as well as some decisions of regulatory bodies such as CONFAZ, in addition to specific bibliographical research on the topics discussed. Other databases such as IBGE and IPARDES were consulted for the collection of specific data. The current state of the art leads to the conclusion that tax wars are not unconstitutional, given the constitutional competence of States to legislate on ICMS. The results found demonstrate the advantages of fiscal wars as a mechanism for extrafiscality, competition and tax incentives.

**KEYWORDS:** Fiscal War. Tax Incentives. ICMS. Regulation of Goods.

## 1 INTRODUÇÃO

O presente escrito tem como objeto principal de estudo as guerras fiscais entre os entes da federação. Além disso, este artigo visa analisar e tentar demonstrar os pontos positivos das isenções sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS, quando compreendidas como guerras fiscais, buscando evidenciar a constitucionalidade dessas isenções, que aparentemente fomentam as empresas a mudarem suas sedes de um estado para o outro. Para o núcleo desses estudos, analisar-se-ão casos migrações de Pessoas Jurídicas para o Estado do Paraná mediante o estudo de casos concretos, além de dados e pesquisa bibliográfica.

Dessa forma, o intuito principal será apresentar as guerras fiscais e a isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços em seu aspecto positivo, demonstrando ser importante instrumento de fomento para o crescimento de determinada região e cidade.

Assim, os principais objetivos do presente trabalho são a análise do princípio federativo, sua origem e design na constituição da república federativa do Brasil de 1988; o conceito de guerras fiscais, eventuais benefícios observados pelo estudo no campo fiscal e extrafiscal, apontamentos de casos concretos de entendimento de guerras fiscais como mecanismo de incentivo fiscal e desenvolvimento socioeconômico.

Procurar-se-á evidenciar que no atual panorama global, administradores de coisa pública devem se portar como chefes de empresas, que trabalham com inovações para garantir resultados positivos, os quais se preocupam com a evolução tecnológica e, ainda, com a existência do aumento da competitividade global, conseqüentemente buscando sempre melhores e mais vantajosos cenários para seus Estados.

Desse modo, os estados que oferecem baixas alíquotas de impostos se tornam mais interessantes para investimento e inovações, quando apresentam benefícios fiscais, ou seja, transformam-se em ótimos cenários por este mesmo motivo.

Dos dados até agora coletados, há evidente tendência da maioria dos autores colacionados, de que a governança corporativa é fator de suma importância para a inovação, restando as leis isençionais, compreendidas como guerra fiscal, como bons mecanismos de manobra administrativa. Cabe ressaltar que a justificativa que levou a escolha do referido tema é a de apresentar e verificar os benefícios que foram trazidos com as guerras fiscais de uma maneira geral, tanto para empresas quanto para o Estado do Paraná.

Por fim, o resultado esperado é desmistificar que as guerras fiscais são prejudiciais para o Brasil, tentando elencar os pontos positivos de tais manobras tributárias.

## 2 O FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL

### 2.1 O PRINCÍPIO FEDERATIVO (PACTO FEDERATIVO)

O princípio federativo, também denominado de pacto federativo, é o que define a forma de Estado da República Federativa do Brasil. Ela está prevista no art. 1º, da Constituição Federal de 1988, como se observa a seguir: “A República **Federativa** do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...]”<sup>4</sup> (grifou-se).

---

<sup>4</sup> Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: **Congresso Nacional**, 1988, art. 1º. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 21 mai. 2022.

Nesse diapasão, Hans Kelsen<sup>5</sup> define a federação como uma grande divisão de normas centrais e locais, destacando a existência de competência da figura de uma autoridade central e de inúmeras autoridades locais. Destacando, que a ampliação do poder legislativo central, ou seja, da Federação consequentemente atenua e limita a competência e autonomia no quesito legislação dos órgãos locais, criando uma verdadeira centralização.

Dessa forma, o jurista expõe que a divisão está pautada na soberania da Federação em aplicar multas e sanções, nos diversos âmbitos existentes do mundo jurídico quando violar a Constituição da Federação, razão pela qual, o poder será concentrado.

Assim, com a centralização do poder legislativo os Estados possuirão seu viés democrático e autônomo para legislar sobre possíveis temas, contudo, estarão sob a penumbra da Federação, haja vista que ante a sua Lei formulada sempre haverá a Lei Federal válida para representar a União, com ditames dos quais deverá servir para todos os entes, independente do cenário atual e individual de cada um.

Ainda, acerca do conceito deste princípio, Roque Antonio Carrazza, citado por Matheus Lolli Pazeto<sup>6</sup>, aponta que esse pode ser definido como união institucional de Estados que faz surgir um novo ente, diferente daqueles estados-membros que o formaram, chamado de Estado Federal. Não obstante haver essa união entre esses entes, eles não deixam de ter personalidade jurídica e autonomia político-

---

<sup>5</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Livraria Martins Fontes Editora Ltda. p. 452 a 463.

<sup>6</sup> PAZETO, Matheus Lolli. **Aspectos jurídicos da guerra fiscal entre entes da federação: a instauração por meio de incentivos fiscais e o necessário controle pelo estado federal brasileiro**. 2012. 105 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2012. [Orientador: Prof. Dr. Samuel da Silva Mattos]. p. 14.

organizacional, enquanto o Estado se veste de soberania, que é um dos três elementos integrantes de qualquer Estado<sup>7</sup>soberania, povo e território.

Urge, também, apontar a diferença entre Federação e Confederação, onde esta diz respeito a uma outra forma de Estado em que os entes confederados mantêm parte de sua soberania, como, por exemplo, nos Estados Unidos; enquanto naquela, os entes são apenas autônomos.

Finalmente, cabe salientar que não cabe falar em União como sinônimo de Estado Federal, pois, enquanto este tem personalidade jurídica de Direito Público internacional, aquele é um ente constituído pelos estados-membros com personalidade jurídica de Direito Público interno<sup>8</sup>.

