

**STRONG BUSINESS SCHOOL**  
**CURSO DE DIREITO**

**CAMILA FRÚGOLI FRANCISCO**

**SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTO E CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS: AS  
DIRETRIZES ATUAIS DA DISCUSSÃO**

São Paulo

2024

**CAMILA FRÚGOLI FRANCISCO**

**SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTO E CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS: AS  
DIRETRIZES ATUAIS DA DISCUSSÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
ao Curso de Graduação em Direito da “*Strong  
Business School*” como requisito parcial para  
obtenção do título de Bacharel.

**Orientadora:** Sandra Sueli Ferreira Nunes

São Paulo

2024

**CAMILA FRÚGOLI FRANCISCO**

**SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTO E CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS: AS  
DIRETRIZES ATUAIS DA DISCUSSÃO**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado à obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Graduação em Direito da “*Strong Business School*”.

São Paulo, 29 de abril de 2024.

---

**Prof. e orientador:** Sandra Sueli Ferreira Nunes  
Strong Business School

---

**Prof. e orientador:**  
Strong Business School

---

**Prof. e orientador:**  
Strong Business School

Dedico este trabalho aos meus pais **Adnilson Esteves Francisco** e **Márcia Frúgoli Francisco** pelo apoio incondicional em minhas escolhas de vida e pelo suporte durante esta jornada acadêmica. Dedico aos meus amigos e colegas de curso pelo apoio profissional na área jurídica, sem o qual, a conclusão desta etapa não seria possível.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao finalizar esta etapa importante da minha trajetória acadêmica, é com imensa gratidão que dirijo estas palavras àqueles que foram fundamentais para a concretização deste trabalho.

Aos meus pais, pilares fundamentais da minha vida, que me apoiam em todos os aspectos. Vocês são a fonte da minha motivação e inspiração, para concluir mais uma etapa da minha vida profissional. Sem o amor, o carinho e a compreensão de vocês, esta conquista não seria possível. Minha gratidão é profunda e eterna.

À professora Sueli, que ao longo de mais de sete semestres dedicou-se incansavelmente ao nosso aprendizado. Sua dedicação não se limitou ao ensino acadêmico, mas também se estendeu ao apoio emocional e profissional, demonstrando um compromisso que ultrapassa as barreiras da sala de aula. Sua orientação e suporte foram cruciais em momentos desafiadores e, por isso, meu eterno agradecimento.

À professora Sandra, meu agradecimento pelo apoio essencial no desenvolvimento deste trabalho. A sua dedicação e paciência foram fundamentais para o sucesso desta jornada. Ao novo coordenador do curso de Direito da Faculdade Strong, professor Marco Frabetti, meu sincero reconhecimento. Sua atuação exemplar e a capacidade de se tornar um mentor para os alunos têm sido de grande importância. Sua liderança e incentivo foram determinantes para que eu me mantivesse motivada e comprometida com meus estudos ao longo desse último semestre.

E, por fim, aos demais professores, que sempre foram extremamente acolhedores comigo durante todo esse processo. Vocês não apenas transmitiram conhecimento, mas também ofereceram apoio e se tornaram verdadeiros colegas ao longo desta caminhada. A generosidade

e o carinho com que me trataram deixarão marcas indeléveis em minha trajetória acadêmica e pessoal.

Aqui, gostaria de incluir e dedicar à alguns nomes, que tem todo meu carinho.

Ao professor Jonathan Hernandez Marcantonio, à professora Roberta Guimarães, ao professor Tarso de Melo, ao professor David Pimentel Barbosa de Siena, nosso mestre e amigo, ao professor Fernando S.Gaggini, à professora Gabrielle Kölling e à professora Meire Marcia Paiva.

À todos vocês, meus sinceros agradecimentos. Suas contribuições foram inestimáveis e cada um, à sua maneira, deixou um legado em minha formação. Este trabalho é dedicado a todos vocês, que me proporcionaram a força necessária para chegar até aqui.

