

Subvenções fiscais:

comentários à Lei n. 14.789/2023



Coordenação

Ives Gandra da Silva Martins

Marcelo Magalhães Peixoto

Subvenções fiscais:

comentários à Lei n. 14.789/2023

Série APET, n. 4

Autores

Alexandre Evaristo Pinto | André Mendes Moreira | Antonio Carlos de Almeida Amendola
Betânia Silveira Bini Pereira | Betina Treiger Grupenmacher | Bruno Fajersztajn
Bruno Nogueira Rebouças | Caio Augusto Takano | Carlos Augusto Daniel Neto
Edison Carlos Fernandes | Eduardo Barboza Muniz | Elidie Palma Bifano
Fabiana Carsoni Fernandes | Gabriela Coelho Torres | Heron Charneski
Ian de Porto Alegre Muniz | Jeferson Teodorovicz | Jimir Doniak Jr.
João Alho Neto | José Maria Arruda de Andrade | Lucas Bevilacqua
Luís Eduardo Schoueri | Marcelo de Lima Castro Diniz | Marcelo Magalhães Peixoto
Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic | Martha Leão | Michell Przepiorka
Miguel Delgado Gutierrez | Naiara Viana de Melo | Natanael Martins
Paulo Arthur Cavalcante Koury | Paulo Ayres Barreto | Pedro Anan Junior
Rafael Caldeira Almeida | Rafael Palma Bifano | Ramon Tomazela Santos
Ricardo André Galendi Júnior | Ricardo Mariz de Oliveira | Roberta Augusta Dib Mello
Rodrigo Maito da Silveira | Rodrigo Schwartz Holanda | Sergio André Rocha
Tatiana Midori Migiyama | Thiago Marini | Tiago Rios Coster
Valter de Souza Lobato | Victor Lyra Guimarães Luz | Vinícius Andre de Oliveira Soares

Caderno de pesquisas tributárias (número 48) :
subvenções fiscais : comentários à Lei n. 14.789/2023 / coordenação Ives Gandra da
Silva Martins, Marcelo Magalhães Peixoto. -- São Paulo : MP Editora, 2024. -- (Série
APET ; 4)

Vários autores
Bibliografia
ISBN 978-85-7898-097-9

1. Direito tributário - Brasil 2. Empreendimentos 3. Incentivos fiscais - Leis e
legislação - Brasil I. Martins, Ives Gandra da Silva. II. Peixoto, Marcelo Magalhães. III.
Série.

24-205120

CDU: 34:336.2(81)

Aline Grazielle Benitez - Bibliotecária - CRB-1/3129

Produção editorial/gráfica
S. Guedes Editoração

Diretor responsável
Marcelo Magalhães Peixoto

Impressão e acabamento
Docuprint

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2024
Avenida Paulista, 509, sala 511
01311-910 – São Paulo
Tel./Fax: (11) 3105-7132
www.mpeditora.com.br
ISBN 978-85-7898-097-9

SUMÁRIO

BREVE PREFÁCIO AO 48º LIVRO DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS	21
CONSIDERAÇÕES CRÍTICAS SOBRE O NOVO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES DA LEI N. 14.789/2023	23
<i>Alexandre Evaristo Pinto</i>	
1 Introdução	23
2 O movimento pendular no contexto da tributação das subvenções	24
3 O regime jurídico de tributação das subvenções na Lei n. 14.789/2023	27
3.1 Revogação da possibilidade de exclusão das subvenções das bases do IRPJ e da CSLL	28
3.2 O crédito fiscal somente poderá ser tomado sobre as subvenções de investimento, assim entendidas como aquelas que possuem a finalidade de implantação ou expansão de empreendimento econômico	29
3.3 O crédito fiscal é calculado com base somente na alíquota de 25%, não havendo consideração da alíquota da CSLL para fins de cálculo do crédito fiscal	30
3.4 O crédito fiscal é calculado de acordo com as despesas de depreciação, amortização ou exaustão ou de locação ou arrendamento de bens de capital, relativas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico	31
3.5 Do reconhecimento do crédito fiscal e de sua tributação	32
3.6 O momento do ressarcimento ou compensação dos créditos fiscais	32
3.7 Da não necessidade de destinação das subvenções para a reserva de lucros de incentivos fiscais a partir do regime jurídico da Lei n. 14.789/2023	33
3.8 Comparação entre o regime de tributação do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 e o regime de tributação da Lei n. 14.789/2023	34
4 O tratamento na Lei n. 14.789/2023 dos débitos tributários anteriores relativos às subvenções	37
5 Conclusões	38

TRIBUTAÇÃO FEDERAL DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS: INCONSTITUCIONALIDADES DA LEI N. 14.789/2023	41
<i>André Mendes Moreira</i>	
<i>Gabriela Coelho Torres</i>	
1 Introdução	41
2 Tributação das subvenções: do Decreto-lei n. 1.598/1977 à Lei Complementar n. 160/2017	42
3 O atual modelo da Lei n. 14.789/2023	45
4 Inconstitucionalidade da tributação federal de benefícios fiscais estaduais	47
4.1 Ofensa às materialidades de IRPJ/CSLL e de PIS/Cofins	47
4.2 Violação ao pacto federativo	50
5 Inconstitucionalidades pontuais do novo regime da Lei n. 14.789/2023	51
6 Respostas aos questionamentos formulados	54
7 Referências	56
TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO	59
<i>Betina Treiger Gruppenmacher</i>	
1 Incentivos e benefícios fiscais	59
2 Subvenções para investimentos	62
3 Evolução jurisprudencial	66
4 Inconstitucionalidades	67
5 Referências	70
ALGUMAS CONTROVÉRSIAS SOBRE O NOVO REGIME TRIBUTÁRIO DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO PREVISTO NA LEI N. 14.789/2023	71
<i>Bruno Fajersztajn</i>	
<i>Victor Lyra Guimarães Luz</i>	
1 Introdução	71
2 O novo regime tributário do crédito fiscal de subvenção para investimento na Lei n. 14.789/2023	74
2.1 Considerações gerais	74
2.2 Apuração e utilização do crédito fiscal de subvenção	75
3 A inconstitucionalidade do regime tributário previsto na Lei n. 14.789/2023: a impossibilidade de tributação de transferências patrimoniais por IRPJ, CSL, PIS e Cofins	80
3.1 Natureza jurídica das subvenções para investimento	80

3.2 Inconstitucionalidade e ilegalidade da tributação das “receitas” de subvenção para investimento – nem todos os ingressos ou acréscimos patrimoniais são receita ou renda para fins de tributação	84
3.3 A previsão do crédito fiscal de subvenção afasta a inconstitucionalidade da tributação do IRPJ?	92
4 A compatibilização do regime da Lei n. 14.789/2023 com a jurisprudência do STJ	93
5 Conclusões	95
6 Referências	96
 DESAFIOS E PERSPECTIVAS DO NOVO REGIME TRIBUTÁRIO DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO: ANÁLISE À LUZ DA LEI N. 14.789/2023	99
<i>Caio Augusto Takano</i>	
<i>Thiago Marini</i>	
1 Introdução	99
2 Contextualização histórica sobre as subvenções para investimento	100
2.1 Breve esboço legal sobre subvenções para investimento	101
2.2 Breves notas sobre a jurisprudência sobre as subvenções para investimento	104
3 O cenário de incerteza oriundo das mudanças promovidas pela Lei n. 14.789/2023	109
3.1 Respostas às questões	110
4 Conclusões	114
5 Referências	115
 A VEXATA QUAESTIO DAS SUBVENÇÕES E UMA ANÁLISE CRÍTICA DAS CRÍTICAS	117
<i>Carlos Augusto Daniel Neto</i>	
1 Introdução	117
2 O quadro conceitual das subvenções e suas principais características	118
3 As subvenções configuram renda?	121
4 Análise das principais críticas à tributação das subvenções	128
4.1 As subvenções são transferências patrimoniais?	128
4.2 A tributação das subvenções ofende ao princípio federativo ou à imunidade recíproca?	136
5 Conclusão	141
6 Referências	141