## 2.2 A ORIGEM DA FORMA FEDERATIVA DE ESTADO

Em 1776, as 13 colônias inglesas que se encontravam na América do Norte conseguiram proclamar sua independência do país britânico, de tal modo que cada uma delas obteve a sua soberania. Contudo, esses Estados recém-independentes viam-se frágeis frente às ameaças da Inglaterra. Então, por meio do tratado internacional, conhecido como **Artigos de Confederação**, esses Estados formaram a Confederação dos Estados Americanos, a fim de se protegerem mutuamente. Conforme ressalta Pedro Lenza, neste pacto confederativo, era permitida a denúncia a qualquer tempo, assim, permitindo a secessão<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> Rezek, Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. 18th edição. São Paulo: Saraiva, 2022. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555596403/epubcfi/6/42\[%3Bvnd.vst.idref%3Dpt3-01.xhtml\]/4/22/6/3:231\[a%20%C3%A1%2Crea\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555596403/epubcfi/6/42[%3Bvnd.vst.idref%3Dpt3-01.xhtml]/4/22/6/3:231[a%20%C3%A1%2Crea])

<sup>8</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional**. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 100.

<sup>9</sup> LENZA, Pedro. **Esquematizado - Direito Constitucional**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 471.

Como bem lembra Nelson de Freitas Porfírio Júnior, esta confederação só se transformou em Federação em 1787, quando, por meio de seus representantes, as 13 ex-colônias fizeram uma Constituição, comum a todos e que retirava parte de suas soberanias e a concedia a um órgão centralizado<sup>10</sup>, dando origem aos Estados Unidos da América.

No Brasil, a forma federativa de Estado não surgiu com a Proclamação da Independência de Portugal em 1822, mas veio após a Proclamação da República ocorrida em 1889. No dia 15 de novembro de 1890, o Poder Constituinte Originário se instalou e alguns meses depois, no dia 24 de fevereiro de 1891, o Brasil promulgou sua primeira Constituição Republicana, cuja principal novidade estava no fato de o Brasil se constituir em República Federativa<sup>11</sup>.

Diferentemente do federalismo norte americano, que se deu por um movimento centrípeto, em uma verdadeira agregação dos entes, no Brasil, o movimento foi centrífugo, ou seja, havia um Estado unitário que, como supracitado, após a Proclamação da República, descentralizou-se, segregou-se, formando à priori 20 estados-membros, os quais depois se tornaram em 26 estados mais o Distrito Federal.

Ademais, cabe trazer à baila, uma importante característica do Federalismo brasileiro, considerado um princípio fundamental para muitos doutrinadores. Esse princípio é o da não secessão dos Entes Federados. O art. 60, § 4º da Constituição, preceitua que “*não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] I - a forma federativa de Estado*”<sup>12</sup>, ratificando, assim, o preceituado no art. 1º da Constituição: “*união indissolúvel*”.

<sup>10</sup> PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, Tipos de Estado e Conceito de Estado Federal. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, 2004. p. 5.

<sup>11</sup> GOMES, Laurentino. **1889: como um imperador cansado, um marechal vaidoso e um professor injustiçado contribuíram para o fim da Monarquia e a Proclamação da República no Brasil**. 1. ed. São Paulo: Globo Livros, 2014. p. 210.

<sup>12</sup> Brasil. Constituição... op. cit. Art. 60, § 4º.

Roque Antonio Carrazza, em seu Curso de Direito Constitucional Tributário, expõe que a indissolubilidade da Federação, que está contida no art. 1º da Carta Magna, vem corroborada no art. 60, § 4º, I, do mesmo Diploma. Neste último caso, veda-se proposta de Emenda Constitucional que tenda a abolir a forma Federativa do Estado. Essa “cláusula pétrea”, em nenhuma hipótese pode ser violada, *“nem por via oblíqua, o que ocorreria, por hipótese, se pretendêssemos retirar, mediante Emenda Constitucional, a competência tributária dos Estados”*<sup>13</sup>.

Na história do Brasil, desde a Proclamação da República, pode-se observar apenas uma tentativa de secessão, que teve origem no estado do Rio Grande do Sul no ano de 1894 e que ficou conhecida como Revolução Federalista<sup>14</sup>. Na ocasião, os Maragatos e os rebeldes da Armada se uniram para derrubar o então presidente Marechal Floriano Peixoto, contudo, este os reprimiu de uma forma violenta - deixando um número de mais de 10 mil mortos -, mantendo ilesa a Federação brasileira.

### **2.3 O FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL DEPOIS DA REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS**

Como preceituado no tópico anterior, as federações se caracterizam por dar autonomia aos entes federativos: autogoverno, autoadministração, auto-organização e autolegislação. Do ponto de vista do autogoverno, surge a figura da autonomia financeira, que permite aos estados cumprirem com sua função administrativa sem dependerem da discricionariedade do governo central. A essa independência financeira consentida aos estados é que se chama federalismo fiscal.

<sup>13</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 156.

<sup>14</sup> PRAZERES, Luiz Carlos. **Semiextensivo**. v. Curitiba: Positivo, 2017. p.17.

Para Sérgio Uchôa Filho, citado por Pazeto<sup>15</sup>, federalismo fiscal é “o conjunto de providências constitucionais, legais e administrativas orientadas ao financiamento dos diversos entes federados, seus órgãos, serviços e políticas tendentes à satisfação das necessidades públicas nas respectivas esferas de competência”.

Ademais, para Hugo de Brito Machado, existe a repartição das competências tributárias e a divisão das receitas tributárias<sup>16</sup>. Aquela diz respeito à divisão constitucional do poder de os estados tributarem, esta se relaciona com a parte arrecadada pela União que ela dá aos estados.<sup>17</sup>

A seguir, trataremos da competência tributária sobre o principal meio de arrecadação dos estados que se dá pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS.

## **2.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - ICMS**

---

<sup>15</sup> PAZETO, Matheus Lolli. **Aspectos jurídicos da guerra fiscal entre entes da federação: a instauração por meio de incentivos fiscais e o necessário controle pelo estado federal brasileiro**. 2012. 105 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2012. [Orientador: Prof. Dr. Samuel da Silva Mattos]. p. 24.

<sup>16</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 51.