## RESUMO

O presente trabalho será direcionado para estudos relacionados às diversas discussões que circundam o tema das Subvenções de Investimento e dos Créditos Presumidos de ICMS concedidos como benefícios fiscais pelos Estados, e sua forma de tributação no cenário tributário atual, principalmente voltados para os reflexos na tese da violação do Pacto Federativo.

Como se sabe, nos últimos dois anos, a jurisprudência das cortes superiores (STJ e STF), assim como os diversos Tribunais Federais do Brasil têm se posicionado de maneiras distintas e pouco claras no que diz respeito à essa temática, à forma de tributação dos Créditos Presumidos de ICMS concedidos à título de benefícios fiscais, relacionando-se ainda com as Subvenções de Investimento.

Recentemente, o STJ decidiu, no julgamento do Recurso Especial nº 1.517.492/PR pelo afastamento da tributação dos créditos presumidos do ICMS.

Essa decisão mexeu com o cenário tributário sobre esta temática, e a partir daí, surgiram diversas discussões sobre o tema, mas no presente trabalho, o principal aspecto a ser estudado será a tese da “violação do Pacto Federativo” no que tange à concessão de benefícios fiscais de créditos presumidos de ICMS, e sua forma de tributação.

Ato contínuo, os desdobramentos dessa discussão vêm trazendo diversos posicionamentos e decisões em diferentes sentidos, o que pode, de certa forma, trazer insegurança jurídica aos Contribuintes, que ficam sem saber quais providências tomarem para continuidade de suas atividades, sem incorrer em infrações fiscais e eventuais autuações futuras por parte da Fazenda Pública.

É muito importante mencionar que o instituto das Subvenções de Investimento é algo amplo, com diferentes interpretações e formas de aplicação, e que, a depender desses desdobramentos, diferentes ramificações surgiriam no cenário tributário.

Essa dificuldade na interpretação e entendimento da aplicabilidade das Subvenções de Investimento é que fazem com que a temática aqui abordada tenha tamanha importância de um estudo mais aprofundado, justamente para que se possa formar uma conclusão sólida e juridicamente aplicável ao cenário tributário atual, de acordo com os limites legislativos e jurisprudenciais.

**Palavras-chave:** Subvenção de Investimento. Pacto Federativo. Benefícios Fiscais. ICMS. Jurisprudência atual.

## ABSTRACT

This academy work will be directed towards studies related to the various discussions surrounding the topic of Investment Subsidies and Presumed ICMS Credits granted as tax benefits by States, and their form of taxation in the current tax scenario, mainly focused on the reflections on the thesis of violation of the Federative Pact.

As we know, in the last two years, the jurisprudence of the higher courts (STJ and STF), as well as the various Federal Courts in Brazil, have positioned themselves in different and unclear ways with regard to this issue, the form of taxation of Presumed ICMS Credits granted as tax benefits, also relating to Investment Subsidies.

Recently, the STJ decided, in the judgment of “REsp” N°. 1.517.492/PR, to remove the taxation of presumed ICMS credits.

This decision affected the tax scenario on this topic, and from then on, several discussions arose on the topic, but in the present work, the main aspect to be studied will be the thesis of “violation of the Federative Pact” with regard to the granting of tax benefits of presumed ICMS credits, and their form of taxation.

Continuously, the developments of this discussion have brought different positions and decisions in different directions, which can, in a certain way, bring some legal uncertainty to Taxpayers, who are left without knowing what measures to take to continue their activities, without incurring tax infractions. and possible future assessments by the Treasury.

It is very important to mention that the Institute of Investment Subsidies is broad, with different interpretations and forms of application, and that, depending on these developments, different ramifications would arise in the tax scenario.

This difficulty in interpreting and understanding the applicability of Investment Subsidies is what makes the topic addressed here so important for a more in-depth study, precisely so that a solid conclusion can be formed that is legally applicable to the current tax scenario, in accordance with legislative and jurisprudential limits.