AS SUBVENÇÕES FISCAIS E A LEI 14.789/2023: SEUS ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS	145
<i>Edison Carlos Fernandes</i>	
<i>Marcelo Magalhães Peixoto</i>	
1 Introdução	145
2 Linhas gerais da Lei n. 14.789 e alguns pontos obscuros	146
2.1 Abrangência da nova lei sobre todas as subvenções governamentais	146
2.2 Aplicação às empresas que apurem lucro real	147
2.3 Concessão de crédito fiscal de subvenção para investimento	147
2.4 Subvenção para implantação ou expansão	148
3 Respostas às questões formuladas	149
 AS SUBVENÇÕES FISCAIS E A LEI N. 14.789/2023: SEUS ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS	 153
<i>Elidie Palma Bifano</i>	
<i>Rafael Palma Bifano</i>	
1 Introdução	153
2 Afinal o que se pode extrair das novas regras aplicáveis às subvenções, conforme a Lei n. 14.789/2023?	157
2.1 Subvenções e sua tributação pelo IRPJ e pela CSL	157
2.2 Subvenções e sua tributação pelo PIS e pela Cofins	160
2.3 Conclusão	162
3 O crédito fiscal da Lei n. 14.789/2023	162
4 Respostas às questões apresentadas	167
 AS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO NA LEI 14.789/2023	 173
<i>Fabiana Carsoni Fernandes</i>	
1 Introdução	173
2 A Lei n. 14.789	174
3 A subvenção para investimento: sua natureza jurídica	179
4 Conclusões	194
5 Referências	196

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO: QUESTÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS E CONTÁBEIS A PARTIR DA LEI N. 14.789/2023	199
<i>Heron Charneski</i>	
<i>Tiago Rios Coster</i>	
1 Introdução	199
2 Evolução legislativa e jurisprudencial	201
3 Compatibilidade entre a Lei n. 14.789/2023, a Constituição Federal e a jurisprudência	208
4 Apuração do crédito fiscal de IRPJ na Lei n. 14.789/2023 e intersecções contábeis	215
5 Conclusão	221
6 Referências	223
 DISTRIBUIÇÃO DA RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS E AS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO	 225
<i>Ian de Porto Alegre Muniz</i>	
<i>Eduardo Barboza Muniz</i>	
1 Introdução	225
2 Dos dois regimes tributários acerca das subvenções para investimento	228
3 Da distribuição de lucros pelo regime do art. 30 da Lei 12.973 (seguido do art. 16 da Lei 14.789/2023) e pelo art. 19, § 2º, do DL 1.598	233
4 Da decadência no caso de distribuição da reserva de incentivos fiscais oriunda de subvenção para investimentos	237
5 Conclusão	244
 SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO (LEI N. 14.789/2023) E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	 245
<i>Jeferson Teodorovicz</i>	
<i>Lucas Bevilacqua</i>	
<i>Michell Przepiorka</i>	
1 Introdução	245
2 Subvenções de custeio e subvenções de investimento a partir da Lei Complementar 160/2017 que alterou a redação da Lei 12.973/2014	246
3 Precedentes do Superior Tribunal de Justiça em matéria de subvenções para investimento	255

4 A exclusão dos recursos oriundos de subvenções para investimento na apuração do IRPJ lucro real e da CSLL é matéria constitucional?	260
5 Considerações finais	262
 AS SUBVENÇÕES FISCAIS E A LEI N. 14.789/2023: ANÁLISE DE ALGUNS ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS	265
<i>Jimir Doniak Jr.</i>	
 SUBVENÇÕES FISCAIS: DA CONFUSÃO TERMINOLÓGICA À GUERRA DE POLÍTICAS	281
<i>José Maria Arruda de Andrade</i>	
1 Introdução	281
2 Respostas às questões	290
 A LEI 14.789/2023 E A JURISPRUDÊNCIA DO STJ: INCOMPATIBILIDADES E SUAS CONSEQUÊNCIAS	295
<i>Luís Eduardo Schoueri</i>	
<i>Ricardo André Galendi Júnior</i>	
1 Introdução	295
2 A jurisprudência do STJ	296
2.1 O princípio federativo no EREsp 1.517.492/PR	297
2.2 A superveniência da LC 160/2017 e a manutenção do entendimento	299
2.3 O <i>distinguishing</i> no REsp n. 1.945.110/RS	301
2.3.1 O “efeito de recuperação”	303
2.3.1.1 O desenvolvimento do argumento no voto condutor	303
2.3.1.2 Crítica do argumento	304
2.3.2 “Grandezas negativas” e “grandezas positivas”	304
2.3.2.1 O desenvolvimento do argumento nos demais votos	305
2.3.2.2 Crítica do argumento	305
2.3.3 A possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS	307
2.4 Síntese	310
3 Os fundamentos da jurisprudência do STJ	311
3.1 Créditos presumidos: a solução ao conflito federativo pelo STJ	311
3.2 “Demais benefícios”: a qualificação da LC 160/2017 como lei complementar	313
4 O regime jurídico-tributário das subvenções na Lei 14.789/2023	316
5 Conclusões	319

A CONTABILIZAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS ANTES E DEPOIS DA LEI 14.789/2023, E OS PRINCIPAIS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DESSA MUDANÇA	321
<i>Marcelo de Lima Castro Diniz</i>	
<i>Pedro Anan Junior</i>	
<i>Betânia Silveira Bini Pereira</i>	
1 Introdução	321
2 Critérios de contabilização das receitas das subvenções para investimento – CPC 07 (R1)	323
2.1 Contabilização das subvenções – regras introdutórias – CPC 07 (R1)	323
2.2 Momento do reconhecimento da subvenção para investimento	325
2.3 Contabilização da receita de subvenção para investimento	326
2.4 Apresentação da subvenção para investimento nas demonstrações contábeis	329
2.5 Contabilização das subvenções para investimento decorrentes de incentivos fiscais de ICMS	330
2.6 Contabilização do crédito tributário da Lei 14.789/2023	331
3 Crédito presumido de ICMS x Lei 14.789/2023 – possibilidade de questionamento	333
4 Respostas às questões propostas	335
 OS DESAFIOS DO NOVO REGIME TRIBUTÁRIO DAS SUBVENÇÕES	 339
<i>Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic</i>	
1 Introdução	339
2 Aspectos contábeis das subvenções	340
3 Aspectos tributários: evolução legislativa e jurisprudencial	343
3.1 Fase 1: Parecer Normativo CST n. 112/1978	343
3.2 Fase 2: Lei n. 12.973/2014	345
3.3 Fase 3: Lei Complementar 160/2017	346
3.4 Fase 4: Lei n. 14.789/2023	354
4 Polêmicas no novo regime tributário das subvenções fiscais	356
5 Conclusões	361
6 Referências	363

