



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA**

**CAMPUS GOVERNADOR VALADARES**

Instituto de Ciências Sociais Aplicadas

Departamento de Direito

**Amilton Teodoro Guimarães Neto**

**CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE  
RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO: UMA  
ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DA VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO**

Governador Valadares/MG

2025

**Amilton Teodoro Guimarães Neto**

**CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IR E DA CSLL:  
UMA ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DA VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora *campus* Governador Valadares.

Orientador: Prof. Dr. Jamir Calili Ribeiro.

Governador Valadares/MG

2025

## RESUMO

O presente trabalho analisa a complexa e contenciosa questão da inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IR e da CSLL, sob a perspectiva da potencial violação ao pacto federativo brasileiro. A pesquisa explora a natureza jurídica do crédito presumido de ICMS, compreendendo-o como um incentivo fiscal concedido pelos estados para uma finalidade econômica específica, e não como uma receita ou acréscimo patrimonial passível de tributação federal. Será discutida a evolução histórica da jurisprudência sobre o tema, as quais estão dispostas no anexo deste artigo, com foco nas reviravoltas e na recente alteração promovida pela Lei nº 14.789/2023, que reacendeu o debate de uma matéria, até então, pacificada. O estudo aprofunda-se nos princípios do federalismo fiscal e da autonomia dos entes federados, argumentando que a tributação federal de tais incentivos estaduais compromete a capacidade dos estados de exercerem suas competências tributárias e de promoverem suas políticas de desenvolvimento. Por fim, o trabalho propõe e discute soluções legislativas e jurisprudenciais que poderiam mitigar esse conflito federativo, buscando harmonizar os interesses da União, dos estados e dos contribuintes, de modo a garantir maior segurança jurídica e previsibilidade no cenário tributário nacional. Serão abordadas propostas concretas em debate nos âmbitos técnico e político, visando a construção de um sistema tributário mais justo e equilibrado.

**Palavras-chave:** Crédito presumido. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Lucro Real. Pacto Federativo.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>5</b>
<b>2 A ENGENHARIA DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.....</b>	<b>6</b>
2.1 Caso prático.....	12
<b>3 A ORIGEM DO PACTO ENTRE AS FEDERAÇÕES.....</b>	<b>14</b>
3.1 História.....	14
3.2 Desafios e perspectivas do pacto federativo contemporâneo.....	16
<b>4 A VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO E À AUTONOMIA DOS ENTES FEDERADOS.....</b>	<b>18</b>
<b>5 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL.....</b>	<b>21</b>
5.1 Precedentes judiciais.....	21
5.2 Precedentes administrativos.....	25
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>26</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro, notório por sua complexidade e dinamismo, é um terreno fértil para debates e controvérsias jurídicas. Dentre os diversos pontos de atrito entre o fisco e os contribuintes, e até mesmo entre os próprios entes federados, destaca-se a discussão acerca da inclusão do crédito presumido de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Essa temática, que à primeira vista pode parecer meramente técnica, revela profundas implicações para a autonomia dos estados e para o equilíbrio do pacto federativo.

Em síntese, o crédito presumido de ICMS é um benefício fiscal concedido pelos estados com o objetivo de fomentar atividades econômicas, atrair investimentos e, conseqüentemente, gerar emprego e renda em seus territórios. Trata-se de um instrumento legítimo de política fiscal, que permite aos estados exercerem sua competência tributária de forma a estimular o desenvolvimento regional.

No entanto, a União, por meio da Receita Federal do Brasil (RFB), tem historicamente defendido a tese de que esses créditos representam um acréscimo patrimonial para as empresas, devendo, portanto, ser tributados pelo IR e pela CSLL. Essa divergência de entendimento tem gerado um cenário de insegurança jurídica e de litígios, com impactos significativos para o planejamento tributário das empresas e para a arrecadação dos entes federados.

Importante esclarecer que a controvérsia sobre o tema se intensificou ao longo dos anos, com idas e vindas na jurisprudência dos tribunais superiores - STF e STJ. O que parecia ser um entendimento pacificado, que afastava a tributação dos créditos presumidos de ICMS, voltou a ser objeto de intensa discussão com a promulgação de novas legislações, especialmente a Lei nº 14.789/2023. Essa nova lei trouxe alterações significativas no tratamento das subvenções para investimento, reacendendo o debate sobre a natureza jurídica do crédito presumido de ICMS e sua conseqüente tributação. É nesse contexto de constante mutação e de embate federativo que se insere a presente pesquisa, buscando lançar luz sobre os meandros dessa complexa questão.

Diante do cenário exposto, a questão central que permeia este estudo volta-se a discutir se a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IR e da CSLL configura violação ao pacto federativo brasileiro.

O objetivo central desse artigo será voltado à análise da autonomia dos entes federados para concessão de créditos presumidos de ICMS aos contribuintes e suas limitações. Para ficar mais claro o entendimento do tema, serão desenvolvidos objetivos específicos no presente trabalho, quais sejam: análise contábil e fiscal do crédito presumido de ICMS; os limites constitucionais dos entes federativos; o impacto da inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IR e da CSLL; a evolução do entendimento jurisprudencial administrativo e judicial.

Quanto à metodologia, adota-se uma abordagem qualitativa, com recorte jurídico-dogmático. As técnicas de pesquisa compreendem a análise documental e a pesquisa bibliográfica, abrangendo o exame de normas constitucionais e infraconstitucionais (Constituição Federal, emendas constitucionais e leis complementares), bem como de jurisprudência administrativa e judicial, artigos científicos, livros e publicações especializadas nas áreas de Direito Tributário e Contabilidade. O objetivo central é identificar as alterações normativas e o posicionamento jurisprudencial acerca da concessão de créditos presumidos de ICMS pelos estados.

Nesse sentido, o artigo estará dividido em seções distintas. A primeira seção será voltada à abordagem sobre a natureza jurídica do crédito presumido de ICMS e sua incidência. A segunda seção analisa a contextualização do pacto federativo como instrumento de cooperação entre os entes federados. A terceira seção traz à tona o entendimento jurisprudencial no âmbito administrativo e judicial sobre o tema, revelando uma dissonância entre o Poder Legislativo e Judiciário.

## **2 A ENGENHARIA DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS**

A complexidade do sistema tributário brasileiro é um tema recorrente no debate jurídico e econômico, e dentro desse cenário, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) se destaca como um dos pilares da arrecadação estadual. De competência dos Estados e do Distrito Federal, o ICMS incide sobre uma vasta gama de operações, incluindo a circulação onerosa e mercantil de

mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e a prestação de serviços de comunicação.

A arrecadação desses valores sobre tais operações desempenha um papel crucial na composição da receita dos entes federados e, conseqüentemente, na capacidade de investimento em políticas públicas.

Nesse contexto, surge a figura do crédito presumido de ICMS, um benefício fiscal concedido pelos estados com o objetivo de fomentar atividades econômicas, atrair investimentos e promover o desenvolvimento regional.