**Keywords:** Investment Subsidy. Federative Pact. Tax benefits. ICMS. Current jurisprudence

## Sumário

Sumário .....	13
<b>1. Introdução .....</b>	<b>10</b>
<b>2. Contexto Histórico do Modelo de Governo do Brasil.....</b>	<b>12</b>
a. Histórico das Constituições do Brasil .....	13
b. Modelo Atual com base na Constituição Federal de 1988 .....	15
<b>3. Aspectos Conceituais da Discussão .....</b>	<b>15</b>
<b>4. Argumentos Utilizados.....</b>	<b>18</b>
a. Contribuinte .....	18
b. Fazenda Nacional (União) .....	21
c. Como decidiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ)?.....	22
<b>5. Pacto Federativo: a interferência da discussão na separação dos poderes e competências ..</b>	<b>24</b>
a. Violação à imunidade tributária recíproca – Art. 150, inc. VI, <i>a</i> da CF/88.....	26
b. Competência Tributária: o que dispõe a CF/88?.....	27
<b>6. Conclusão .....</b>	<b>29</b>
<b>7. Referências Bibliográficas .....</b>	<b>30</b>

## 1. Introdução

Ao longo do ano de 2022, o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) julgou casos importantes em matéria tributária, que impactaram milhões de contribuintes pelo Brasil, sejam pessoas físicas ou pessoas jurídicas.

Dentre essas importantes teses julgadas pela Colenda Corte do STJ, tem-se a tese da tributação de créditos presumidos de ICMS concedidos à título de benefícios fiscais e coligados às Subvenções de Investimento, voltadas para as instituições que façam jus aos benefícios, incluídos na base de cálculo de IRPJ e CSLL, tributos de competência da União.

O objeto do presente trabalho acadêmico está centrado na natureza das Subvenções de Investimentos e dos créditos presumidos de ICMS, e suas diversas discussões no Poder Judiciário, devido à suas recentes alterações legislativas.

Na jurisprudência atual dos Tribunais Superiores, há uma grande discussão sobre a possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porquanto esses referidos créditos forem renunciados pelo Estado em favor do contribuinte como sendo um instrumento de política de desenvolvimento econômico daquela UF, devendo ser reconhecida sobre eles, a imunidade do art. 150, inc. VI, “a” da CF.<sup>1</sup>

Ou seja, fala-se aqui em **benefícios fiscais** fornecidos pelos Estados-membros da Federação aos contribuintes.

Todavia, a natureza tributária dos benefícios fiscais muito se discute sobre a incidência de tributos federais, com o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), tendo em vista que os benefícios fiscais nada mais são do que créditos presumidos de ICMS (ou seja, um imposto estadual), destinados a subvenções de investimentos em determinada área.

Quando falamos em tributos e entes políticos da República Federativa do Brasil, é de suma importância que destaquemos o fato de que a Constituição Federal de 1988 concede a chamada “competência tributária” para que os entes federativos possam instituir seus tributos, sem invadir a autonomia uns dos outros.

---

<sup>1</sup> BRASIL, 1988. Constituição Federal. Art. 150, inciso VI, alínea “a”, disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)

Significa dizer que a Constituição Federal não cria tributos, mas concede competência tributária para que a União, *p. ex.*, institua o Imposto de Renda, e para que os Estados instituem o ICMS, incidente sobre operações envolvendo mercadorias, serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal.

Nessa linha, se pensarmos que os Estados concedem benefícios fiscais para as instituições, em forma de créditos presumidos de ICMS, caberia à União tributar esses benefícios fiscais na base de cálculo do IRPJ e da CSLL?

Perceba que estamos falando de entes políticos distintos, sem hierarquia entre eles, cada um com sua respectiva autonomia financeira.

À luz dos preceitos constitucionais, fala-se com muita intensidade do “Pacto Federativo” e seus desdobramentos nessa tese tão discutida atualmente.