<sup>17</sup> FOLLADOR, Guilherme Broto. **As Normas de Competência Tributária**. São Paulo: Almedina, 2021, explica que “todas as competências tributárias são privativas, ao menos no sentido de que a sua outorga a um ou mais entes implica a denegação a todos os demais; isto é, só é competente quem recebe a competência; todos os demais são automaticamente incompetentes; isso não significa que haja algum ente federado que só disponha de competências tributárias privativas; afinal, como, em caso de guerra externa ou sua iminência, a União pode instituir impostos material e territorialmente reservados aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nessa hipótese as competências tributárias discriminadas nos arts. 155 e 156 serão inevitavelmente concorrentes e, portanto, nenhum dos entes as deterá em caráter exclusivo.”

Inicialmente os estados da federação são os entes federados responsáveis pela arrecadação e tributação do ICMS. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços- ICMS, embora seja tributo de competência estatal, contém fortes traços de identidade de tributo federal, assim, conforme disposto no art. 155 da Constituição Federal, dando destaque ao Senado Federal e ao CONFAZ- Conselho Nacional de Política Fazendária. Portanto, os grandes debates sobre as alíquotas e as discussões que versam sobre o tema tramitam sob análise do Senado, mais especificamente sobre os pareceres do CONFAZ.

Atualmente, conforme doutrina Anis Kfoury<sup>18</sup> já existe uma diferenciação de alíquotas interestaduais sendo que quando o destino são os Estados do Norte, Centro-Oeste, Nordeste e Espírito Santo, terá a incidência de 7%. Quando os destinatários forem os Estados do Sul e Sudeste essa porcentagem vai para 12%. Diante disso, mostra-se tamanha discrepância, visto que tal modo, considera que todas as regiões dos Estados sulistas possuem o mesmo desenvolvimento econômico e social.

Ressalta-se que por mais que seja uma competência do Senado deliberar sobre as alíquotas, conforme expresso na Constituição de 1988, essa função é facultada, conforme disposto no art. 155, § 2º, V, da CF. Portanto, dada a dificuldade de deliberação, visto que necessita de aprovação por maioria absoluta, os temas que envolvem guerras fiscais muitas vezes não são analisados com a importância devida. Outro ponto importante, está no fato de que a jurisprudência e doutrina majoritária entende pela necessidade de que esses litígios, que envolvam as alíquotas e

---

<sup>18</sup> K. JR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475.

benefícios fiscais referentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS sejam analisadas perante o CONFAZ.

E, ainda, salienta-se que conforme leciona Edmilson Patrocínio de Sousa<sup>19</sup>:

A diretriz que norteia o estabelecimento das alíquotas interestaduais é estabelecer uma repartição da receita tributária entre o Estado de origem e o Estado onde o bem ou mercadoria será consumido. Nesse sentido, **as alíquotas interestaduais servem como instrumento de política tributária.** (grifou-se).

Portanto, tal interferência do legislativo passa a ser uma mera especulação política, não observando todos os aspectos sociais envolvidos, ignorando muitas vezes todos os benefícios para a população de determinada região. Observe-se que, levando em conta apenas o contido no texto da lei, visando evitar as guerras fiscais, o que em tese, não deveria ser vista com negatividade soberana, conforme ocorre no presente ano de 2022, data em que se realiza o estudo.

### **3 GUERRAS FISCAIS**

#### **3.1 CONCEITO**

---

<sup>19</sup> SOUSA, Edmilson Patrocínio. **Contabilidade Tributária-Aspectos Práticos e Conceituais.** São Paulo: Grupo GEN, 2018, p. 96.

As Guerras Fiscais podem ser compreendidas, principalmente para o âmbito do presente estudo, como isenções tributárias concedidas pelos Estados para que atraiam empresas e fomentos de desenvolvimento para determinada localidade. Nesse trabalho de conclusão de curso, abordar-se-á algumas isenções do ICMS, imposto cobrado acerca da Circulação de Mercadorias e Serviços presentes nos Estados.

Em primeiro ponto, é importante salientar que o nome “guerras fiscais” decorre da prática competitiva que ocorre entre os Estados da federação Brasileira em que, como já citado anteriormente, há o oferecimento de isenções de cunho atrativo, para que grandes empresas desenvolvidas escolham o Estado por aquilo que ele oferece de mais interessante para a instalação e prática empresarial, neste caso, a isenção do pagamento das mercadorias e serviços prestados/gerados.

Rosemary Carvalho Sales<sup>20</sup>, aponta que as guerras fiscais são disputas ocorridas entre os Estados com o intuito de reter maiores investimentos privados para o local, prática que conseqüentemente acarreta o enfraquecimento do poder público e aumenta o poder dos investidores que poderiam até mesmo investir sem nenhum benefício fiscal. Contudo, tal perspectiva não deve ser considerada como radical e, conforme tenta-se demonstrar, o uso de incentivos fiscais resulta efetivamente em elemento de desenvolvimento humano e regional. Observa-se que é muito mais provável que ocorram investimentos empresariais em cenários mais hospitaleiros à competitividade.

---

<sup>20</sup> SALES, Rosemary Carvalho. **ICMS & Benefício Fiscal- Efeitos do Controle de Constitucionalidade em Matéria de Guerra Fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2018. p. 45.

Desta feita, a guerra fiscal pode se tornar a principal responsável pelo desenvolvimento de um determinado Estado, que anteriormente a prática era pouco valorizado sob o aspecto de atrair novos investimentos, carente de desenvolvimento e, diversas vezes, esquecido aos olhos de possíveis instalações empresariais.

#### **4. OS BENEFÍCIOS DAS GUERRAS FISCAIS**

Por conseguinte, ressalta-se que a prática de incentivos fiscais, alcunhada de guerras fiscais, ocorre em razão do diferencial da tributação que existe entre os Estados da Federação Brasileira, criando lacunas para que estes se sintam na necessidade de buscar meios para se tornem atrativos igual aos demais que possuem alto desenvolvimento, quando comparados.

Desse modo, índices percentuais mostram que a prática gera inúmeros benefícios dentro do Estado, tornando-o desenvolvido passo a passo com que concede as isenções tributárias. Por isso, um Estado que concede a prática referida busca, além de tornar seu local atrativo, o desenvolvimento daquela população que não possuía diversas oportunidades, podendo citar, dentre elas, o aumento salarial, uma vez que o desenvolvimento acarretará novas funções trabalhistas, colocações reconhecidas pelo mercado de trabalho, gerando carteira assinada e, conseqüentemente, direitos previstos à luz da Consolidação das Leis Trabalhistas.

