

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.

ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado” (art. 14, § 1º)¹².

Não é só uma questão de lógica jurídica. Antes, a improcedência do argumento é também percebida na prática, quando se analisa a Lei de Diretrizes Orçamentárias de alguns Estados, como a de São Paulo e a de Santa Catarina, como muito bem lembrou FRANCISCO¹³:

Lei de Diretrizes Orçamentárias 2023 *Governo do Estado de São Paulo*

GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA - ICMS
PREVISÃO PARA O EXERCÍCIO DE 2023

R\$ milhões

TRIBUTO	MODALIDADE	SETORES/PROGRAMAS/BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA ⁽¹⁾			COMPENSAÇÃO
			2023	2024	2025	
ICMS	Isenção	Ampliação dos benefícios previstos nos artigos 14, 92, 94, 154 e 173 do Anexo I do RICMS com inclusão de medicamentos e equipamentos e insumos hospitalares para internação de Convênios do Confaz	691,79	733,85	778,47	Impactos a serem considerados na estimativa de receita da lei orçamentária de 2023, nos termos do inciso I do art. 18 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)
		Artigo 175 do Anexo I (estudo ecológico), introduzido pelo Decreto nº 66.387/2021 ⁽²⁾	3,76	3,99	4,23	

Lei de Diretrizes Orçamentárias 2023 *Governo do Estado de São Paulo*

TRIBUTO	MODALIDADE	SETORES/PROGRAMAS/BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA ⁽¹⁾			COMPENSAÇÃO
			2023	2024	2025	
ICMS	Redução de Base de Cálculo	Artigo 77 do Anexo II do RICMS (Insumos Agropecuários - Adulterios), introduzido pelo Decreto nº 66.054/2021 ⁽¹⁾	53,14	63,30	68,43	Impactos a serem considerados na estimativa de receita da lei orçamentária de 2023, nos termos do inciso I do art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)
		Artigo 78 do Anexo II do RICMS (Fabricante de Ônibus), introduzido pelo Decreto nº 66.290/2021 ⁽²⁾	16,40	17,40	18,45	
		Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura.	230,13	244,12	258,96	

 **ESTADO DE SANTA CATARINA**

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
DEMONSTRATIVO 7 - ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITAS
LDO 2023

TRIBUTO	MODALIDADE	SETOR	SETOR/PROGRAMA/BENEFICIÁRIO	PROJEÇÃO 2023	PROJEÇÃO 2024	PROJEÇÃO 2025	MEDIDAS DE COMPENSAÇÃO
ICMS	Exatidão de estudo de avaliação da base de cálculo	Agricultura e pesca	Redução da base de cálculo (na coleta remanescente) de insumos agropecuários - ANL, art. 30	898.351.348,48	943.876.348,34	991.719.680,27	1

Mesmo que não fosse pela improcedência do argumento esposado pelo Tribunal, a decisão seguiria ainda assim sendo problemática, porquanto in-

12. 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-irp-jcs-ll-marcelo/?originalSubdomain=pt>. Acesso em: 28 mar. 2024.
13. 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-irp-jcs-ll-marcelo/?originalSubdomain=pt>. Acesso em: 28 mar. 2024.

terpretou 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 atarrecido 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, Périssou. 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, Périssou. 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.