Diferentemente do crédito de ICMS decorrente da não cumulatividade – que é o direito de abater o imposto pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva –, o crédito presumido não corresponde a uma efetiva entrada de mercadoria ou serviço que gerou um débito de ICMS. Ele é, na verdade, um percentual presumido sobre o valor das operações ou prestações realizadas, no qual o contribuinte pode se apropriar para reduzir o montante de ICMS a recolher.

A finalidade precípua da concessão de créditos presumidos é o fomento econômico. Os estados, no exercício de sua autonomia e buscando o desenvolvimento regional, utilizam esse instrumento para atrair novas empresas, estimular a produção, incentivar a exportação, desonerar cadeias produtivas específicas ou, ainda, promover a geração de empregos e renda. É uma forma de o estado renunciar a uma parcela de sua arrecadação em prol de um objetivo maior.

Ocorre que, numa perspectiva contábil e fiscal, a desoneração tributária manifestada através da concessão de crédito pelo Estado (renúncia) pode, em certo ponto, afetar a arrecadação tributária da União, mais especificamente sobre o Imposto de Renda (IR) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Isso porque, o IR e a CSLL incidem sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza<sup>1</sup>.

Nesse sentido, sob a ótica da União, os valores decorrentes do crédito presumido de ICMS concedido pelo ente federado representam o aumento do

---

<sup>1</sup> Art. 43, CTN. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

patrimônio da pessoa jurídica beneficiada e, conseqüentemente, deverão estar incluídos no lucro real – base de cálculo do IR e da CSLL.

Nesse viés, urge destacar a existência de duas correntes doutrinárias que debatem sobre a definição de renda. Em primeiro plano, surge o conceito de “renda-produto” criado por Herman (1983) e presente no inciso I do art. 43 do CTN. Já a segunda corrente trata da “renda-acrécimo patrimonial”, criada por Haig e Simons (1939), presente no inciso II do art. 43 do CTN (MONTENEGRO, 2023).

Embora os dois conceitos sejam amplamente utilizados na legislação infraconstitucional, não é viável presumir que quaisquer acréscimos patrimoniais se configuram como renda. No sentido contrário, Luís Eduardo Schoueri (2020, p. 15) reforça que *“uma leitura atenta do dispositivo, por outro lado, leva-nos à conclusão de que não basta a existência de uma riqueza para que haja a tributação; é necessário que haja disponibilidade sobre a renda ou sobre o provento de qualquer natureza”*.

Historicamente, a discussão girava em torno da equiparação entre os créditos presumidos e as subvenções para custeio ou para investimento.

A subvenção para investimento é um incentivo financeiro concedido pelo ente federado voltado à expansão dos empreendimentos de determinado contribuinte – infraestrutura, tecnologia, entre outros. Esses incentivos podem ser oferecidos na forma de isenções fiscais, financiamentos ou créditos presumidos. Além disso, é de se notar que tais créditos podem ser excluídos da base de cálculo do lucro real do contribuinte, desde que atendidos certos requisitos, como o registro em reserva de lucros e a utilização para absorver prejuízos ou incorporar ao capital social, nos termos do artigo 38, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e do art. 16 da Lei nº 14.789/2023 (COIMBRA, 2024).

Por outro lado, a subvenção para custeio é voltada a cobrir gastos operacionais da empresa, sendo que tais valores concedidos podem ser capitalizados ou distribuídos aos sócios, ou seja, tal subvenção está sujeita à tributação.

No entanto, o entendimento do STJ firmado no EREsp 1.517.492/PR e RESP nº 2.202.266/RS, é que o crédito presumido de ICMS, apesar de ser um benefício

fiscal, se diferencia das subvenções para investimento, uma vez que não pressupõe o preenchimento de requisitos para possibilitar a exclusão desses valores no cálculo do lucro líquido do contribuinte, visto que não se configura como receita ou lucro tributável.

O crédito presumido é, em sua essência, uma renúncia de receita por parte do ente federado, e não uma aquisição de receita por parte da empresa. Quando um estado concede um crédito presumido, ele está, na prática, diminuindo o ônus tributário do ICMS para o contribuinte, e não entregando a ele um valor que possa ser considerado renda ou lucro.

Nesse ínterim, a Lei Complementar nº 160 de 2017 foi um divisor de águas nessa discussão. Ela incluiu os parágrafos 4º e 5º no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, estabelecendo que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, eram considerados subvenções para investimento e não deveriam ser computados na determinação do lucro real para fins de IR e CSLL, desde que preenchidos os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 – escrituração dos valores na conta de Reserva de Incentivos; não repasse dos valores aos sócios; utilização dos créditos para aumento do capital social ou absorção do prejuízo.

Embora a subvenção para investimento se amolde ao conceito contábil de receita, previsto no CPC-00 (R2) – *"aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumento no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio"* –, o legislador trouxe uma possibilidade de exclusão dessas subvenções da base de incidência dos tributos sobre a renda, sendo necessário que os valores fossem utilizados para absorção de prejuízos e aumento do capital social, sem repasse aos sócios, e mantidos em conta de Reserva de Lucros.

Em paralelo à discussão, urge frisar os fundamentos do acórdão proferido pelo STJ nos autos do EREsp 1.517.492/PR, em 2017, mais especificamente o voto-vista da Ministra Regina Helena Costa. Para a Ilma. Ministra Relatora, o crédito presumido de ICMS constitui um benefício dado pelo Estado como forma de promover o desenvolvimento econômico regional, não sendo cabível a inserção desses valores na base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

*“Note-se que, na linha de raciocínio esposada pelo Supremo Tribunal Federal, os créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de incentivo fiscal, não teriam, com ainda mais razão, o condão de integrar as bases de cálculo de outros tributos, como quer a ora Embargante, em relação ao IRPJ e à CSLL, quer porque não representam lucro, quer porque tal exigência tem fundamento em meras normas infralegais, quer ainda, à vista de fundamento não menos importante, por malferir o princípio federativo.” (STJ, 2017, p. 24)*

Tributar tais valores, portanto, significaria desvirtuar o propósito do incentivo e inviabilizar a política fiscal dos estados.

O advento da referida legislação complementar atrelado às soluções de consulta emanadas pela RFB – Solução de Consulta nº 11/2020 – e à jurisprudência do STJ, colocou fim a décadas de discussões sobre o tema, consolidando o posicionamento de que os incentivos fiscais não devem ser computados na determinação do lucro real e do resultado ajustado, por não configurarem acréscimo patrimonial ou renda ao contribuinte.

Contudo, a publicação da Medida Provisória nº 1.185/2023 (convertida na Lei nº 14.789/2023) reacendeu o debate sobre o tema, trazendo novos desafios para um “campo pacificado”. Essa lei, motivada por interesses arrecadatórios, alterou significativamente o tratamento das subvenções, revogando o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, o art. 19, inciso V e art. 38, § 2º do Decreto-lei nº 1.598/1977, o art. 1º, §3º, inciso X da Lei nº 10.637/2002, e o art. 1º, §3º, inciso IX da Lei 10.833/2003, que regulamentavam os aspectos fiscais das subvenções para investimento e previam a possibilidade de sua exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, com a edição da Lei nº 14.789/2023, a partir de 01 de janeiro de 2024, as receitas correspondentes às subvenções deveriam ser incluídas no lucro contábil apurado no ajuste anual, por configurarem receita para o contribuinte (COIMBRA, 2024).