Ainda, o referido desenvolvimento apresentará ao Estado novas mãos-de-obra, por exemplo, famílias em busca de melhores condições trabalhistas serão atraídas a estes locais com o intuito de procurarem novos empregos, gerando um ganho balanceado para os dois lados da cadeia produtiva, visto que a empresa, atraída pela minoração de carga fiscal, ao passo em que cresce em consequência da isenção,

necessitará de novas modalidades de serviços e o Estado, em que gerará novas ofertas de emprego, precisará de pessoas para ocuparem os cargos ofertados.

Robert Castel aponta para a importância de criação de vínculos e de estabilidade de emprego para se garantir o desenvolvimento pessoal dos trabalhadores, mediante estruturação de maiores direitos sociais, visando resguardar a sociedade dos ditames do livre-mercado, com consequente reestruturação tributária para que os tributos recolhidos sejam investidos na inserção e integração dos indivíduos<sup>21</sup>.

Os índices percentuais que demonstram o desenvolvimento serão abordados no próximo tópico que tratará acerca da "Autocomposição das Guerras Fiscais e Desenvolvimento Sócio Econômico".

#### **4.1 A AUTOCOMPENSAÇÃO DAS GUERRAS FISCAIS E DESENVOLVIMENTO SOCIOECONÔMICO**

Uma das principais razões de críticas às guerras fiscais gira em torno de que os incentivos dados para as realocações das empresas de um estado para outro, trazem aos cofres públicos uma grande perda. Uma vez que, segundo essa linha doutrinária, poder-se-ia alegar quebra do pacto federativo, colocando um estado acima da federação como explicado acima.

---

<sup>21</sup> CASTEL, Robert. **As Metamorfoses da Questão Social: Uma Crônica do Salário**. 9 ed. Trad. Iraci Poleti. Petrópolis: Vozes, 2010.

O que se observa, todavia, sobre o impacto das guerras fiscais resta totalmente diferente. Uma vez analisando as guerras fiscais como um todo, é possível depreender mais benefícios que malefícios, pois, na prática, quando uma empresa resolve instalar sua matriz ou filial em uma cidade que se considera “subdesenvolvida” essa mudança faz com que essa região se desenvolva em vários aspectos.

Os desenvolvimentos social, trabalhista e econômico esperados são intrínsecos ao investimento empresarial, uma vez que, se um empreendimento de um determinado nicho de mercado se muda para um município, que ainda não está desenvolvido, essa nova empresa vai trazer outras abastecedoras de insumos, gerando desenvolvimento em diferentes áreas econômicas, trazendo novas indústrias, além de fazer desenvolver empresas familiares e de microempresas. Outro ponto que também se desenvolve são contribuições quanto às participações desse estado no PIB de sua região.

Desta feita, o estado que admite tais isenções do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS para essas atrações e transferências de empresas, tende a ganhar, restando que a guerra fiscal é algo bom no total e não ruim, porque a mera quantia perdida pelo ente federativo a título de incentivos, não quer dizer nada perto do que irá se ganhar com desenvolvimento dos municípios dos estados, pois haverá uma natural compensação com ganhos de outras naturezas, inclusive de outros tributos, aumentando a arrecadação desse estado.

O gráfico abaixo ilustra a participação dos municípios no PIB do Paraná, o qual é o cerne desse projeto, porém o mesmo se aplica a outros estados. O mapa do estado do Paraná traz a representação, em porcentagem, de qual é a participação de cada município para o PIB final do estado do Paraná, observe-se:

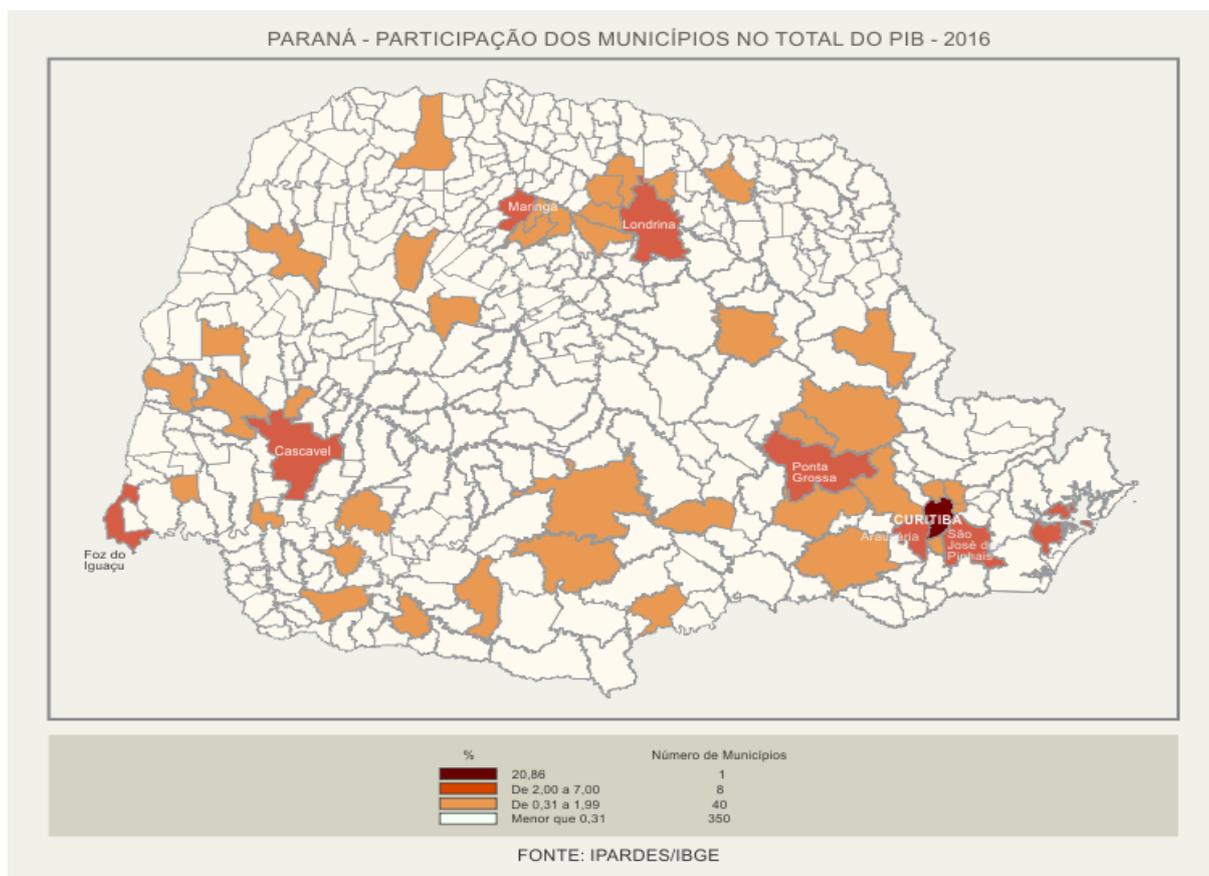


IMAGEM 1 – Participação dos Municípios no PIB do Estado do Paraná<sup>22</sup>

O gráfico exposto traz a participação dos municípios do Estado do Paraná na composição do PIB e, desta análise é observável, na prática, o que foi mencionado: os municípios mais desenvolvidos são os responsáveis pelo maior PIB do estado,

<sup>22</sup> Fonte: Paraná em Números. **IPARDES - Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social**. Disponível em: <<https://www.ipardes.pr.gov.br/Pagina/Parana-em-Numeros>>. Acesso em: 21 mai. 2022.

enquanto os menos desenvolvidos contribuem de forma pouco significativa ao valor total, mesmo representando a maioria dos municípios, demonstrando assim a necessidade de estímulos para a migração de empresas, para que municípios possam se desenvolver tanto socialmente como economicamente e, assim, contribuir de forma significativa para o estado, aumentando sua contribuição para o ente federativo.

O gráfico a seguir demonstra a participação do setor industrial para a composição da economia do estado do Paraná, com 26,08 % do valor total:

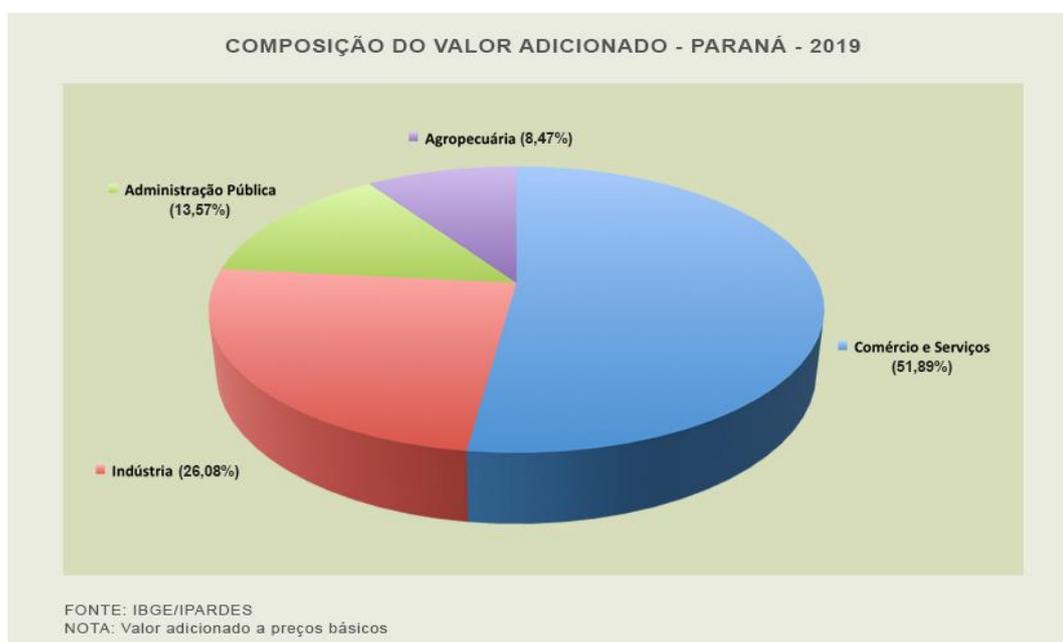


IMAGEM 2 – Composição do valor adicionado de ICMS nos preços<sup>23</sup>

A concentração das indústrias em locais específicos de grandes cidades impede o aumento dessas arrecadações em outros locais, por isso as guerras fiscais são tão importantes pois, além de desenvolver os estados num todo, ela faz com que as indústrias se espalhem por todo o território e, assim, ajudem no desenvolvimento socioeconômico da população, trazendo mais oportunidades para todas as regiões, além de aumentar arrecadação global, não deixando somente nas grandes capitais com as oportunidades mais atrativas de investimento.

## 4.2 COMPARATIVOS COM OS CONVÊNIOS DO CONFAZ

O órgão do Conselho Nacional de Política Fazendária-Confaz, possui inúmeros convênios que regulamentam o Imposto de Circulação de Mercadoria e Serviço-ICMS. Dentre tais convênios é possível citar o “*Convênio ICMS 54/21*”, o qual autoriza as unidades federadas pactuantes a conceder isenção do ICMS nas operações internas com equipamentos de irrigação, destinado ao uso na agricultura ou horticultura. Outro exemplo é o “*Convênio ICMS 57/21*”, que concede isenção do imposto nas saídas de pilhas e baterias usadas.

Embora louváveis as oportunidades de incentivo, as isenções apresentadas nos supramencionados convênios, atinge apenas algumas circulações ou serviços

---

<sup>23</sup> Fonte: Paraná em Números. **IPARDES - Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social**. Disponível em: <<https://www.ipardes.pr.gov.br/Pagina/Parana-em-Numeros>>. Acesso em: 21 mai. 2022.

(equipamentos de irrigação e baterias usadas), não sendo na maioria das vezes suficiente para fomentar a economia e o crescimento da cidade.

É possível refletir que a isenção concedida pelo local quando necessário, seria medida excepcional para incentivar que empresas se sintam atraídas a estabelecerem sede ou filial na região. Havendo a concessão local de isenção a empresa utilizaria porcentagem do seu ganho para investir na região, além dos investimentos indiretos que ocorreriam naturalmente, como, aumento de vagas de trabalho e melhores salários, em razão da ausência do pagamento do imposto.