E a partir dessa linha de raciocínio, é que entram as subvenções de investimento.

As Subvenções de Investimento podem ser classificadas como um dos institutos tributários decorrentes de manobras extrafiscais, que buscam, além de tudo, estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos em determinada região, que, em troca, irá conceder benefícios fiscais (como por exemplo, os créditos presumidos de ICMS).

“O conceito de subvenção está sempre associado à ideia de auxílio, ajuda – como indica a sua origem etimológica (*subventio*) [...] no Direito Público, particularmente no Direito Financeiro, embora também se revista de caráter não remuneratório e não compensatório, deve submeter-se ao regime jurídico público relevante. [...]. É categoria de Direito Financeiro e não de Direito Tributário.” (José Souto Maior Borges – RDP 41 e 42, p. 43).

Neste diapasão, cria-se no contribuinte uma espécie de dever, uma contraprestação para que faça jus à concessão desses benefícios fiscais: é necessária a implementação ou expansão de suas fábricas e indústrias naquela região, com o objetivo de aumentar a circulação da economia local, a geração de empregos e a melhora na qualidade de vida.

As Subvenções foram inseridas no ordenamento jurídico-tributário do Brasil na década de 1960, através da Lei n. 5.506/1964, quando ainda eram chamadas de “Subvenções Governamentais”.

Fato é que, ao passar dos anos, as Subvenções foram tomando proporções alarmantes no sistema tributário nacional, o que fez com que a jurisprudência se mobilizasse no caminho

de traçar definições acerca de seu tratamento fiscal e tributação, bem como aplicação prática no exercício habitual das atividades empresariais.

Assim, conforme será amplamente estudado no presente artigo, ver-se-á que a natureza jurídica das subvenções e seus consequentes desdobramentos em matéria tributária (tal como o julgamento dos EREsp nºs 1.517.492/PR e 1.443.771/RS) requer extrema cautela tanto nos estudos científicos e acadêmicos, quanto na prática tributária, principalmente voltada para contribuintes que convivem com este instituto tributário.

## **2. Contexto Histórico do Modelo de Governo do Brasil**

Antes de adentrarmos especificamente ao tema abordado no presente artigo, é de suma importância que passemos pelos lastros históricos da República Federativa do Brasil, para que possamos chegar ao momento de governo atual e entendermos as diretrizes tributárias e econômicas.

O Brasil teve a forma de “República” instituída em 1889, quando foi proclamada por José do Patrocínio, na Câmara Municipal do Rio de Janeiro<sup>2</sup>.

Desde essa época, o Brasil já teve 6 (seis) tipos de governo, quais sejam:

- a) República Velha (1889-1930)
- b) Era Vargas (1930-1937)
- c) Estado Novo (1937-1945)
- d) Quarta República (1945-1964)
- e) Ditadura Militar (1964-1985)
- f) Nova República (1985-)

Desde o fim da Ditadura Militar, o Brasil é “regido” pela “Nova República”, tendo sido inaugurado o regime democrático, além de ter sido redigida e promulgada uma nova Constituição Federal (1988), que será melhor explorada no capítulo abaixo.

---

<sup>2</sup> <https://brasilecola.uol.com.br/historiab/brasil-republica.htm>

Não vamos aqui adentrar em cada período histórico, tendo em vista que este não é o objeto principal deste trabalho.

Mas é importante dizer que, ao longo dos anos, o modelo de governo brasileiro mudou de várias formas, e voltado para o cenário econômico e tributário, apenas na década de 1930, com a Constituição de 1937, o modelo tributário ganhou um capítulo próprio para tratar do modelo tributário de forma autônoma.

Isso é de suma relevância para que se possa entender a importância do Sistema Tributário Brasileiro, e sua constante evolução no cenário das empresas privadas no que tange à movimentação e circulação da economia no país.

Para que se possa entender melhor essa constante evolução, tem a mesma importância o entendimento do histórico das Cartas Magnas que regeram o país ao longo da história da República, conforme demonstrado abaixo.