Em contrapartida, para mitigar a incidência da tributação, a Lei nº 14.789/2023 introduziu uma nova espécie de “crédito fiscal”, regulada pela Instrução Normativa RFB nº 2170/2023, beneficiando empresas tributadas pelo lucro real que recebem subvenção de entes federados para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

Em termos práticos, isso significa que o contribuinte seria obrigado a tributar as subvenções para, posteriormente, recuperar uma fração de 25% correspondente à receita de subvenção, limitada ao valor das despesas de depreciação, amortização ou exaustão computadas no período, relativas à implantação ou expansão do empreendimento econômico (OLIVEIRA, 2023).

Além disso, para fruição desse crédito, a empresa deveria preencher requisitos previsto no art. 4º, quais sejam: (i) ser beneficiária de subvenção para investimento concedida por ente federativo; (ii) ter prévia habilitação junto à Receita Federal; (iii) haver ato concessivo da subvenção editado pelo ente federativo que estabeleça expressamente as condições e as contrapartidas a serem observadas pela pessoa jurídica relativas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico; e (iv) o crédito só pode ser calculado sobre as receitas de subvenção que estão diretamente relacionadas a despesas de depreciação, amortização, exaustão ou aluguel de bens de capital do projeto incentivado (OLIVEIRA, 2023).

Não obstante, em maio de 2025, o STJ, no RESP nº 2.202.266/RS, a 1ª Seção do STJ, por maioria, seguiu o voto do relator, Ministro Gurgel de Faria, e decidiu que o crédito presumido de ICMS não é receita ou lucro da empresa e, portanto, não pode compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mesmo após a vigência da Lei nº 14.789/2023. Em seu voto, o Ministro Gurgel de Faria destaca a distinção entre crédito presumido e outros benefícios fiscais (como redução de alíquota ou isenção). Enquanto os outros benefícios podem, em tese, ser enquadrados como subvenção, o crédito presumido tem uma natureza jurídica própria: é uma renúncia de competência tributária do Estado.

Assim, o tribunal reafirmou a jurisprudência histórica consolidada no EREsp 1.517.492, que já considerava o crédito presumido como não tributável por não ser receita do contribuinte e por violar o pacto federativo. A Ilma. Ministra Relatora, Regina Helena Costa, no EREsp 1.517.492/PR, menciona que “[...] a tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desprezo à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação” (STJ, 2017, p. 18 e 19).

A partir de todo esse entendimento exarado, é possível notar a plena dissonância entre o Poder Legislativo e o Judiciário, especialmente o STJ, quanto

ao tratamento dos créditos presumidos de ICMS. De um lado, a União defende a tributação desses valores com fito meramente arrecadatório, se apoiando na legislação vigente – Lei nº 14.789/2023.

Por outro lado, os contribuintes defendem a não tributação desses valores sob o fundamento de que tais créditos não se configuram como receita ou lucro, bem como seriam revertidos para o desenvolvimento da empresa e da região, sendo corroborado pelo entendimento da jurisprudência pátria. Ao tributar um benefício concedido por um ente federado, a União estaria, por via oblíqua, reduzindo ou anulando o efeito do incentivo fiscal estadual, o que fere a repartição de competências tributárias e o princípio federativo.

Após a compreensão do panorama geral referente à engenharia do crédito presumido, as alterações legislativas e os entendimentos jurisprudenciais, torna-se essencial exemplificar o atual cenário da tributação federal dos créditos presumidos de ICMS, o que será abordado no tópico a seguir.

## **2.1 Caso prático**

Para demonstrar o impacto das alterações promovidas pela Lei nº 14.789/2023 no tocante à exclusão das subvenções para investimento (crédito presumido de ICMS) da base de cálculo do IR e da CSLL, consideremos a seguinte análise do caso.

A simulação abaixo visa demonstrar o cálculo de tributos federais (IRPJ e CSLL) incidentes sobre os créditos presumidos de ICMS, conforme a legislação vigente em janeiro de 2024.

A indústria *Alfa*, tributada pelo Lucro Real, decide ampliar a área de produção de sua fábrica localizada no Estado *Beta*, visando o atendimento das demandas da população, ofertar novos empregos e promover uma maior circulação monetária na região. Para atrair o investimento o Governo do Estado *Beta* concedeu um benefício fiscal de R\$1.000.000,00 em crédito presumido de ICMS. Vale destacar, ainda, que a indústria cumpre todos os requisitos previstos na Lei nº 14.789/2023.

No ano X, a indústria teve despesas de depreciação dos novos maquinários da fábrica no valor de R\$1.200.000,00 (valor superior à subvenção, o que valida o uso total do benefício para o cálculo do crédito).

Antes da nova lei, os R\$1.000.000,00 referentes ao crédito presumido concedido pelo Estado *Beta* poderiam ser excluídos do lucro real, não gerando tributos federais. Agora, com o advento da Lei nº 14.789/2023 esse valor entra como receita tributável.

<b>Lucro líquido (sem crédito presumido)</b>	R\$1.000.000,00
<b>Crédito Presumido</b>	R\$1.000.000,00
<b>Base de cálculo do IR e da CSLL (antes da Lei nº 14.789/2023)</b>	R\$1.000.000,00 (sem inclusão do crédito)
<b>Base de cálculo do IR e da CSLL (depois da Lei nº 14.789/2023)</b>	R\$2.000.000,00

Considerando a alíquota padrão do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) que é de 15%, acrescida do adicional de 10% para lucros que excedem o limite legal, bem como a alíquota de 9% referente à CSLL, chega-se ao seguinte cálculo:

<b>IRPJ/CSLL devido (34%) Antes da Lei nº 14.789/2023</b>	R\$340.000,00
<b>IRPJ/CSLL devido (34%) Depois da Lei nº 14.789/2023</b>	R\$680.000,00

Percebe-se, portanto, que o benefício fiscal de R\$1.000.000,00 concedido pelo Estado *Beta* gerou uma majoração do custo tributário federal (considerando somente IRPJ e CSLL) de R\$340.000,00.

Por fim, ressalta que com o advento do novo “crédito fiscal” na Lei nº 14.789/2023, a indústria *Alfa* terá direito de apurar crédito de 25% correspondente ao valor da receita de subvenção.

<b>Crédito Fiscal Apurado</b>	R\$1.000.000 x 25% = R\$ 250.000
-------------------------------	----------------------------------

Logo, colocando em prática o disposto na Lei nº 14.789/2023, a inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IR e da CSLL gera um consumo parcial desse crédito pela tributação federal, mantendo-se uma tributação a maior no importe de R\$90.000,00 no exemplo referenciado.

### **3 A ORIGEM DO PACTO ENTRE AS FEDERAÇÕES**

A formação do pacto federativo brasileiro é resultado de um processo histórico que percorreu diferentes formas de organização do Estado, desde o modelo monárquico centralizado do Império, passando pelo período republicano e pelas intervenções autoritárias de caráter militar, até consolidar-se, na Constituição de 1988, como uma federação democrática.