Aumentadas as possibilidades de concessão de isenções, o CONFAZ permaneceria com a sua importante função, contudo, com uma roupagem diferente, como órgão destinado a receber as justificativas que levaram o local a conceder a isenção, auferindo periodicamente comprovantes de que a verba destinada ao pagamento do imposto está efetivamente realocada em melhorias.

Uma solução para o caso de eventuais fraudes no sistema de concessão de benefícios e não atendendo a natureza para qual foi designada, a isenção seria imediatamente suspensa, bem como a empresa e o local seriam condenados ao pagamento do imposto pelo tempo em que vigorou a isenção sem cumprir a sua finalidade.

A prática das guerras fiscais é regulamentada no intuito de evitar o seu acontecimento, deixando de impor procedimentos para que ocorram nos parâmetros legais, havendo ainda a carência de percepção de que estas, em muitos locais, são verdadeiros impulsionamentos de avanços e melhorias.

Celso de Barros Correia Neto<sup>24</sup>, expõe que o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal é que os incentivos fiscais estão regidos pela Súmula

---

<sup>24</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2 ed. São Paulo: Almedina, 2016, p 273 – 274.

Vinculante de número 69<sup>25</sup>, a qual foi de autoria do ministro Gilmar Mendes, bem como a lei complementar N° 24 de 1975 <sup>26</sup> que apresenta ditames de concessão ou rejeição do benefício.

Assim, o artigo 2º §2º da Lei Complementar N° 24 de 1975 assegura que, para que haja a concessão de benefícios, esses dependerão sempre da decisão unânime dos estados representantes e, para que haja a revogação total ou parcial, esta dependerá da aprovação de quatro quintos dos representantes, motivo pelo qual é perceptível a ausência de estudo específico da necessidade da concessão da isenção do referido imposto, haja vista que é julgado por aqueles em que, muitas vezes, deixam de conhecer a real situação cotidiana do local.

Outro ponto que macula eventual incentivos fiscais é que, no momento de se aprovar eventual isenção em favor de um estado, os representantes poderiam estar com seu julgamento comprometido, visto que representaria a perda de investimento para os seus próprios estados. Nesse cenário, cria-se um eterno *looping* em que os estados dificilmente deixariam de angariar investidores e aumentar sua força de avanço, para disputar naturalmente qual local seria mais atrativo para novos investidores privados, crescimento de mão de obra e melhoria na própria economia.

Por esse motivo, o presente estudo defende que deveria ocorrer inversão no procedimento para a concessão da isenção, sendo uma opção regional, sem deixar de haver a fiscalização pelo órgão do CONFAZ em conjunto com o quórum formado pelos Estados.

---

<sup>25</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula Vinculante n.69** “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”

<sup>26</sup> Lcp24. **Planalto.gov.br**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm)>. Acesso em: 5 nov. 2022.

## 5 ENTENDIMENTOS JURISPRUDENCIAIS E A INAPLICABILIDADE JURÍDICA DO INCENTIVO FISCAL

### 5.1 TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARANÁ

Diante do grande impasse que trata o debate da possibilidade das Guerras Fiscais, os tribunais tiveram que se manifestar sobre o tema. O que infelizmente não apontou um parecer favorável sobre os benefícios fiscais advindos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS. Conforme o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, mostra-se incompatível com a Constituição Federal a aplicação dos incentivos, visto que não cabe aos Estados definirem a alíquota, sendo limitado pelos moldes estabelecidos pelo CONFAZ. Portanto, conforme o Desembargador Miguel Kfourri Neto<sup>27</sup> *“a competência dos estados encontra algumas limitações previstas na própria Constituição Federal, como a prévia celebração de convênio entre os Estados Membros e o Distrito Federal junto ao Conselho Nacional de Polícia Fazendária -CONFAZ.”*

Diante desse cenário, os Estados limitam-se aos pareceres estabelecidos no CONFAZ, inviabilizando muitas vezes o desenvolvimento regional, que com as implementações das empresas ocorreriam de forma positiva. Deve-se ressaltar que essa limitação imposta pela Constituição da República Federativa do Brasil, em determinar que cabe ao Senado Federal a discussão sobre as alíquotas interestaduais acaba impedindo até mesmo o princípio basilar da livre iniciativa e concorrência e

---

<sup>27</sup> CURITIBA. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Órgão Especial. Agravo de Instrumento n. 1628300-6 Autor: Governador do Estado. Interessado: Assembléia Legislativa. Amicus Curiae: Afrebas. Relator: Desembargador Miguel Kfourri Neto. Curitiba. 16 de julho de 2018. **Tribunal de Justiça do Estado do Paraná**, Curitiba, 26 de julho de 2018 Disponível em: [https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/12536666/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-1628300-6#integra\\_12536666](https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/12536666/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-1628300-6#integra_12536666). Acesso em: 1 de agosto de 2022.

empresas ficam engessadas nos grandes polos industriais estabelecidos pelo país, cerceando a oportunidade de desenvolvimento das demais áreas dentro do território.

Portanto, por mais que de fato a concessão de benefício fiscal, em prol de algumas empresas, geram grandes impactos positivos em favor da população, o Tribunal de Justiça do Estado do Paraná assume a postura legalista que se desencadeia desde o Supremo Tribunal Federal.

Por fim, salienta-se que essa postura visa apenas ao bem-estar da máquina estatal, não levando em consideração o bem social que isso poderia trazer, em clara contrariedade aos princípios basilares que regem à Administração Pública, quais sejam, a supremacia do interesse público e a indisponibilidade do interesse público.