OS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS E A LEI N. 14.789/2023	365
<i>Martha Leão</i>	
<i>João Alho Neto</i>	
1 Introdução	365
2 A evolução da legislação que trata sobre os reflexos fiscais das subvenções para investimento até a Lei Complementar n. 160/2017	367
3 O posicionamento do STJ nos julgamentos do EREsp n. 1.517.492 e do Tema n. 1.182	371
4 A análise da constitucionalidade da Lei n. 14.789/2023	377
5 Considerações finais	382
6 Referências	383
 AS SUBVENÇÕES NA LEI 14.789, DE 2023	 385
<i>Miguel Delgado Gutierrez</i>	
<i>Bruno Nogueira Rebouças</i>	
1 Introdução	385
2 Questões formuladas	388
3 Referências	414
 SUBVENÇÕES FISCAIS E A LEI 14.789/2023 – SEUS ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS	 415
<i>Natanael Martins</i>	
<i>Roberta Augusta Dib Mello</i>	
1 Introdução	415
2 A Lei n. 14.789/2023 e o incentivo das subvenções para investimento	420
3 A Lei n. 14.789/2023 e a Constituição Federal	424
4 Subvenções para investimento concedidas com prazo e sob condições	430
5 Os precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ)	432
6 Respostas às questões formuladas	437
7 Referências	439

A TRIBUTAÇÃO DAS “RECEITAS” DE SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS NA LEI 14.789/2023	441
<i>Paulo Ayres Barreto</i>	
<i>Paulo Arthur Cavalcante Koury</i>	
1 Introdução	441
2 A evolução normativa da matéria	442
2.1 Cenário original (Lei 4.506/1964 e DL 1.598/1977)	442
2.2 IFRS e o RTT (Leis 11.638/2007 e 11.941/2009)	443
2.3 Lei 12.973/2014	445
2.4 Lei Complementar 160/2017	445
3 A vacilante jurisprudência sobre a questão	446
4 O “crédito fiscal” da Lei 14.789/2023	450
5 Inconstitucionalidades do novo regime	452
6 Considerações finais	457
7 Referências	457
 A LEI N. 14.789/2023 E O NOVO REGIME DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO	459
<i>Ramon Tomazela Santos</i>	
1 Introdução	459
2 Aspectos gerais da Lei n. 14.789/2023	461
3 Respostas às questões formuladas pela comissão organizadora	467
 SUBVENÇÕES E CRÉDITO DA LEI N. 14.789	483
<i>Ricardo Mariz de Oliveira</i>	
1 Introdução	483
2 Respostas às questões propostas	497
 TRATAMENTO DAS SUBVENÇÕES PELA LEI N. 14.789/2023: ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS	501
<i>Rodrigo Maito da Silveira</i>	
<i>Antonio Carlos de Almeida Amendola</i>	
1 Evolução legislativa e jurisprudencial acerca da tributação das subvenções	501
2 Resposta às questões propostas	511
3 Referências	514

ANÁLISE DAS ILEGALIDADES QUE RECAEM SOBRE A NOVA DISCIPLINA APLICÁVEL ÀS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO	517
Rodrigo Schwartz Holanda	
Naiara Viana de Melo	
1 Considerações iniciais – contextualização sobre o histórico legislativo e jurisprudencial	517
2 Sistemática de exclusão das subvenções para investimento das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL – Lei n. 12.973/2014 e LC n. 160/2017	518
3 O contexto jurisprudencial das discussões	520
4 Considerações sobre a Lei n. 14.789/2023	525
4.1 Primeiro aspecto: sujeição dos créditos presumidos ao novo regime	529
4.2 Segundo aspecto: eficácia transcendente dos motivos determinantes – atribuição de efeitos vinculantes à <i>ratio decidendi</i>	530
4.3 Terceiro aspecto: conflito de competência entre as normas jurídicas – validade da norma	532
4.4 Quarto aspecto: não enquadramento dos benefícios fiscais de ICMS no conceito jurídico de receita	532
5 Referências	533
 A NOVA LEI DAS SUBVENÇÕES (LEI N. 14.789/2023) E O PACTO FEDERATIVO	535
Sergio André Rocha	
1 Introdução	535
2 Tributação das subvenções e autonomia federativa	538
3 Conclusão	544
 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS: SUBVENÇÕES CONCEDIDAS PELOS ENTES FEDERATIVOS E A LEI N. 14.789, DE 2023	547
Tatiana Midori Migiyama	
1 Introdução	547
2 Nova sistemática de tributação das subvenções e sua subjetividade	553
3 Nova sistemática de apuração dos Juros sobre Capital Próprio (JCP)	558
4 Litígios após a Lei n. 14.789, de 2023	562
5 Breves considerações	567
6 Referências	568

TRIBUTAÇÃO FEDERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS E O CAMINHO PARA O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	569
<i>Valter de Souza Lobato</i>	
<i>Rafael Caldeira Almeida</i>	
<i>Vinícius Andre de Oliveira Soares</i>	
1 Introdução	569
2 Desenrolar legislativo e judicial da matéria	570
2.1 Cenário anterior à Lei Complementar n. 160, de 2017	570
2.2 Lei Complementar n. 160, de 2017	571
2.3 EREsp n. 1.517.492	572
2.4 Tema 1.182 do Superior Tribunal de Justiça	574
2.5 Lei n. 14.789/2023	576
3 Apreciação crítica	577
3.1 O argumento da autonomia federativa	577
3.1.1 A matéria é constitucional	578
3.1.2 Extensão do argumento aos demais benefícios de ICMS	579
3.2 Confusão conceitual entre renúncia e receita	587
4 Conclusão: o caminho para o Supremo Tribunal Federal	589
5 Referências	590

TRIBUTAÇÃO FEDERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS E O CAMINHO PARA O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Valter de Souza Lobato

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Doutor e Mestre em Direito pela UFMG, Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT), Coordenador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG (LAFT/UFMG), Advogado e Consultor.

Rafael Caldeira Almeida

Graduado e pós-graduado em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos (FDMC), Advogado.

Vinícius Andre de Oliveira Soares

Graduando em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Presidente da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG (LAFT/UFMG), Pesquisador.

1 Introdução

Este trabalho estuda a possibilidade da tributação federal, a título de imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e de contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), dos benefícios 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).

Tem como objetivo central indicar o caminho possível para o Supremo Tribunal Federal, *a quem, como será sustentado, caberá analisar a matéria, constitucional que é*. Será visto que somente em um sentido bastante precário é que se pode dizer que o Superior Tribunal de Justiça, até o momento, resolveu a controvérsia.

Para tanto, será necessário analisar o desenrolar legislativo e judicial da matéria, o que será feito no item “2”, perpassando-se pelo cenário anterior e posterior à Lei Complementar n. 160/2017, pelos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.517.492/PR, pelo Tema n. 1.182 de Recursos Repetitivos e, por fim, pela Lei n. 14.789/2023.

Em seguida, no item “3”, todo o atual cenário legislativo e jurisprudencial será criticamente apreciado. Mais especificamente, será necessário voltar a atenção para a força autônoma que o precedente firmado nos EREsp n. 1.517.492/PR possui para excluir os créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; para como essa força deveria ter tido a sua extensão aos demais benefícios alusivos ao imposto reconhecida pelo Superior Tribunal quando da decisão do Tema n. 1.182 de Recursos Repetitivos; e para a confusão conceitual em que incorre a Lei n. 14.789/2023 ao tratar renúncias como se receitas fossem.