A opção pelo federalismo não se resume à mera descentralização administrativa ou à simples distribuição de competências entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Trata-se, antes, da construção de um Estado de Direito que reconheceu a autonomia política, legislativa, administrativa e tributária dos entes federados, em um arranjo institucional voltado à preservação do equilíbrio e da cooperação entre eles.

Nesse contexto, o pacto federativo atua como cláusula estruturante da República, assegurando que a repartição de receitas e competências não seja comprometida por medidas unilaterais que possam fragilizar a autonomia financeira dos Estados — como é o caso da controvérsia relativa à inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo de tributos federais.

#### **3.1 História**

A ideia de um arranjo federativo no Brasil, embora formalmente instituída apenas com a Proclamação da República, possui raízes que remontam ao período imperial. O centralismo monárquico, com sua estrutura de poder concentrada na Coroa, gerava tensões e movimentos regionalistas que, de certa forma, prenunciavam a busca por maior autonomia. Províncias como Bahia, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Pernambuco, entre outras, manifestaram em diversos momentos do século XIX tendências emancipacionistas, que foram duramente reprimidas pelo governo central. Essa efervescência regionalista demonstrava um

anseio latente por descentralização, mesmo sob um regime unitário (FAUSTO, 2006).

A Proclamação da República, em 15 de novembro de 1889, marcou a ruptura com o modelo monárquico e a adoção do federalismo como forma de Estado, com influência ideológica original dos Estados Unidos (TORRES, 2009, pg. 204). A Constituição Federal de 1891, inspirada no modelo norte-americano, transformou as antigas províncias em Estados-membros, conferindo-lhes responsabilidades e autonomia até então inéditas. Essa mudança representou um avanço significativo na descentralização do poder, permitindo que os Estados tivessem maior ingerência sobre suas finanças e políticas locais.

No entanto, o federalismo da Primeira República (1889-1930) foi caracterizado por um forte “federalismo oligárquico”, onde o poder político e econômico estava concentrado nas mãos das elites agrárias estaduais, que exerciam grande influência sobre o governo federal (FAUSTO, 2006).

Entre 1930 a 1945, surge a figura da “Era Vargas”, a qual promoveu uma centralização política e econômica significativa, caracterizada por um federalismo formalmente descentralizado, mas que foi marcado pelas inúmeras intervenções federais. Mesmo com a redemocratização pós-Vargas, até meados de 1964, a autonomia dos estados e municípios ainda era limitada por uma forte dependência financeira da União.

Posteriormente, entre os anos 60 até a promulgação da Constituição Federal (1988), foi possível notar um modelo de federalismo altamente centralizado, com a União detendo a maior parte do poder decisório e dos recursos. Os Estados e Municípios tiveram sua autonomia drasticamente reduzida, tornando-se meros executores de políticas federais. Esse período foi marcado pela supressão das liberdades democráticas e pela concentração de poder nas mãos do governo central.

A Constituição Federal de 1988, conhecida como a “Constituição Cidadã”, representou um marco na redemocratização e na reconfiguração do pacto federativo. Um dos avanços mais significativos foi a inclusão dos Municípios como

entes federados, ao lado da União, Estados e Distrito Federal. Essa medida visava fortalecer a autonomia local e aproximar o poder público dos cidadãos (CNM, 2018).

Gilmar Mendes e Georges Abboud (2020, pg. 103-124) mencionam que “*o constitucionalismo contemporâneo aposta no federalismo, na legalidade e nos direitos fundamentais, podendo nos levar a um ciclo duradouro de virtudes democráticas. A partir dessa tríade, é possível criar um regime democrático de estabilidade, mediante o fortalecimento das nossas instituições*”.

Importante frisar que a Constituição de 1988 também buscou equilibrar a distribuição de receitas e competências entre os entes federados, haja vista que a discrepância na distribuição de rendas é uma das vertentes mais questionáveis do Estado Federal (TORRES, 2009, pg. 287).

### **3.2 Desafios e perspectivas do pacto federativo contemporâneo**

Mesmo com os avanços promovidos pela Constituição de 1988, o pacto federativo brasileiro ainda enfrenta desafios consideráveis. A questão do desequilíbrio fiscal, onde a União concentra a maior parte da arrecadação e os Estados e Municípios acumulam responsabilidades crescentes em áreas essenciais como saúde, educação e segurança, é um ponto central de debate. Esse federalismo assimétrico ou concorrente gera uma dependência financeira dos entes subnacionais em relação à União, o que, por vezes, limita sua capacidade de formular e implementar políticas públicas eficazes (RIBEIRO, 2015).

Assim como outrora mencionado, a autonomia dos entes federados é um pilar do federalismo brasileiro. Ela pode se manifestar em três diferentes dimensões. A primeira se refere à autonomia política, que nada mais é que a capacidade de auto-organização (constituições estaduais, leis orgânicas municipais) e de autogoverno (eleição de representantes). Em segundo ponto está a autonomia administrativa, que reflete a capacidade do ente de gerir seus próprios serviços e bens, bem como de organizar sua estrutura administrativa. Por fim, visualiza-se a autonomia financeira, voltada à autonomia para o estado instituir e arrecadar seus próprios tributos, bem como de gerir suas receitas e despesas (TORRES, 2009, pg. 406, 407).

É com essa autonomia que os estados têm o poder de conceder benefícios fiscais aos contribuintes como forma de redistribuição de renda e combate às desigualdades, garantindo a efetividade dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme menciona Hugo de Brito Machado (2015, p. 169-199).

Ademais, tratando-se do princípio federativo, a Constituição Federal em seu art. 150, inciso VI, alínea “a”, dispõe que é vedado à União e aos entes federativos instituírem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, ou seja, nota-se que além da autonomia concedida aos estados, não poderia a União interferir nos assuntos dos entes e vice-versa. Tal fato demonstra que cada ente possui competência para instituir os seus impostos e o seu poder não pode ser usado como forma de invadir ou delimitar a competência do outro, sob pena de violação ao pacto federativo.

Em sua obra, Gilmar Mendes e Georges Abboud (BRASIL, 2020, p. 103-124) ressaltam a importância da preservação do pacto federativo como cláusula pétrea da Constituição, defendendo a necessidade de um equilíbrio entre as esferas de poder para garantir a estabilidade e a harmonia da federação.

Contudo, a autonomia dos estados para conceder benefícios fiscais de ICMS, sem a devida harmonização nacional, gerou o fenômeno da “guerra fiscal”. Este termo refere-se à disputa entre os estados para atrair investimentos e empresas para seus territórios, por meio da concessão de incentivos fiscais, muitas vezes sem a aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), como exigido pela Constituição Federal.

As causas da guerra fiscal são diversas, incluindo a busca por desenvolvimento econômico, geração de empregos e aumento da arrecadação. No entanto, suas consequências são prejudiciais para o país como um todo, gerando distorções na concorrência, desequilíbrio regional e insegurança jurídica.