## 5.2 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Na jurisprudência a seguir, observar-se-á a posição do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema debatido. A tese foi integralmente transcrita para melhor ilustrar o objeto central do presente estudo:

**TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.**

1. No julgamento dos EResp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornando-se

- irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64.
2. Já o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos.
  3. Desta forma, o pedido constitui desdobramento desarrazoado da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR, por violar sua ratio decidendi que é a proteção do Pacto Federativo.
  4. No entanto, nada impede que o pedido seja acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.
  5. Em suma, ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.
  6. Recurso especial parcialmente provido.<sup>28</sup>

O voto no presente caso foi de parcial provimento ao Recurso Especial, com entendimento de que, para o crédito presumido do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR, que

---

<sup>28</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma. Recurso Especial n. 1968755 / PR. Recorrente: Do Vale Filho Comercial de Alimentos Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília. 5 de abril de 2022. **Superior Tribunal de Justiça**, 8 de abril de 2022. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 10 de setembro de 2022.

considerou irrelevante o fato do aumento do lucro tributável ter como origem o direito à obtenção de crédito presumido, já aos demais benefícios fiscais do ICMS a este se aplica o que está disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Acerca dessas condições, sob a pena de supressão de instância e em razão da necessidade de exame da prova dos autos, foi determinado que o processo deve retornar à sua Corte de Origem para que haja a análise do caso sob à luz da legislação aplicável e provas documentais.

Outro exemplo de posicionamento pretoriano acerca dos incentivos fiscais como ferramentas de desenvolvimento econômico é a seguinte:

**RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC/1973. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. IRRELEVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO COMO "SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO" OU "SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO" FRENTE AOS ERESP. N. 1.517.492/PR. CONSEQUENTE IRRELEVÂNCIA DOS ARTS. 9º E 10 DA LC N. 160/2017 E §§ 4º E 5º DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014 PARA O DESFECHO DA CAUSA.**

1. Afasto o conhecimento do recurso especial quanto à violação ao art. 535, do CPC/1973, visto que fundada a insurgência sobre alegações genéricas, incapazes de individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incide na espécie, por analogia, o enunciado n. 284, da Súmula do STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

2. Consoante a lição contida no Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978 (D.O.U. de 11 de janeiro de 1979), para efeito do enquadramento de determinado incentivo ou benefício fiscal na condição de "subvenção para custeio", de "subvenção para investimento" ou de "recuperações ou devoluções de custos" (receita bruta operacional, na forma dos incisos III e IV do artigo 44, da Lei nº 4.506/1964) é preciso analisar a sua lei de criação, inexistindo qualquer faculdade do contribuinte a respeito.

3. Se a subvenção é fornecida como auxílio econômico genérico para a empresa em suas despesas como um todo ou em suas despesas genericamente atreladas a seus objetivos sociais, se está diante de

"subvenção para custeio" ou "subvenção para operação", respectivamente. Por outro lado, se a subvenção é entregue à empresa de forma atrelada a uma aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos a serem realizados por aquela empresa e tendo a sua conformidade aos planos de investimento avaliada e fiscalizada pelo Poder Público, se está diante de uma "subvenção para investimento". Em suma: na "subvenção para investimento" há controle por parte do Poder Público da aplicação do incentivo recebido pela empresa nos programas informados e autorizados. Nas demais subvenções, não.

4. Segundo o mesmo Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978, as "recuperações ou devoluções de custos" (inciso III, do artigo 44, da Lei nº 4.506/1964), quando concedidas por lei, são auxílios econômicos que têm por causa um custo anteriormente suportado pela empresa e explicitamente identificado na própria lei de criação que se objetiva anular ou reduzir, havendo aí um encontro contábil de receita (como recuperação de custo) e despesa correspondente (como custo suportado) a fim de se aproximar da neutralidade econômica, ressarcindo a empresa daquilo que ela sofreu.

5. Todas as subvenções (de custeio ou investimento) e recuperações de custos integram a Receita Bruta Operacional, na forma do art. 44, III e IV, da Lei n. 4.506/64, sendo que as subvenções para investimento podem ser dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pelo Lucro Real, desde que cumpram com os requisitos previstos no art. 38, do Decreto-Lei n. 1.598/77 (atual art. 30, da Lei n. 12.973/2014).

6. Considerando que no julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições.

7. A irrelevância da classificação contábil do crédito presumido de ICMS posteriormente dada ex lege pelos §§ 4º e 5º do art. 30, da Lei n. 12.973/2014

em relação ao precedente deste Superior Tribunal de Justiça julgado nos EREsp 1.517.492/PR já foi analisada por diversas vezes na Primeira Seção, tendo concluído pela ausência de reflexos.

Seguem os múltiplos precedentes: AgInt nos EREsp. n. 1.671.907/RS, AgInt nos EREsp. n. 1.462.237/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.572.108/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.402.204/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.528.920/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, todos julgados em 27.02.2019; AgInt nos EAREsp. n. 623.967/PR, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.400.947/RS, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.577.690/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.585.670/RS, AgInt nos EREsp. n. 1.606.998/SC, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.627.291/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.658.096/RS, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.658.715/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Assusete Magalhães, todos julgados em 12.06.2019.

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.<sup>29</sup>

O REsp 1605245 / RS acima mencionado teve como entendimento final da Segunda Turma provimento negado ao Recurso Especial, pois, levou em consideração o entendimento da primeira turma no precedente EREsp 1.517.492/PR, de que os créditos de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS não podem ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que se entende que os referidos créditos de ICMS, que eram do Estado, foram por este renunciado em face do contribuinte, na forma de incentivo político para o desenvolvimento econômico daquela unidade da Federação, sendo assim deve ser reconhecido sobre esta imunidade constitucional recíproca do art. 150, VI, a, da CF/88. O Relator do presente caso entendeu por aplicar as conclusões dos EREsp 1.517.492/PR no sentido de que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Dessa forma, os benefícios apresentados das supracitadas jurisprudências do Superior Tribunal de Justiça com o entendimento pacífico de que é excluído o crédito presumido do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS das bases

---

<sup>29</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma. Recurso Especial n. 1605245/RS. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Cia Hering. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília. 25 de junho de 2016. **RBDTFP**. v. 75 p. 118. **RSTJ** v. 255 p. 433. 28/06/2019. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 10 de setembro de 2022.

de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob o fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), torna irrelevante a discussão acerca do enquadramento do referido incentivo/benefício fiscal como uma "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício/incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64.