2 Desenrolar legislativo e judicial da matéria

2.1 Cenário anterior à Lei Complementar n. 160, de 2017

Data de 1977 (art. 38, § 2º, Decreto-lei n. 1.598) a previsão – ora revogada – de que as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não seriam computadas na determinação do lucro real. Para tanto, exigia-se que as subvenções (i) fossem registradas como reserva de capital e (ii) fossem feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Em 1978, o Parecer Normativo CST n. 112 cuidou de definir o que se poderia considerar subvenções de investimento. Estas teriam como características cumulativas e imprescindíveis para a sua conformação: (a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Em 2014, a Lei n. 12.973, replicando a previsão de 1977, estatuiu em seu art. 30 – também ora revogado – que as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público, não seriam computadas na determinação do lucro real, desde que fossem registradas em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n. 6.404/1976. A reserva de lucros somente podia ser utilizada para absorção de prejuízos e para aumento do capital social.

2.2 Lei Complementar n. 160, de 2017

Em 2017, sobreveio a Lei Complementar n. 160, que adicionou, ao já referido art. 30 da Lei n. 12.973/2014, os §§ 4º e 5º – também ora revogados. Aquele primeiro previu que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do *caput* do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, seriam considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos não previstos no artigo.

Vale dizer, tal dispositivo levou a cabo uma presunção absoluta, *juris et de jure*, de que todos os incentivos fiscais alusivos ao ICMS consistiam em subvenções de investimento, bastando que fossem registrados em reserva de lucros. Conjugado com a já referida previsão de que as subvenções para investimento não seriam computadas na determinação do lucro real, o dispositivo possuía o efeito prático de tornar prescindível a demonstração da concessão do incentivo como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos para que fosse afastada a sua tributação pelo IRPJ e pela CSLL (hipótese de não incidência natural).

Repare-se que é justamente por ter-se tornado dispensável, para fins de (não) tributação pelo IRPJ e pela CSLL, a demonstração de que o incentivo de ICMS tenha sido concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, que se passou a afirmar, para tais fins, a perda de qualquer relevância na distinção de subvenção para custeio e subvenção para investimento. Isto, claro, respeitando-se o regramento do art. 30, notadamente a necessidade de registro em reserva de lucros.

Para mais, o referido § 5º trouxe importante regra sobre o alcance temporal da equiparação de incentivos de ICMS a subvenções para investimento.

Rezava o dispositivo que o disposto no § 4º do artigo aplicava-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. Vale dizer, a lei retroagia para alcançar aqueles casos não contemplados pela proteção da coisa julgada.

Por fim, vale a menção ao art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017, que dispunha que os dois parágrafos anteriormente comentados se aplicavam, inclusive, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS que, instituídos anteriormente ao advento da referida Lei Complementar, tenham inobservado o art. 155, § 2º, XII, “g” (leia-se: a necessidade de deliberação dos Estados e do Distrito Federal no âmbito do Confaz).

2.3 EREsp n. 1.517.492

Em 2017, o Superior Tribunal de Justiça julgou os Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.517.492/PR. Na oportunidade, controvertia-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Os embargos foram interpostos pela Fazenda Nacional contra acórdão proferido pela Primeira Turma do Tribunal¹, assim ementado:

RECURSO FUNDADO NO NOVO CPC/15. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DA 1ª TURMA.

1. A Primeira Turma desta Corte, firmou entendimento no sentido da não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porquanto referidos créditos foram renunciados pelo Estado em favor do contribuinte como instrumento de política de desenvolvimento econômico daquela Unidade da Federação, devendo sobre eles ser reconhecida a imunidade do art. 150, VI, a, da CF. Precedentes: AgRg no REsp 1227519/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/03/2015, *DJe* 07/04/2015 e AgRg no REsp 1461415/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/10/2015, *DJe* 26/10/2015.

2. Agravo interno a que se nega provimento.

1. STJ, AgInt no REsp 1.517.492/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 06.10.2016, *DJe* 20.10.2016.

Para a Fazenda, o acórdão embargado encontrava-se em dissenso com o que já havia decidido a Segunda Turma do Tribunal da Cidadania²:

TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. LEGALIDADE DA INCLUSÃO.

1. Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança que busca obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente da inclusão do crédito presumido do ICMS nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL e das contribuições ao PIS e COFINS (fl. 263, e-STJ).

2. Consoante a jurisprudência do STJ, o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (AgRg no REsp 1.448.693/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, *DJe* 12/8/2014; EDcl no REsp 1.349.837/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, *DJe* 2/5/2013).

3. Agravo Interno não provido.

Vê-se que o entendimento da Segunda Turma se firmou no sentido de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL. Por outro lado, o acórdão embargado considerava que o estímulo outorgado constituía incentivo fiscal, cujos valores auferidos não poderiam se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

Sagrou-se vencedor o posicionamento encabeçado pela Min. Regina Helena Costa, relatora para lavra do acórdão, que entendeu pela exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Como razão de decidir, reconheceu-se que a concessão de incentivo pelos Estados configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. E, a aceitar-se que tais créditos presumidos configuram lucro, atraindo tributação pelo IRPJ e pela CSLL, ter-

2. STJ, AgInt no REsp 1.603.082/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 22.09.2016, *DJe* 11.10.2016.

-se-ia interferência indevida da União na política dos Estados, em afronta ao princípio federativo.

2.4 Tema 1.182 do Superior Tribunal de Justiça

A análise levada a cabo pelo Superior Tribunal no bojo dos EREsp n. 1.517.492/PR limitou-se aos créditos presumidos de ICMS, não contemplando os demais benefícios alusivos ao imposto, ao menos não expressamente. Portanto, a questão da extensão da força do julgado aos demais benefícios fiscais alusivos ao ICMS seguiu sendo discutida no Tribunal, com a Primeira e a Segunda Turmas manifestando entendimentos em sentido oposto.

Para a Primeira Turma, a força daqueles EREsp seria apta a conduzir à exclusão de todos os benefícios fiscais alusivos ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

Nesse cenário, considerar o valor advindo da postergação do pagamento de ICMS, com redução de encargos (atualização monetária; e parcela dos juros aplicáveis) como lucro sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou ao produtor de bebidas.

Neste passo, exsurge com clareza que a *ratio decidendi* verificada nos precedentes concernentes ao crédito presumido de ICMS na base de cálculo das exações em tela, reconhecido incentivo fiscal, revela-se apropriada para o deslinde da presente controvérsia, na qual está em análise, de igual forma, no contexto federativo, outro incentivo fiscal, também ancorado na sistemática de tributação do ICMS³.

De outra sorte, para a Segunda Turma do Tribunal, o entendimento exarado nos EREsp n. 1.517.492/PR não alcançaria os demais benefícios de ICMS, que poderiam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL somente se atendidos os requisitos legais:

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

3. STJ, REsp n. 1.222.547/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, j. 08.03.2022.

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 no 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 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 federativos⁴.

O dissenso jurisprudencial veio a legitimar a análise do Tribunal em sede de recursos repetitivos (Tema n. 1.182), quando se propôs a analisar a possibilidade de exclusão dos demais benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O Tribunal firmou a seguinte tese:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no EREsp 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

4. STJ, REsp n. 1.968.755/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 05.04.2022.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Vê-se que a Corte reconheceu a não extensão da força do decidido nos EREsp n. 1.517.492/PR aos demais benefícios fiscais alusivos ao ICMS, que, portanto, seguiam tendo que observar o regramento legal para que pudessem não se sujeitar à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, mas também com isso acabou por ratificar o entendimento então firmado de que o crédito presumido do ICMS não poderia se submeter à tributação questionada.