Nesse cenário, a União defende que tais benefícios fiscais concedidos pelos entes federados deveriam ser tributados, uma vez que se configuram como receita e lucro para o contribuinte. Esse entendimento demonstra a preocupação da União quanto à redução significativa de receita aos cofres públicos e quanto à liberalidade

sobre a concessão desses benefícios por qualquer ente federativo – sem uma forma padronizada.

Partindo desse pressuposto, a Lei Complementar nº 160/2017 foi um marco importante na tentativa de pacificar essa guerra, ao permitir a convalidação de benefícios fiscais concedidos sem a autorização do CONFAZ, desde que observados certos requisitos. Contudo, a discussão sobre a tributação federal desses benefícios continua a ser um ponto de tensão no pacto federativo.

#### **4 A VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO E À AUTONOMIA DOS ENTES FEDERADOS**

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), em seu artigo 1º, estabelece que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal. Essa união, embora indissolúvel, não significa subordinação hierárquica entre os entes, mas sim uma coordenação de competências.

Assim, cabe pontuar que o federalismo, como forma de organização do Estado, pressupõe a existência de entes autônomos que, embora subordinados a uma Constituição comum, possuem capacidade de auto-organização, autogoverno e autoadministração (THOMAZINI, 2019).

Os artigos 18 e seguintes da CF/88 detalham a organização político-administrativa do Brasil, conferindo autonomia aos entes federados. O artigo 60, § 4º, inciso I, da CF/88, por sua vez, estabelece que a forma federativa de Estado é cláusula pétrea, ou seja, não pode ser abolida por emenda constitucional. Isso demonstra a importância fundamental do federalismo para a estrutura do Estado brasileiro.

A repartição de competências legislativas e tributárias é um dos pilares do federalismo. Cada ente federado possui competência para instituir e arrecadar seus próprios tributos, conforme as regras estabelecidas na Constituição. Essa autonomia tributária é essencial para que cada estado e município possa financiar suas políticas públicas e atender às necessidades de sua população, sem depender excessivamente da União. É nesse contexto que a concessão de benefícios fiscais,

como o crédito presumido de ICMS, ganha relevância como instrumento de política econômica regional.

Compreender o pacto federativo e a autonomia dos entes é crucial para analisar a controvérsia da tributação do crédito presumido de ICMS.

O ICMS, como já mencionado, é o principal imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal. Sua arrecadação representa uma parcela significativa das receitas estaduais, sendo vital para a autonomia financeira desses entes. A capacidade de gerir o ICMS, incluindo a concessão de benefícios fiscais, é uma manifestação direta da autonomia que a Constituição confere aos estados (TORRES, 2009).

Os estados, ao concederem créditos presumidos de ICMS, estão exercendo sua competência tributária e sua autonomia para formular políticas de desenvolvimento regional. Essa prerrogativa permite que cada estado, conhecendo suas particularidades e necessidades, possa atrair investimentos e fomentar setores específicos de sua economia. Inclusive, já há normativas que harmonizam essas concessões, com legislação e estruturas administrativas que possuem a função justamente de equilibrar essas autonomias.

Nesse sentido, percebe-se que a tributação federal sobre tais benefícios estaduais concedidos aos contribuintes pode ser interpretada como uma violação à autonomia financeira e política dos estados, desrespeitando o pacto federativo, conforme explicitado no EREsp 1.517.492/PR e EREsp 1.517.492/PR.

Isso porque, conforme demonstrado no tópico 2.2 deste artigo, ao tributar o crédito presumido de ICMS, a União Federal reduz parcialmente o benefício concedido pelo ente federativo, interferindo de maneira direta e indevidamente na competência tributária dos estados.

Tal fato leva à conclusão de que a receita do ente federado, reduzida em prol da atração de novos investimentos e fomento da economia, não terá eficácia plena, uma vez que ao ser tributado pelo IR e pela CSLL, o crédito presumido que deveria ser uma desoneração se transforma em um acréscimo tributável, descaracterizando completamente o propósito do benefício. É como se a União estivesse cobrando imposto sobre um valor que o estado abriu mão para incentivar o desenvolvimento.

Desse modo, a tributação dos incentivos fiscais estaduais pela União pode ser vista como uma quebra dessa cooperação, gerando um ambiente de competição e desconfiança, bem como tende a desestimular os estados a concederem benefícios, impactando negativamente o desenvolvimento regional.

Portanto, nota-se que a controvérsia em torno da tributação do crédito presumido de ICMS tem impactos econômicos e sociais relevantes.

Para as empresas, a incerteza jurídica gera insegurança no planejamento tributário e tende a desestimular investimentos, uma vez que a tributação desses valores aumenta a carga fiscal, reduzindo a competitividade e a capacidade de reinvestimento.

Já para os estados, a descaracterização de seus incentivos fiscais pode comprometer a atração de novas empresas e a manutenção das existentes, impactando a geração de empregos e o desenvolvimento regional.

Para a União, há dois fatores importantes a serem considerados. Em primeiro, a concessão de incentivos pelos estados sem uma coordenação nacional efetiva pode dar origem ao fenômeno da “guerra fiscal”, que, basicamente, é a disputa entre os estados para atrair empresas e investimentos, oferecendo incentivos fiscais cada vez mais vantajosos. Por outro lado, a tributação sobre os créditos presumidos tende a gerar uma grande receita para o governo federal, mas, em contrapartida, gera um possível desequilíbrio federativo e de um ambiente de negócios menos previsível.

Considerando a temática referente à engenharia do crédito presumido de ICMS, já abordada no tópico 2 deste artigo, bem como a matéria referente ao pacto federativo, tratada neste tópico, faz-se necessário voltar à atenção às posições jurisprudenciais sobre ambos os temas, tanto do ponto de vista administrativo quanto judicial, sendo crível identificar que o argumento da violação ao pacto federativo é basilar em diversas decisões favoráveis aos contribuintes.

## **5 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL**

A controvérsia acerca da inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL constitui um dos debates mais complexos do Direito Tributário recente, caracterizado por decisões conflitantes e mudanças significativas de orientação, tanto no âmbito administrativo, especialmente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), quanto no âmbito judicial, nos tribunais superiores.

Por muitos anos, a RFB manteve o entendimento de que os créditos presumidos de ICMS, por representarem um benefício econômico para as empresas, deveriam ser incluídos na base de cálculo do IR e da CSLL. A tese do Fisco era que esses valores configuravam um acréscimo patrimonial, uma espécie de receita, e, portanto, estariam sujeitos à tributação federal. Essa interpretação gerou inúmeros litígios administrativos e judiciais, uma vez que os contribuintes, mesmo visualizando um histórico controverso de jurisprudências, operavam a exclusão do crédito presumido nas contas contábeis.

A trajetória da discussão sobre a tributação do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IR e da CSLL é um verdadeiro labirinto jurídico, marcado por reviravoltas e entendimentos que se alternaram ao longo do tempo, conforme será delimitado nos tópicos abaixo.

### **5.1 Precedentes judiciais**

A priori, é mister destacar que a jurisprudência dos tribunais não é uníssona: há decisões favoráveis e desfavoráveis aos contribuintes. A principal controvérsia gira em torno da natureza jurídica do crédito presumido de ICMS.