#### **a. Histórico das Constituições do Brasil**

O modelo constitucional brasileiro passou por várias mudanças, trazendo consigo evoluções e aprimoramentos no texto constitucional em diversas áreas da sociedade e do Estado.

E é de suma importância trazer esse histórico da evolução do plano constitucional brasileiro, para que se possa entender quais foram as principais mudanças, principalmente voltadas para o campo tributário econômico.

A primeira Constituição Federal do Brasil foi promulgada em 1824, e tinha como principal característica o “Poder Único”, previsto nos artigos 99 e 100 do então texto constitucional<sup>3</sup>.

Havia a repartição das receitas com as demais províncias da época, e os principais princípios que regiam essa Carta eram os da legalidade e da igualdade, com um ideal de justiça trazido por Adam Smith (“contribuição proporcional”).

---

<sup>3</sup> Art. 99. A Pessoa do Imperador é inviolável, e Sagrada: Elle não está sujeita a responsabilidade alguma.

Art. 100. Os seus Títulos são "Imperador Constitucional, e Defensor Perpetuo do Brazil" e tem o Tratamento de Magestade Imperial.

Já em 1891, o texto dessa Carta já trazia uma competência exclusiva da União e dos Estados para a instituição de determinados impostos e, ainda, o Estado deveria assegurar aos Municípios a autonomia em tudo quanto respeitasse ao seu “peculiar interesse”.

Nessa Constituição, já começa a surgir um ponto de suma importância, que é tema da discussão atual das Subvenções e sua forma de tributação: o princípio da imunidade recíproca, partindo do pressuposto que entes políticos não poderiam tributar-se uns aos outros (ideia do Pacto Federativo).

Passando para a Constituição de 1934, já se tem uma melhor distribuição da competência tributária, especialmente com a valorização dos municípios, em que o texto constitucional traz de forma mais expressa os impostos exclusivamente municipais.

Logo em seguida, na Constituição de 1937, tem-se uma distribuição rígida de competência.

Neste ponto, percebe-se que o princípio da imunidade recíproca, juntamente da autonomia dos Estados, já aparece de forma mais expressa e mais solidificada, o que caracteriza ainda mais o sistema tributário brasileiro como sendo, também, mais sólido.

Há também, no texto constitucional de 1937, a uniformidade da tributação federal e vedação de discriminação relativa a protos de uns contra os de outros Estados (previa da vedação à Guerra Fiscal).

Já na Constituição de 1946, ampliou-se a limitação ao poder de tributar, ou seja, há um maior controle por parte do Estado no que tange à cobrança, exigência e fiscalização de tributos por parte dos entes fiscais, respeitando (em tese) os limites ao Poder de Tributar, trazidos pelo texto constitucional, bem como uma ênfase maior aos princípios da capacidade contributiva do contribuinte.

Em 1967, surge a Constituição Federal que já traz em seu texto um Capítulo especial destinado ao “Sistema Tributário”, principalmente com domínio da União sobre a maioria dos impostos competentes a ela.

## **b. Modelo Atual com base na Constituição Federal de 1988**

Finalmente, surge a Constituição Federal de 1988, promulgada no dia 5 de outubro de 1988, durante o governo do então presidente José Sarney, ficou conhecida como sendo a “Constituição Cidadã”, e é a Constituição ainda em vigor.

Definitivamente, nesta Constituição, surge um Sistema Constitucional Tributário, com extrema rigidez na distribuição de competências, além de maior prevalência de princípios e garantias constitucionais.

Conforme exposto, sem esgotar as questões sociais dessa Constituição, que está presente no que tange ao Sistema Tributário Nacional, de fato, aprimora-se um Sistema Tributário Brasileiro, bem delimitado e com um escopo voltado principalmente para a divisão dos impostos e tributos com suas respectivas competências.