2.5 Lei n. 14.789/2023

A Lei n. 14.789, de 29 de dezembro de 2023, que está produzindo efeitos desde 1º de janeiro de 2024, dispõe sobre o crédito fiscal decorrente de subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico. O diploma revogou (i) dispositivos do Decreto-lei n. 1.598/1977 e o art. 30 da Lei n. 12.973/2014, além de (ii) dispositivos das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003. Como resultado, as subvenções para investimento passaram a ser tributáveis, respectivamente, por (i) IRPJ e CSLL e (ii) PIS e Cofins.

Tratando-se especificamente de IRPJ (tendo a lei mantido silêncio quanto à CSLL), a pessoa jurídica poderá apurar crédito fiscal de subvenção para investimento, que corresponderá ao produto das receitas de subvenção e da alíquota de 25% relativa ao imposto (art. 6º). Requer-se, para tanto, que esteja a pessoa jurídica habilitada pela Secretaria Especial da RFB, nos termos dos arts. 3º a 5º. Apurado o crédito, este poderá ser utilizado para compensação

com débitos próprios, vincendos ou vencidos, relativos a tributos administrados pela referida Secretaria, ou, ainda, ressarcido em dinheiro (art. 9º).

Para mais, a Lei n. 14.789/2023 prevê que serão objeto de transação tributária especial os débitos tributários, inscritos ou não em dívida ativa da União, apurados em virtude de exclusões em desacordo com os ora revogados requisitos do art. 30 da Lei n. 12.973/2014. Tratando-se de débitos tributários não lançados, poderão estes ser objeto de autorregularização específica pelo contribuinte antes do lançamento.

3 Apreciação crítica

3.1 O argumento da autonomia federativa

Como já se pôde entrever, a razão de decidir dos EREsp n. 1.517.492/PR pautou-se pelo que estes autores, em outra oportunidade, chamaram de *argumento da autonomia federativa*⁵.

A fundamentação deixa claro que, como é óbvio e como não poderia ser diferente, “não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro”. Ocorre que a tributação dos créditos presumidos de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL *escapa dos limites do legítimo exercício da competência* da União. Isto na medida em que “o juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação”, sendo que, no caso, a tributação federal dos créditos presumidos de ICMS representaria interferência indevida da União na política fiscal dos Estados, como visto.

Isto que acabou de se afirmar pode ser depreendido de uma simples leitura atenta do acórdão daqueles EREsp, sem que se “coloque palavras na boca” do Tribunal. Mas deve-se reparar: o correto é dizer que se trata de *imunidade implícita*, decorrente de princípios do sistema constitucional tributário, notadamente do princípio federativo. Isto parece explicar melhor o fundamento de que “o juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há

5. LOBATO, V. S.; SOARES, V. A. O.; FONSECA, P. H. E. O tratamento jurídico-contábil das subvenções fiscais e a centralidade do argumento da autonomia federativa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis*. São Paulo: MP Editora, 2023. p. 849-874.

de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação”, de que se utilizou a Min. Regina Helena Costa.

De uma forma ou de outra, não deixa de ser verdade que *falta à União competência para tributar créditos presumidos de ICMS a título de IRPJ e CSLL*. Donde os EREsp n. 1.517.492/PR possuem o que se pode chamar de uma *força autônoma para excluir, ao menos os créditos presumidos de ICMS, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*. Isto é, para que se conclua por tal exclusão, desnecessário afiguravam-se os requisitos do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 (tanto isto é verdade que tais requisitos sequer receberam menção no acórdão).

3.1.1 A matéria é constitucional

Inserindo-se a matéria no plano da competência constitucional, como visto, segue-se consequência da maior relevância: *a matéria é de índole constitucional, de forma que merece e sempre mereceu apreciação do Supremo Tribunal Federal*, como já haviam anotado estes autores⁶.

Não deixa de ser verdade que os fundamentos utilizados pelo Superior Tribunal de Justiça nos EREsp n. 1.517.492/PR são corretos, pelo que se pode dizer que o Tribunal aplicou corretamente o *direito substantivo*. Contudo, esses mesmos fundamentos não conseguem esconder sua feição inequivocamente constitucional, servindo para corroborar: o Tribunal decidiu fora de sua competência, tendo sido aplicado erroneamente o *direito adjetivo* de que fala Kelsen⁷.

Equivocado, portanto, o reconhecimento pela Corte Suprema de que “a controvérsia relativa à inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL não possui repercussão geral, tendo em vista sua natureza infraconstitucional”⁸.

O equívoco mostra-se ainda maior quando se constata que o Pretório Excelso, ao deixar de assumir sua competência sobre tal questão, já havia

6. LOBATO, V. S.; SOARES, V. A. O.; FONSECA, P. H. E. O tratamento jurídico-contábil das subvenções fiscais e a centralidade do argumento da autonomia federativa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis*. São Paulo: MP Editora, 2023. p. 849-874.

7. Kelsen, Hans. *General Theory of Law and State*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1949, pp. 144 e ss.

8. STF, Repercussão Geral (Tema 957) no Recurso Extraordinário 1.052.277/SC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 18.08.2017, DJe 29.08.2017.

reputado constitucional a seguinte: “Possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal”⁹.

Ora, tanto lá como aqui discutem-se as possibilidades legítimas de exercício da competência tributária em face de materialidades constitucionalmente indicadas (respectivamente, “renda e proventos de qualquer natureza” e “receita ou faturamento”) e de demais limitações constitucionais ao poder de tributar. Para ambas, valem considerações pertinentes ao princípio federativo, vez que se cogita de interferência da União na política fiscal dos Estados, e, portanto, em sua própria autonomia federativa. Enfim, nada parece haver que autorize distinguir a natureza de ambas as matérias – se constitucional ou infraconstitucional – e, se há, isto deveria ao menos ter sido explicitado pela Eg. Corte.

Enfim, legitimada está a análise da matéria pelo Supremo Tribunal Federal – não apenas a questão da inclusão, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos créditos presumidos de ICMS, mas igualmente dos demais benefícios alusivos ao imposto. Isto porque os fundamentos *constitucionais* que a decisão do Tribunal da Cidadania – ainda que fora de sua competência – ajudou a revelar, estendem-se a todo e qualquer benefício fiscal de ICMS, como será demonstrado a seguir.

3.1.2 Extensão do argumento aos demais benefícios de ICMS

Independentemente da índole da matéria, se constitucional ou infraconstitucional, o fato é que, após a decisão dos EREsp 1.517.492, questão intrincada que se colocou foi a de saber quanto à possibilidade de extensão da força do precedente ali firmado – que expressamente se limitou a contemplar apenas os créditos presumidos de ICMS – aos demais benefícios fiscais alusivos ao imposto. Como visto, posteriormente, em sede do Tema n. 1182 de Recursos Repetitivos, o Tribunal posicionou-se pela impossibilidade de tal extensão.