Vale rememorar que desde 1977, com o advento do Decreto-Lei nº 1.598/1977, já havia previsão quanto à exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo do IRPJ, mas a interpretação sobre o que se enquadrava nessa categoria era restritiva por parte do Fisco.

Um marco decisivo nessa discussão foi a atuação do STJ. Após anos de debates, o Tribunal Superior começou a consolidar o entendimento de que os créditos presumidos de ICMS não deveriam integrar a base de cálculo do IRPJ e da

CSLL. O principal argumento era que esses valores não configuravam receita ou lucro, mas sim uma desoneração fiscal ou uma subvenção para investimento, concedida pelos estados no exercício de sua competência tributária. Tributar-los significaria, por via oblíqua, anular o incentivo fiscal estadual e violar o pacto federativo.

O julgamento dos Embargos de Divergência no REsp nº 1.517.492/PR pela Primeira Seção do STJ, em 2017, foi um marco importante para o tema. Nesse julgado, a Corte pacificou o entendimento de que os créditos presumidos de ICMS, por possuírem natureza de incentivo fiscal e não de receita, não devem ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A Ministra Regina Helena Costa, em seu voto, destacou a importância do princípio federativo e a autonomia dos estados para concederem benefícios fiscais, ressaltando que a tributação pela União desrespeitaria essa autonomia.

Paralelamente a essa pacificação jurisprudencial, a promulgação da Lei Complementar nº 160/2017 veio para reforçar o entendimento do STJ. Essa lei incluiu os parágrafos 4º e 5º no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, estabelecendo expressamente que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas nesse artigo.

O advento da referida legislação complementar, corroborado pela jurisprudência do STJ, colocou fim a décadas de discussões sobre o tema, entre os contribuintes e da Fazenda Pública, consolidando o posicionamento de que os incentivos fiscais são subvenções para investimento e, por consequência, necessária é a consequente exclusão da base de cálculo do IRPJ/CSLL.

Posteriormente, o STJ ratificou esse entendimento no julgamento do Tema 1.182 da sistemática dos Recursos Repetitivos (REsp 1.945.110/RS e 1.987.158/SC). Neste julgamento, o STJ consolidou a tese de que os benefícios fiscais de ICMS (como isenções, redução de base, redução de alíquota, diferimentos, etc.) apenas podem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL se atendidos os requisitos legais previstos no art. 10 da LC 160/2017 e no art. 30 da Lei 12.973/2014.

Embora não tenha tratado diretamente dos créditos presumidos, a tese do STJ firmada no EREsp 1.517.492/PR manteve-se vigente, no sentido de que o crédito presumido de ICMS, por ser incentivo diverso, não integra a base desses tributos federais, independentemente de cumprimento de condições de reinvestimento.

No final de 2023, um novo capítulo foi adicionado a essa complexa saga jurídica com a promulgação da Lei nº 14.789/2023, originada da conversão da Medida Provisória nº 1.185/2023. Essa lei, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 2024, alterou substancialmente o cenário das subvenções, revogando dispositivos anteriores, como o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e o artigo 38, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Em essência, a nova lei busca reverter o entendimento pacificado pelo STJ e pela LC 160/2017, ao exigir que as subvenções para investimento sejam comprovadamente utilizadas para financiar a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, com a constituição de reserva de lucros específica e o cumprimento de outras condições. A exposição de motivos da MP que deu origem à lei explicitou a preocupação do Fisco com o impacto fiscal negativo gerado pela categorização de todos os benefícios de ICMS como subvenções para investimento, o que demonstra a intenção de reverter o entendimento que vinha sendo consolidado pelos tribunais.

Essa mudança legislativa reacendeu a discussão e gerou grande insegurança jurídica. A questão que se coloca agora é se a nova lei pode retroagir para atingir situações passadas e se ela é constitucional, especialmente no que tange à violação do pacto federativo. A jurisprudência mais recente, embora ainda em formação, tem demonstrado uma tendência de manter o entendimento anterior do STJ, afastando a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS, mesmo após a vigência da Lei nº 14.789/2023. Decisões liminares e sentenças têm sido proferidas nesse sentido (como por exemplo, a sentença proferida nos autos do Processo nº 5001941-07.2025.4.03.6109), argumentando que a nova lei não pode desvirtuar a natureza jurídica do crédito presumido como incentivo fiscal e que a tributação continua a ferir a autonomia dos estados.

Após 2023, o STJ -- RESP nº 2.202.266/RS –, contradizendo o disposto na Lei nº 14.789/2023, manteve o entendimento de que a exclusão do crédito presumido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL era possível, sendo dispensável o cumprimento de requisitos específicos, uma vez que esses valores não configuram receita ou renda tributáveis pelos tributos federais.

Em 27 de maio de 2025, o STJ, via RESP nº 2.202.266/RS, decidiu de forma monocrática – através do Min. Gurgel de Faria – que a Lei nº 14.789/2023 não altera o entendimento consolidado do tribunal de que os créditos presumidos de ICMS permanecem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com fundamento na proteção ao pacto federativo e à autonomia dos Estados. Segue, a título ilustrativo, parte da decisão:

*“Por razões óbvias e em sentido diametralmente oposto ao recurso da Fazenda Pública, o recurso especial da empresa contribuinte deve prosperar, tendo em vista que **o teor da Lei n. 14.789/2023 não pode ser hábil a impedir a conclusão firmada no entendimento desta Corte de Justiça de que é indevida a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL**, sob o fundamento de que a incidência de tributo federal sobre o incentivo fiscal em comento ofenderia o princípio federativo do art. 150, VI, da CF/1988”. (negrito nosso) (BRASIL, 2025).*

Tal decisão reafirma a tese firmada nos Embargos de Divergência do EREsp nº 1.517.492/PR, de 2017, na qual a Primeira Seção do STJ entendeu que tributar os créditos presumidos configura violação da autonomia estadual, por não se tratarem de acréscimo patrimonial para o contribuinte.

Embora o Poder Legislativo tenha alterado o “cenário dos créditos presumidos”, é mister que o STJ se mantém firme em suas teses e o cenário decisório atual é de manutenção da exclusão dos créditos presumidos da base do IRPJ e da CSLL, independentemente das exigências ou condições introduzidas pela Lei nº 14.789/2023 — mantendo-se a segurança jurídica para contribuintes e a autonomia tributária dos Estados relativamente ao tema, argumento inclusive que se mantém presente em todos os precedentes sobre a questão.

## 5.2 Precedentes administrativos

Antes da publicação da Lei nº 12.973/2014, a Receita Federal, em diversas soluções de consulta – Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 135/2012 e Solução de Consulta Cosit nº 188/2015 –, exarou o entendimento de que os benefícios fiscais concedidos pelos entes federativos não seriam tributados pelo IR e pela CSLL em caso de efetiva aplicação dos recursos no ativo imobilizado ou na expansão da empresa.