É muito importante frisar o fato de que conforme foi disposta a delimitação das competências tributárias para que os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possam instituir seus tributos e respectivas regras, em contrapartida, o respeito ao Pacto Federativo, em tese, por proteção constitucional dos próprios entes políticos, deve sempre prevalecer.

Na discussão ora estudada, percebe-se que o que se tem, são créditos presumidos de ICMS (Estadual) em forma de subvenções de investimento, concedidos a título de benefícios fiscais, em que a União quer inclui-los nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, como forma de tributar tais benefícios.

A ideia do Pacto Federativo é bem delimitada na Constituição Federal atual (1988), e para que se comece a dar formas à discussão ora estudada, também comporta tamanha importância os aspectos conceituais da discussão, para que se possa entender qual o cerne da discussão, e como ela surgiu no escopo tributário atual.

### **3. Aspectos Conceituais da Discussão**

Na discussão atual envolvendo as Subvenções de Investimento e os créditos presumidos de ICMS, é de suma importância que se tenha noção dos termos conceituais utilizados em toda a discussão, para que saibamos não só diferenciar os regimes e formas de tributação (ou não)

da coisa, mas também, para que possamos sintetizar os pensamentos e chegemos a uma linha de raciocínio próxima à adotada pelo nosso Poder Judiciário neste ponto.

Pois bem. Como já visto brevemente em tópicos anteriores, as “Subvenções de Investimento” são formas de incentivo às companhias locais, para que se instalem em determinado local visando o desenvolvimento da região e geração de empregos, em troca de benefícios tributários em sua carga.

Elas buscam auxiliar nos custos e despesas operacionais e fomentar o desenvolvimento de determinados setores econômicos ou regiões nos quais haja o interesse público especial.

Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto. Ao Estado, em regra, cabe o dever de subvencionar instituições que realizem serviços, ou obras de interesse público, o qual, para isso, dispõe em leis especiais as normas que devem ser atendidas para a concessão, ou obtenção, de semelhantes auxílios, geralmente anuais. (SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 779).

Já o professor Reinaldo Pizolio explica que:

*“As subvenções para investimentos, por sua vez, caracterizam-se pela destinação dos recursos à empresa para que sejam aplicados em sua expansão, em alocação de valores para implementação de seu parque industrial ou ainda, por exemplo, para que desenvolva novas atividades econômicas.”<sup>4</sup>*

As legislações pertinentes às Subvenções de Investimento sofreram alterações relevantes no que tange à forma de tributação.

A lei n. 14.789/23, conhecida como "Lei das subvenções", altera a tributação das subvenções para investimento, incluindo-as no "lucro da exploração".

A partir de 2024, tais subvenções serão tributadas pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. A lei permite um crédito fiscal de 25% sobre as receitas de subvenção, mas não se aplica às

---

<sup>4</sup> PIZOLIO, Reinaldo. **Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Subvenções para Investimento**. Artigo in Revista Dialética de Direito Tributário, v. 52. São Paulo: Dialética, 2002, p. 149

subvenções para custeio. Veja no quadro abaixo o diferencial entre a lei anterior e a nova lei das subvenções:

Figura 1: Quadro comparativo entre a legislação antiga e a nova legislação referente às Subvenções.

	↕ <b>Legislação Antiga</b>	↕ <b>Nova Legislação</b>	↕
Tributos federais	Os tributos federais sobre as subvenções de custeio eram isentos	A isenção foi extinta, e surgiu a possibilidade de gerar crédito fiscal restrito para o desconto de impostos de subvenções de investimento	
Juros sobre Capital Próprio	Reservas de capital e de lucro eram parte dos cálculos sobre a despesa com JCP	Reservas de capital e de lucro serão parte dos cálculos sobre a despesa com JCP [exceto de incentivo fiscal de doações ou subvenções governamentais para investimentos, ações em tesouraria, entre outros]	
Subvenções concedidas pela União, estados, municípios e em relação ao ICMS	Não entravam na base de cálculo de tributos (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins)	Entram na base de cálculo de tributos (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins)	
Uso do crédito fiscal	Não havia limitação para a utilização do benefício.	Limitação temporal para o uso do crédito fiscal. Mesmo que a obra de implantação ou expansão seja concluída no mesmo ano da concessão da subvenção, os créditos só podem ser utilizados a partir do ano seguinte ao reconhecimento das receitas de subvenção.	
Passivos	Negociação era mais onerosa e complexa para o contribuinte e envolvia litígios.	Aderindo à transação tributária especial proposta pelo Ministério da Fazenda, serão aceitas as normas futuras da lei, incluindo condições e limites para aproveitamento de créditos fiscais. Caso contrário, a transação pode ser rescindida e os débitos voltam a ser questionados.	
Mostrando de 1 até 5 de 5 registros		◀ Anterior Próximo ▶	