Desde logo, o seguinte: pode ser útil pensar em um cenário hipotético em que a afronta ao pacto federativo ocasionada pela tributação federal de benefícios de ICMS – reconhecida nos EREsp n. 1.517.492/PR – simplesmente não

9. STF, Repercussão Geral (Tema 843) no Recurso Extraordinário 835.818/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 27.08.2015, *DJe* 22.09.2015.

existisse. Neste cenário imaginário, o ponto “2” da tese firmada pelo Tribunal seria absolutamente correto. Neste ponto, a tese nada mais faria do que respeitar aquela equiparação feita pelo legislador complementar entre benefícios fiscais de ICMS e subvenções de investimento. Vale recordar este ponto da tese:

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Ainda nesse cenário hipotético, igualmente correto estaria o ponto “3” da tese. Isto porque, ainda que o legislador complementar, ao adicionar os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014, tenha equiparado benefícios de ICMS a subvenções de investimento, ele não revogou o § 2º, que expressamente prevê que mesmo as subvenções de investimento serão tributadas caso seja dada destinação diversa daquela prevista no *caput*¹⁰. Vale recordar:

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Acontece que esse cenário é meramente hipotético: a tributação federal de benefícios de ICMS ocasiona afronta ao pacto federativo, o que foi corretamente reconhecido no julgamento dos EREsp n. 1.517.492/PR. Posteriormente,

10. “Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I – absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II – aumento do capital social.”

o Superior Tribunal de Justiça veio a interpretar equivocadamente esse seu próprio entendimento, em sede do Tema de Recursos Repetitivos n. 1.182: a tese firmada, ao reconhecer a impossibilidade de extensão da força daqueles EREsp aos demais benefícios de ICMS, não conferiu a interpretação correta à questão, como logo será demonstrado.

Portanto, “por arrastamento”, os pontos “2” e “3” da tese também se mostram equivocados ou, se não equivocados, inúteis, vez que os requisitos legais deveriam ter perdido qualquer relevância para se excluir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, todo e qualquer benefício fiscal alusivo ao ICMS.

Pergunta-se: onde está o equívoco cometido pelo Tribunal? Ora, a fundamentação da decisão no Tema n. 1.182 pautou-se pela distinção entre os benefícios fiscais de ICMS conforme a sua concessão represente ou não efetivo dispêndio de valores pelo Fisco estadual. Para o Tribunal, diferentemente do que sucede com o crédito presumido (“benefício positivo”), a concessão dos demais benefícios de ICMS (“benefícios negativos”) ocasiona o chamado “efeito recuperação”: o que se deixa de arrecadar em determinada etapa da produção não gera direito a crédito e, assim, é logo recuperado na etapa seguinte – o que se daria em razão da adoção, pelo próprio texto constitucional, do método “imposto sobre imposto” em detrimento do “base sobre base” para apuração do crédito¹¹.

O montante de tributo chegado até o final da cadeia, então, não seria reduzido, ou de qualquer forma influenciado, pela concessão do benefício, de forma que não haveria falar em repercussão nos cofres estaduais. Apenas a incidência é que seria diferida, não havendo que se falar em receita e, portanto, no que se excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O argumento não procede. Procedesse, não faria qualquer sentido a Lei de Responsabilidade Fiscal, pelo menos no tocante a benefícios de ICMS, prever que “a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de *estimativa do impacto orçamentário-financeiro* no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes” (art. 14, *caput*), sendo que “a renúncia compreende [...] concessão de *isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo* que implique redução discriminada de tributos

11. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 420-421.

terpreto de maneira equivocada os fundamentos esposados nos EREsp n. 1.517.492/PR: teve o seu escopo limitado à suposta distinção entre benefícios fiscais positivos e negativos, deixando de voltar a atenção para a razão central de decidir naqueles EREsp.

Recorde-se: naquela oportunidade, entendeu-se que, se a União tributa benefício concedido por Estado, o faz excedendo a sua competência constitucional, vez que interfere na política fiscal estadual, que é legítima, sendo que a competência tributária somente se legitima (leia-se: somente existe) caso exercida em atenção aos objetivos da federação. Como já observado, o melhor é entender que se trata de imunidade implícita – decorrente do próprio federalismo plasmado na Constituição de 1988, na medida em que consiste em “corolário lógico da descentralização dinâmica” que os ordenamentos parciais (da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios) não interferiram uns nos outros, como anotou BALEEIRO¹⁴.

Pelo menos a princípio, qualquer relativização da autonomia política dos entes da federação é inadmitida. Aqui, não é preciso sequer se cogitar especificamente da matéria tributária, vez que se trata, como visto, de corolário do próprio princípio federativo – razão de decidir central que informou a decisão nos EREsp n. 1.517.492/PR. É assim que relativizações da autonomia política dos entes *somente se legitimam caso feitas em observância ao chamado princípio da subsidiariedade* – justificador da própria adoção do modelo federativo pelo constituinte¹⁵ –, que exige que a intervenção se dê na “estrita medida do necessário”. Deve-se ter em conta que o princípio da subsidiariedade foi expressamente tido em conta na decisão daqueles EREsp, após o que não deixou de ser reconhecida a indevida interferência da União na ordem estadual:

No caso concreto, verifica-se, de fato, interferência na política fiscal adotada pelo Estado-membro mediante o exercício de competência federal. Examinada a questão sob valores ético-constitucionais da Federação, limitadores do próprio exercício dessa competência, como também pelo

14. BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. i. [recurso eletrônico].

15. DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O princípio federativo e a igualdade: uma perspectiva crítica para o sistema jurídico brasileiro a partir da análise do modelo alemão. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). *Estado federal e guerra fiscal no direito comparado*. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 472.

princípio da subsidiariedade, fator de salvaguarda da autonomia dos entes federados perante a atividade tributante federal, constata-se que a concorrência desses elementos, adiante sopesados, é capaz de inibir a pretensão de incidência tributária defendida pela União.

[...]

Naturalmente, não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com a subsidiariedade, “um princípio de bom senso”, no dizer do professor André Franco Montoro (*Federalismo e o fortalecimento do poder local no Brasil e na Alemanha*. Coleção Debates da Fundação Konrad Adenauer: Rio de Janeiro, 2002. p. 59), que reveste e protege a autonomia dos Estados-membros.

No caso, a interferência federal na ordem estatal deu-se mediante a tributação, a título de IRPJ e de CSLL, de benefícios legitimamente concedidos pelo Estado. Resta saber (i) de que interferência se trata e (ii) se essa interferência é também verificada quando da tributação federal dos demais tipos de benefícios fiscais relativos ao ICMS, caso em que será forçoso reconhecer-lhes a extensão da força dos EREsp n. 1.517.492/PR.

Ora, como expressamente reconhecido naqueles EREsp, a interferência dá-se na própria política fiscal do Estado, na medida em que a União, por via oblíqua (leia-se: pela via da tributação), retira o benefício por ele legitimamente concedido, isto é, prejudica-o, esvaziando-o em seu propósito, eliminando, ainda que parcialmente, os efeitos visados pela sua concessão. Quando o Estado concede benefício fiscal de ICMS, o faz numa tentativa de atrair empresas para o seu território, ao oferecer ao contribuinte mais um elemento – neste caso, um elemento atrativo – para ter em conta no seu plano de negócios, e assim acabar levando os seus negócios para o Estado concedente do benefício em detrimento de outro (o que é perfeitamente possível e legítimo, desde que observado o art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição):

Realmente, o contribuinte, ao optar por um Estado em detrimento de outro, faz uma análise e um plano de negócios, onde considera todas as vantagens e também as desvantagens de cada região, como a infraestrutura logística, portos, estradas, presença de mão de obra especializada,

segurança pública, proximidade da cadeia de fornecedores de insumos e também dos grandes centros de consumo de seus produtos. O benefício fiscal compõe essa conta e, não raro, tem por finalidade essencial justamente contrabalancear/compensar eventuais desvantagens e/ou maiores custos de operação da empresa na região escolhida.