Contudo, à mesma época, o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) era de que a não tributação independe de exigência quanto à aplicação dos recursos na empresa - Acórdão nº 1202-000.616 e 110.100.661. Visualiza-se, portanto, dissonância entre o entendimento da autoridade julgadora (CARF) e a receita federal (por meio das soluções de consulta).

Posteriormente, com o advento da Lei nº 12.973/2014 e a Solução de Consulta nº 109/2017, o entendimento mudou, uma vez que o art. 30 da referida lei trouxe a previsão de que, para haver legalidade no aproveitamento de créditos presumidos de ICMS pelos entes federados (subvenções para investimento) e exclusão no lucro real da empresa, seria necessário o uso desses valores para absorção de prejuízos e aumento do capital social, não podendo haver repasse aos sócios e ainda sua manutenção em conta de reserva de lucros.

Logo após o julgamento do EREsp n. 1.517.492/PR, em 08/11/2017, a expectativa dos contribuintes era alta quanto à aplicação do entendimento do STJ no âmbito dos processos administrativos no CARF, até porque, conforme regimento interno do CARF à época (Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015), mais especificamente no art. 62, § 2º, *“as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”*.

Contudo, o Conselho Administrativo negou-se a aplicar o entendimento exarado na via judicial por muito tempo. A título exemplificativo, em agosto de 2021, foi publicado o Acórdão nº 1401-005.759 em que o Conselheiro Carlos André

Soares Nogueira destacou que a LC nº 160/2017 não afastou a necessidade do cumprimento de requisitos e condições para que o contribuinte pudesse aproveitar dos créditos presumidos de ICMS e, posteriormente, excluí-los da sua base de cálculo. Também ressaltou que, “[...] *caso a pessoa jurídica desvie e não utilize os créditos recebidos do Estado na implantação ou expansão do empreendimento econômico, conforme as regras estabelecidas pelo ente federado, não terá direito à fruição do benefício fiscal concedido pela União, em relação ao IRPJ e à CSLL*”.

Posteriormente, com o advento do julgamento do Tema Repetitivo nº 1.182 do STJ, em abril de 2023, o entendimento do CARF teve uma reviravolta.

No julgamento do Processo Administrativo nº 10600.720042/2014-69 (Acórdão 9101-006.891), em 04/04/2024, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aplicou o entendimento consolidado pelo STJ — especialmente o EREsp 1.517.492/PR e os recursos repetitivos REsp 1.945.110/RS e REsp 1.987.158/SC — e concluiu que o crédito presumido de ICMS deve ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente das exigências previstas no art. 30 da Lei 12.973/2014.

Nesse viés, é possível compreender que o entendimento do CARF, em sua maioria, se mostrava divergente antes do julgamento em definitivo do Tema nº 1.182 do STJ, em 2023. Após, o entendimento foi alterado pelo CARF, sendo favorável em grande escala à possibilidade de exclusão dos valores correspondentes a crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IR e da CSLL.

## **6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Ao longo deste trabalho, mergulhamos nas complexas águas da tributação brasileira, explorando a intrincada relação entre o crédito presumido de ICMS e sua inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob a perspectiva da violação ao pacto federativo.

O problema central que nos guiou foi: A inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL configura violação ao pacto federativo brasileiro? A resposta, como pudemos observar, não é simples e exige uma análise

multifacetada, considerando os argumentos de cada lado e a evolução do entendimento jurídico.

De um lado, a União, por meio do Fisco, defende a tributação do crédito presumido de ICMS, argumentando que ele representa um acréscimo patrimonial para a empresa e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Essa posição se baseia na universalidade da renda e na necessidade de uniformidade tributária, além de um inegável interesse arrecadatário.

De outro, os contribuintes e os estados, apoiados por grande parte da doutrina e pela jurisprudência que se consolidou antes da Lei nº 14.789/2023, sustentam que o crédito presumido de ICMS não é receita, mas sim uma desoneração fiscal ou uma subvenção para investimento. A tributação desses valores pela União é vista como uma interferência indevida na autonomia dos estados, uma descaracterização do benefício fiscal e, em última instância, uma violação ao pacto federativo, ao desrespeitar a repartição de competências tributárias e a capacidade dos estados de promoverem seu desenvolvimento regional.

Diante do exposto, e considerando a análise aprofundada da legislação, da doutrina e, principalmente, da evolução jurisprudencial, este trabalho conclui que a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, especialmente após a Lei Complementar nº 160/2017, configura, sim, uma violação ao pacto federativo brasileiro. A tentativa da União de tributar esses valores, mesmo após a expressa previsão legal de sua natureza de subvenção para investimento, representa uma desconsideração da autonomia dos estados e uma invasão de competência que desequilibra a balança federativa.

A recente Lei nº 14.789/2023, embora motivada por legítimos interesses arrecadatários, reacendeu uma discussão que já havia sido pacificada, gerando nova insegurança jurídica. Contudo, a persistência do entendimento do STJ, mesmo após a nova lei, demonstra a solidez dos argumentos que defendem a não tributação e a importância da preservação da autonomia estadual. A tributação do crédito presumido de ICMS pela União, ao esvaziar o incentivo fiscal concedido pelos estados, compromete a capacidade desses entes de atrair investimentos e de fomentar o desenvolvimento regional, ferindo o princípio da cooperação federativa.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

**ABBOUD, Georges. MENDES, Gilmar Ferreira.** A jurisdição constitucional da crise: pacto federativo, preservação dos direitos fundamentais e o controle da discricionariedade. Revista dos Tribunais, Brasília, vol. 1022/2020, p. 103-124.

**BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).** 1ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária. Acórdão nº 1202-000.616. Relator: Cons. Geraldo Valentim Neto. Sessão de 19 de outubro de 2011.

**BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).** 1ª Seção de Julgamento, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Acórdão nº 1101-00.661. Relatora: Cons. Edeli Pereira Bessa. Relator Designado: Cons. Benedicto Celso Benício Júnior. Sessão de 31 de janeiro de 2012.

**BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).** 1ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Acórdão nº 1401-005.759. Relator: Carlos André Soares Nogueira. Sessão de 18 de agosto de 2021.

**BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).** Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). 1ª Turma Ordinária. Acórdão nº 9101-006.891. Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado. Sessão de 04 de abril de 2024.

**BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 29 de junho de 2025.

**BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.** Dispõe sobre o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm). Acesso em: 29 de junho de 2025.

**BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 2.170, de 29 de dezembro de 2023.** Dispõe sobre a habilitação ao regime de utilização do crédito fiscal decorrente de subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico de que trata a Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/135536>. Acesso em: 29 de junho de 2025.

**BRASIL. Justiça Federal de 1º Grau.** Seção Judiciária de São Paulo. 2ª Vara Federal de Piracicaba. Processo nº 5001941-07.2025.4.03.6109. Juíza Federal Leticia Daniele Bossonario. Mandado de Segurança. Sentença, julgada em 17/07/2025.

**BRASIL. Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017.** Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos

incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2o do Art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp160.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm). Acesso em: 29 de junho de 2025.

**BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Lei Nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-lei Nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis Nos 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm). Acesso em: 29 de junho de 2025.