Além disso, esses créditos referentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS não podem ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que se entende que os referidos créditos de ICMS, que eram do Estado, foram por ele próprio renunciado em face do contribuinte/empresa, na forma de incentivo político para o desenvolvimento econômico daquela unidade da Federação, sendo assim deve ser reconhecido sobre este a imunidade constitucional recíproca do art. 150, VI, a, da CF/88.

Por fim, conforme o entendimento jurisprudencial, para que as referidas "subvenções para investimento" fossem dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e CLSS, estas deveriam seguir requisitos legais. Ocorre que os requisitos sofreram alterações pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (que foi provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) que adicionou os §§ 4º e 5º no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, que tratam de uniformizar *ex lege* quanto a classificação do crédito presumido do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS como "subvenção para investimento" com o intuito de que é necessário preencher determinadas condicionantes para não computar este no lucro real, contudo, a mudança foi definida como irrelevante no acórdão, visto que o art. 30 da Lei n. 12.973/2014 foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional como já mencionado.

## CONCLUSÕES

Pretendeu-se, com o presente trabalho, projetar um panorama sobre as relações que envolvem a guerra fiscal. Discorreu-se desde o surgimento, que adveio por meio da autonomia concedida aos estados-membros com o pacto federativo, permeando os seus benefícios e finalizando com os entendimentos jurisprudenciais sobre o tema guerra fiscal.

Primeiro, observou-se que o Brasil, desde a Proclamação da República no ano de 1891, tem adotado o federalismo como forma de Estado, conforme consta no art. 1º da Constituição, e que isto decorreu da forte influência da teoria constitucional Estados Unidos sobre o Brasil. Contudo, havendo uma diferença substancial entre a formação dos dois federalismos, pois, enquanto no norte-americano, a Federação se deu de modo centrípeto, por agregação, dando ao ente central uma maior concentração de competências<sup>30</sup>; no Brasil, ao contrário, conforme aponta Raul Machado Horta, citado por Lenza<sup>31</sup>, aprovou ao constituinte concentrar no poder estadual um número considerado de competências, fazendo com que emergisse um federalismo centrífugo ou por segregação.

Por conseguinte, abordou-se a competência tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS. Tal tributo possui competência dos Estados, mas é regulado pelo Senado Federal em relação a alíquota em face da sua

---

<sup>30</sup> LENZA, Pedro. **Esquematizado - Direito Constitucional**. 26 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. p. 472

<sup>31</sup> *Ibidem*.

nítida vocação federal. Ressalta-se que atualmente o Senado se mantém inerte em relação às guerras fiscais entre os estados. Atualmente quem controla essa questão dos incentivos fiscais é o CONFAZ, que reúne os Estados para deliberar sobre os litígios entre os entes federativos. Salienta-se que muitas vezes, tal controle ocorre pelos Estados de mais influência, não buscando o real benefício da população. Portanto, por mais que a competência tributária seja dos Estados, a sua real deliberação compete a um órgão regulador.

Ainda, buscou-se demonstrar os benefícios apresentados em razão dessas "transferências" de sede de empresa por meio do incentivo das guerras fiscais que ocorre através das isenções de tributos e impostos. Ressaltando que, as isenções não são malefícios, mas, na verdade, são benefícios utilizados com o intuito de atrair empresas que, conseqüentemente, com seu desempenho e instalação, apresentaram avanços e melhorias regionais e nacionais.

Dessa forma, a pesquisa jurisprudencial apresentada ao longo do presente trabalho evidenciou a possibilidade da referida isenção, haja vista que o Superior Tribunal de Justiça entendeu por bem excluir o crédito presumido de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS das bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sendo este, anteriormente, fato impeditivo para a realização dos incentivos.

Por fim, conclui-se a viabilidade dos incentivos, uma vez que o fato impeditivo para a isenção foi excluído das referidas bases de cálculo, enfatizando o quanto ficou mitigado a concessão dos incentivos.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICA**

BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: estados-membros em guerra fiscal**. São Paulo: USP/Faculdade de Direito, 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Congresso Nacional, 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 21 mai. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27<sup>a</sup>. ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

FONTANA, Fábio de Faveri. **O federalismo e a guerra fiscal entre os estados membros através da concessão de benefícios de icms**. Santa Catarina: Florianópolis. 2016.

Fonte:Paraná em Números. **IPARDES - Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social**. Disponível em: <<https://www.ipardes.pr.gov.br/Pagina/Parana-em-Numeros>>. Acesso em: 21 mai. 2022.

JÚNIOR, Anis K. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2018.

LENZA, Pedro. **Esquematizado - Direito Constitucional**. 26th edição). São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

FILHO, Luiz Lopes Diniz. **Desigualdades Regionais e conflitos federativos no brasil**. Curitiba: Paraná, 2008

FOLLADOR, Guilherme Broto. **As Normas de Competência Tributária**. São Paulo: Almedina, 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2 ed. São Paulo: Almedina, 2016.

PAZETO, Matheus Lolli. **Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal entre Entes da Federação: a instauração por meio de incentivos fiscais e o necessário controle pelo estado federal brasileiro**. 2012. 105 f. Trabalho de Conclusão de

Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2012. [Orientador: Prof. Dr. Samuel da Silva Mattos].

OLIVEIRA, Luiz Guilherme. **Federalismo e guerra fiscal**. PESQUISA & DEBATE, SP volume 10, número 2(16), 110-138, 1999.

PRAZERES, Luiz Carlos. **Semiextensivo** / Luiz Carlos Prazeres... [et al.]; ilustrações Angela Giseli... [et. al] - Curitiba: Positivo, 2017.

REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público: curso elementar**. 18ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional**. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

SOUSA, Edmilson Patrocínio D. **Contabilidade Tributária-Aspectos Práticos e Conceituais**. São Paulo: Grupo GEN, 2018.

TEDESCO, Paulo Camargo. **A guerra fiscal travada entre os Estados da Federação na exigência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS): exigência, pelo Estado de destino, do ICMS não recolhido no Estado de Origem**. São Paulo: USP/Faculdade de Direito, 2014.

Lcp24. Planalto.gov.br. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm)>. Acesso em: 5 nov. 2022.

SALES, Rosemary Carvalho. **ICMS & Benefício Fiscal- Efeitos do Controle de Constitucionalidade em Matéria de Guerra Fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2018.