Sendo assim, sejam quais forem os tipos de benefícios fiscais, estes não constituem renda ou acréscimo patrimonial do contribuinte beneficiado, nem tampouco lucro, já que os mesmos são estabelecidos como pressuposto da decisão empresarial, provocada e estimulada pelos próprios governos dos estados da federação, dentro de sua competência constitucional, havendo, assim, confiança e a justa expectativa no efetivo aproveitamento da integralidade dos efeitos financeiros dos benefícios fiscais firmados, pelas empresas que pactuam tais acordos e tomam com base neles as suas decisões de alocação de investimento, amparadas na garantia constitucional da segurança jurídica e da confiabilidade e credibilidade esperadas e ínsitas aos acordos com governos¹⁶.

Já se começa a notar que o escopo um tanto limitado da análise conduzida no Tema n. 1.182 de Recursos Repetitivos ignorou o que consistiu na razão de decidir central nos EREsp n. 1.517.492/PR. Carece de maior relevância que o benefício fiscal concedido tenha repercutido ou não nos cofres do Estado concedente – e, mesmo que não fosse por isso, já foi constatado na prática que mesmo os “benefícios negativos” têm repercutido.

Levar a análise ao extremo pode ajudar na elucidação do argumento. Pense-se no caso do parcelamento de débitos fiscais relativos ao ICMS, *benefício fiscal em acepção tão somente ampla* de que fala o art. 10 da Lei Complementar n. 24/1975. Trata-se de benefício fiscal em *acepção ampla*, vez que consiste em disposição que tem “o objetivo de favorecer e estimular atividades privadas consentâneas ao interesse público” utilizando-se do meio da tributação¹⁷. Não se trata, porém, de benefício fiscal em *acepção estrita*, porque sequer reduz

16. ANDRADE, Périson. Lei das subvenções e inconstitucionalidades: nova tentativa de tributação federal dos benefícios fiscais estaduais. *Contábeis*. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/artigos/64088/lei-das-subvencoes-e-inconstitucionalidades-nova-tentativa-de-tributacao-federal-dos-beneficios-fiscais-estaduais/>. Acesso em: 28 mar. 2024.

17. CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2012. 271 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 110.

“a carga fiscal, mediante alteração da obrigação principal, a fim de favorecer atividades privadas consentâneas ao interesse público”¹⁸.

Ora, se tal parcelamento consiste em benefício fiscal em acepção tão somente ampla, ele inegavelmente, da ótica do contribuinte, *não alivia a carga fiscal* e, da ótica do Estado, *não representa renúncia* e, portanto, dispêndio de recursos. Repare-se que aqui sequer é necessário cogitar do efeito recuperação, daí a utilidade do “exagero” na argumentação: transcende-se o plano limitado da análise conduzida no Tema n. 1.182 para poder-se constatar que a decisão segue sendo problemática em face dos fundamentos esposados no EREsp n. 1.517.492/PR.

Não é porque o parcelamento em comento não alivia a carga tributária/não repercute nos cofres estaduais que ele deixa de *favorecer atividades privadas consentâneas ao interesse público por meio da tributação*. A possibilidade de pagamento do tributo em parcelas não deixa de mostrar-se um atrativo para o contribuinte, ao possibilitá-lo um manejo mais estratégico dos seus recursos e a otimização do seu fluxo de caixa. A depender de sazonalidades ou de problemas na saúde financeira da empresa, a possibilidade de parcelamento pode até mesmo significar a própria viabilidade de sua existência.

Fica claro como a concessão de benefícios fiscais, mesmo aqueles que inegavelmente sequer aliviam a carga tributária/repercutem nos cofres estaduais, consiste em um elemento a mais para o contribuinte ter em conta no seu planejamento negocial, e, assim, “deixar-se levar” pela tentativa (leia-se: pela política fiscal legítima) do Estado de atrair empresas para o seu território.

Ao tributar benefícios fiscais de ICMS, quaisquer que sejam eles, a União anula, ainda que parcialmente, a possibilidade de o Estado alcançar os efeitos visados pela concessão do benefício. Com o perdão da metáfora, o que acontece é que, de um lado, o Estado coloca na balança do contribuinte um elemento atraente; de outro, a União coloca um repelente, prejudicando as chances de sucesso da política que o Estado, no exercício de sua competência tributária e, portanto, de sua autonomia federativa, implementou ou tentou implementar.

Sendo assim, a União vai além dos limites de sua competência, na medida em que esbarra em imunidade implícita, decorrente do princípio federativo, que predica, nas palavras da Min. Regina Helena Costa, que “o juízo de vali-

18. CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2012. 271 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 110.

dade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação”. *Donde a interpretação dos fundamentos do EREsp 1.517.492/PR deve ser ampla, e assim também o alcance do precedente ali firmado.*

Porém, não tendo se dado nesse sentido a decisão no bojo do Tema n. 1.182, aos contribuintes restou a opção de se beneficiarem da exclusão dos benefícios fiscais de ICMS diversos do crédito presumido por força das já comentadas disposições legais e em seus termos. Mas não por muito tempo. Como visto, tais disposições foram revogadas, sujeitando-se os benefícios de ICMS à tributação não só pelo IRPJ e pela CSLL, mas também pela contribuição para o PIS e pela Cofins. Tal alteração legislativa será avaliada a seguir.

3.2 Confusão conceitual entre renúncia e receita

De saída, é de se registrar que, inserindo-se a matéria no plano da competência constitucional, como já visto, qualquer lei que venha sobre ela dispor deve revestir-se da roupagem da lei complementar, em face da reserva constitucional encerrada no art. 146, I (“cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”).

Tudo bem que não se cogita de dois Entes conflitando os seus entendimentos acerca de quem detém a competência para tributar determinada materialidade (cogita-se da competência federal, para tributação pelo IRPJ e pela CSLL, e de nenhuma outra). Mas segue sendo verdade que estão em jogo os próprios limites da competência federal para tributação da renda, em face do já anotado recorte da competência constitucional ocasionado por norma imunitória implícita, decorrente do princípio federativo.

O mais acertado é entender-se que a lei complementar viria para aclarar os conceitos constitucionais da competência, seus limites, por meio do processo de especificação conceitual¹⁹, tal como sucede com qualquer dos chamados “conflitos de competência”. Daqui que a reserva constitucional contida no art. 146, I, é de ser também observada para qualquer disposição legal acerca da (não) tributação federal de benefícios estaduais. *Não o foi quando da edição da*

19. ÁVILA, Humberto Bergmann. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 41.

Lei n. 14.789/2023, pelo que já aqui se pode constatar a inconstitucionalidade do referido diploma – neste ponto, inconstitucionalidade formal.

Não só formal é a inconstitucionalidade da Lei n. 14.789/2023. O diploma incorre em confusão conceitual entre renúncia e receita, tratando aquela como se esta fosse. O problema seria menor caso não estivesse, em meio à confusão, comprometido o próprio conceito jurídico de renda para fins de tributação. Mas está. E o conceito de renda, como qualquer outro de que se vale o constituinte para outorgar competências tributárias, é pertencente ao altiplano constitucional.