**BRASIL. Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023.** Dispõe sobre o crédito fiscal decorrente de subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico; altera as Leis nºs 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 12.973, de 13 de maio de 2014, e 14.592, de 30 de maio de 2023; e revoga dispositivos dos Decretos-Leis nºs 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e 2.065, de 26 de outubro de 1983, e das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, e 11.196, de 21 de novembro de 2005. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 dez. 2023. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/lei/l14789.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/l14789.htm). Acesso em: 29 de junho de 2025.

**BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 29 de junho de 2025.

**BRASIL. Medida Provisória Nº 1.185, de 30 de agosto de 2023.** Dispõe sobre o crédito fiscal decorrente de subvenção para a implantação ou a expansão de empreendimento econômico. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/Mpv/mpv1185.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/Mpv/mpv1185.htm). Acesso em: 29 de junho de 2025.

**BRASIL. Receita Federal do Brasil.** Coordenação-Geral de Tributação. Solução de Consulta nº 188, de 31 de julho de 2015. Disponível em:

<https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/67717>. Acesso em: 29 de junho de 2025.

**BRASIL. Receita Federal do Brasil.** Solução de Consulta Cosit nº 109, de 3 de fevereiro de 2017. Disponível em:

<https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/80393>. Acesso em: 29 de junho de 2025.

**BRASIL. Receita Federal do Brasil.** Superintendência Regional da 10ª Região Fiscal. Divisão de Tributação. Solução de Consulta nº 135, de 16 de agosto de 2012. Disponível em:

<https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/67229>. Acesso em: 29 de junho de 2025.

**COIMBRA, Moisés Rodrigues.** Desvendando a polêmica: Crédito presumido de ICMS vs subvenção para investimento. Portal da Reforma Tributária, outubro de 2024. Disponível em:

<https://www.reformatributaria.com/desvendando-a-polemica-credito-presumido-de-icms-vs-subvencao-para-investimento/>. Acesso em: 29 de junho de 2025.

**CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS (CNM).** Especial: há 30 anos, Constituição Federal incluiu o Município entre os entes federados. Agência CNM de Notícias, 5 out. 2018. Disponível em:

<https://cnm.org.br/comunicacao/noticias/especial-ha-30-anos-constituicao-federal-incluiu-o-municipio-entre-os-entes-federados>. Acesso em: 29 de junho de 2025.

**FAUSTO, Boris.** História do Brasil. 12. ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2006.

**HAIG, Robert M.** The concept of income – economic and legal aspects. The Federal Income Tax. New York: Columbia University, 1887.

**HERMANN, F. B. W.** Staatswirtschaftliche Untersuchungen. Munich, publicado em 1832 e traduzido em WUELLER, P. H. Concepts of taxable income I – the German contribution. (1983) 53(1) Political Science Quarterly, march, 1983.

**MACHADO, Hugo de Brito.** Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015.

**MONTENEGRO, João Victor.** O Problema da Tributação dos Créditos Presumidos de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL. Revista do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, novembro de 2023. Disponível em:

<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/2268/2298>. Acesso em: 29 de junho de 2025.

**OLIVEIRA, Albino.** Lei 14.789/23: A nova tributação das subvenções para investimento. Albino Oliveira Advogados, 2024. Disponível em:

<https://albinooliveira.com.br/lei-1478923-tributacao-das-subvencoes-para-investimentos>. Acesso em: 29 de junho de 2025.

**Pronunciamento CPC Nº 7 (R1).** Subvenção e Assistência Governamentais. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Disponível em: [https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/normascontabeis/cpc/CPC\\_07\\_R1\\_rev\\_12.pdf](https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/normascontabeis/cpc/CPC_07_R1_rev_12.pdf). Acesso em: 29 de junho de 2025.

**RIBEIRO, Jamir Calili.** As relações fiscais intergovernamentais no federalismo brasileiro. A possibilidade de harmonização fiscal através da cooperação intergovernamental: questões analíticas a serem consideradas para promover a cooperação. In: DERZI, M. A. M. D.; BATISTA JÚNIOR, O. A.; MOREIRA, A. M.. (Org.). Estado Federal e Guerra Fiscal: Uma perspectiva Jurídico-Filosófica. 1ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

**SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga.** Manual da tributação direta da renda. São Paulo: IBDT, 2020.

**THOMAZINI, Beatriz Stinguel.** Federalismo Brasileiro: Origem e evolução histórica de seus reflexos na atualidade, 2019. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/federalismo-brasileiro-origem-e-evolucao-historica-de-seus-reflexos-na-atualidade/793082600>. Acesso em: 29 de junho de 2025.

**TORRES, Ricardo Lobo.** Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, vol. I, 2009.

## ANEXO

Nº	ACÓRDÃO Nº RESP Nº PROCESSO Nº	TURMA	DECISÃO JULGADA EM	PEDIDO DEFERIDO?	CONTEXTO	ARGUMENTOS
1	EREsp 1.517.492/PR	Primeira Seção do STJ	08/11/2017	Sim, a favor do contribuinte	Incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido concedido pelo Estado do Paraná aos estabelecimentos produtores de farinha de trigo e produtos derivados.	O crédito presumido se tratava de alívio fiscal com o fito de promover o desenvolvimento econômico regional. Os créditos presumidos não representam lucro, pois são mero ingresso de caixa para posterior repasse ao Fisco, uma vez que os valores serão utilizados para crescimento da empresa e, conseqüentemente, maior arrecadação para o Fisco. O princípio do pacto federativo proíbe que os entes federativos interfiram nos assuntos uns dos outros.
2	REsp 1.945.110/RS REsp 1.987.158/SC  Tema 1.182 do STJ	Primeira Seção do STJ	26/04/2023	Sim, a favor do contribuinte	Se é possível excluir benefícios fiscais de ICMS (redução de base, isenção, diferimento etc.) da base do IRPJ e CSLL, estendendo o precedente do EREsp 1.517.492/PR	Tese firmada: impossível excluir benefícios fiscais de ICMS (exceto crédito presumido) da base do IRPJ e CSLL, salvo cumprimento dos requisitos legais (LC 160/17 e art. 30 da Lei 12.973)

Nº	ACÓRDÃO Nº RESP Nº PROCESSO Nº	TURMA	DECISÃO JULGADA EM	PEDIDO DEFERIDO?	CONTEXTO	ARGUMENTOS
3	RESP nº 2.202.266/RS	Primeira Seção do STJ  Relator: Ministro Gurgel de Faria	27/05/2025	Sim, a favor do contribuinte	Se os créditos presumidos de ICMS integram (ou não) a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que a nova Lei nº 14.789/2023 tenha revogado dispositivos anteriores e redesenhado a sistemática das subvenções para investimento.	A decisão afastou a limitação temporal imposta pelo TRF4, que restringia a exclusão até 31/12/2023 com base na nova lei (Lei nº 14.789/2023). Embora a nova legislação tenha revogado o art. 30 da Lei 12.973/14 e instituído um novo regime para subvenções, o STJ entendeu que essa disciplina não se aplica aos créditos presumidos de ICMS. Assim, permanece válido o entendimento firmado pela Primeira Seção no EREsp 1.517.492/PR.