O vício material de inconstitucionalidade do diploma foi objeto da análise aguda de SCAFF, que não deixou de ter em conta as implicações contábeis da concessão de benefícios fiscais (que, por mais que possam acenar para a verificação de receita, nem por isso devem gerar efeitos jurídicos no mesmo sentido):

Trata-se de algo absolutamente incompreensível à luz do direito tributário: criou-se uma ficção jurídica de receita, a partir de uma renúncia fiscal, obrigando as empresas a pagar tributo como se tivesse entrado dinheiro no caixa, mas, na verdade, esse dinheiro não entrou. É uma ficção, um dinheiro *fake*, de mentirinha, que se supõe tenha ingressado no caixa, mas não entrou, porém, mesmo assim, devem pagar tributo. Isso não é real, é surreal.

Sei dos pronunciamentos contábeis (CPC 00-R2 e CPC 47), mencionados por Daniel Prochalski, mas nem tudo que é contábil gera efeitos jurídicos no mesmo sentido, como ele bem aponta. Para analisar essa matéria seria necessário iniciar tratando do conceito jurídico de receita para fins de tributação, mas isso aborreceria o caro leitor ou leitora, que, desde logo, deve estar atardecido com o malabarismo jurídico que esta nova norma criou. A situação é tão surreal que nem me atrevo a apontar quantos artigos da Constituição estão sendo violados apenas em razão desse fato²⁰.

Tratando-se de benefícios de ICMS diversos de crédito presumido (os chamados pelo Superior Tribunal de “benefícios negativos”) é fácil constatar que não há ingresso no caixa do contribuinte. Trata-se, afinal, de exonera-

20. SCAFF, Fernando Facury. Subvenções para investimento recebem tratamento surreal na Lei 14.789/23. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-fev-05/subvencoes-para-investimento-recebem-tratamento-surreal-na-lei-14-789-23/>. Acesso em: 28 mar. 2024.

ções e, quando não, de benefícios fiscais em sentido tão somente amplo, que sequer alteram o critério quantitativo do comando da norma de incidência. Por outro lado, tratando-se de crédito presumido de ICMS, segue sendo verdade que não há ingresso algum (carecendo de qualquer sentido lógico a denominação “benefício positivo”).

Didaticamente: quando o Estado concede crédito presumido de ICMS, o que ele faz é entregar na mão do contribuinte uma espécie de “moeda” que o próprio Fisco estadual aceitará como forma de o contribuinte adimplir o seu débito de ICMS. Vendo-se essa manobra “de fora” (em última análise), o que se percebe é que o Estado renuncia àquilo que, não fosse o benefício concedido, poderia ver entrando em seus cofres. Em momento algum dinheiro entra no caixa do contribuinte, a não ser o “dinheiro de mentirinha” de que falou SCAFF²¹, em tom de crítica. *Segue-se que a Lei n. 14.789/2023 ostenta também inconstitucionalidade material, por afronta notadamente ao art. 153, III, vale dizer, ao conceito constitucional de renda.*

4 Conclusão: o caminho para o Supremo Tribunal Federal

Por tudo quanto se expôs, pode-se dizer que o conteúdo da decisão do Excelso Pretório – a quem verdadeiramente cabe analisar a matéria – deverá (i) corroborar o entendimento firmado nos EREsp n. 1.517.492/PR, mas estendê-lo, diferentemente do que se passou no julgamento do Tema n. 1.182 de Recursos Repetitivos, a todos os demais benefícios fiscais alusivos ao ICMS, e (ii) reconhecer a inconstitucionalidade da Lei n. 14.789/2023.

Sendo este o conteúdo devido da apreciação pelo Supremo Tribunal, cumpre anotar alguns entendimentos do próprio Tribunal, lembrados por ANDRADE²², que sinalizam que a decisão irá se dar nesse sentido, se mantida a coerência:

21. SCAFF, Fernando Facury. Subvenções para investimento recebem tratamento surreal na Lei 14.789/23. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-fev-05/subvencoes-para-investimento-recebem-tratamento-surreal-na-lei-14-789-23/>. Acesso em: 28 mar. 2024.

22. ANDRADE, Périssom. Lei das subvenções e inconstitucionalidades: nova tentativa de tributação federal dos benefícios fiscais estaduais. *Contábeis*. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/artigos/64088/lei-das-subvencoes-e-inconstitucionalidades-nova-tentativa-de-tributacao-federal-dos-beneficios-fiscais-estaduais/>. Acesso em: 28 mar. 2024.

- (I) o decidido no Tema n. 69 de RG (“tese do século”), quando a Corte reconheceu que o total do ICMS destacado em nota não constitui renda tributável das empresas;
- (II) o decidido no Tema n. 504 de RG, quando a Corte afastou a tributação federal a título de PIS/Cofins de créditos presumidos concedidos pela própria União, no caso, relativos ao IPI;
- (III) o decidido no Tema n. 322 de RG, quando a Corte reconheceu o direito a crédito de IPI mesmo quando da aquisição de insumos isentos, a fim de assegurar a efetividade do benefício concedido;
- (IV) o decidido na ADI n. 4.623, quando a Corte negou validade constitucional à retaliação tributária como meio de combate a benefício fiscal concedido unilateralmente por Estado, *i.e.*, em desacordo com o art. 155, § 2º, XII, “g”.

Com este trabalho, espera-se ter demonstrado que a questão da tributação federal de benefícios fiscais relativos ao ICMS é de cariz constitucional, merecendo agora, como sempre mereceu, a apreciação da Suprema Corte. Sem dúvidas, a discussão no Superior Tribunal de Justiça ajudou a revelar os corretos fundamentos da impossibilidade de tal exação, mas ocorre que tais fundamentos são inegavelmente constitucionais. O Tribunal decidiu fora de sua competência, de forma que somente em um sentido muito precário é que se pode dizer que a matéria está por ora resolvida.

5 Referências

- ANDRADE, Périssom. Lei das subvenções e inconstitucionalidades: nova tentativa de tributação federal dos benefícios fiscais estaduais. *Contábeis*. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/artigos/64088/lei-das-subvencoes-e-inconstitucionalidades-nova-tentativa-de-tributacao-federal-dos-beneficios-fiscais-estaduais/>. Acesso em: 28 mar. 2024.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. i. [recurso eletrônico].
- CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2012. 271 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

- DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O princípio federativo e a igualdade: uma perspectiva crítica para o sistema jurídico brasileiro a partir da análise do modelo alemão. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). *Estado federal e guerra fiscal no direito comparado*. Belo Horizonte: Arraes, 2015.
- FRANCISCO, Marcelo Guimarães. Reflexões sobre a decisão do STJ no Tema 1.182 - IRPJ/CSLL sobre benefícios de ICMS distintos de crédito presumido. *LinkedIn*. Disponível em: <https://www.linkedin.com/pulse/reflex%C3%B5es-sobre-decis%C3%A3o-do-stj-tema-1182-irpjcsll-marcelo/?originalSubdomain=pt>. Acesso em: 28 mar. 2024.
- KELSEN, Hans. *General Theory of Law and State*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1949.
- LOBATO, V. S.; SOARES, V. A. O.; FONSECA, P. H. E. O tratamento jurídico-contábil das subvenções fiscais e a centralidade do argumento da autonomia federativa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis*. São Paulo: MP Editora, 2023. p. 849-874.
- SCAFF, Fernando Facury. Subvenções para investimento recebem tratamento surreal na Lei 14.789/23. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-fev-05/subvencoes-para-investimento-recebem-tratamento-surreal-na-lei-14-789-23/>. Acesso em: 28 mar. 2024.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.