Fonte: <https://www.taxgroup.com.br/solutions/subvencao-para-investimentos-como-funciona-com-a-nova-lei/#:~:text=Subven%C3%A7%C3%A3o%20para%20investimento%20%C3%A9%20um,seus%20neg%C3%B3cios%20em%20%C3%A1reas%20espec%C3%ADficas.>

Já em relação aos créditos presumidos de ICMS, em um panorama geral, o ICMS é a principal fonte de receita dos Estados-membros da federação, sendo cada um deles autônomos para legislar sobre sua cobrança, desde que respeitem a Lei Complementar 87/96 (“Lei Kandir”), e ao texto constitucional.

Quando se fala em crédito presumido de ICMS, basta pensar que se trata de uma tributação diferenciada concedida a alguns contribuintes específicos.

É a partir do crédito presumido de ICMS que o contribuinte ficará “livre” do sistema padrão de cobrança desse imposto, para que o utilize com outras finalidades, como o desenvolvimento empresarial de sua companhia, por exemplo.

Significa dizer que um Estado-membro poderá, por meio de lei específica, conceder um benefício fiscal de ICMS (crédito) para certos contribuintes, desde que sejam utilizados esses créditos em desenvolvimentos socioeconômicos na região, com a finalidade de desenvolver setores de grande importância para o país, gerando empregos, sustentabilidade etc., sendo assim, uma forma de incentivo ao setor econômico do País.

Este crédito concedido às instituições significará uma menor onerosidade tributária quando ao pagamento do ICMS nas operações que possuam seus fatos geradores.

Porém, não significa que o contribuinte terá um acréscimo ou crescimento em seu patrimônio (lucro), o que, como um dos argumentos principais “pró-contribuinte”, por si só, já justifica a inconstitucionalidade da tributação dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados-membros.

Agora, com os principais termos do trabalho bem delimitados e conceituados, passemos a análise dos argumentos utilizados no julgamento do REsp n. 1.517.492/PR, que foi um paradigma para o cerne da discussão das subvenções de investimento e créditos presumidos de ICMS, no que tange à tributação na base de cálculo do IRPJ e CSLL.

#### **4. Argumentos Utilizados**

Para que se possa ter maior dimensão e facilitar o entendimento de toda a cerne da discussão do presente artigo, é de suma importância também, que façamos um panorama geral dos argumentos utilizados pelas partes no Leading case ora analisado, principalmente no que tange à ideia do Pacto Federativo, sustentado pelo contribuinte.

Frisa-se que o tema principal do trabalho é a questão da violação do Pacto Federativo com essa forma de tributação requerida pela União, mas tem importância a análise dos demais argumentos utilizados, para que se possa ser possível traçar a “linha do tempo” até a chegada nessa temática de discussão.

##### **a. Contribuinte**

Em que pese os argumentos da União serem mais direcionados para a permissão da tributação dos benefícios fiscais e subvenções de investimento concedidos pelos Estados às companhias que façam jus a eles, o contribuinte, por sua vez, segue a linha de que tal tributação violaria deveras o Pacto Federativo e a autonomia entre os Entes Públicos, e, ainda, princípios constitucionais.

Pode-se dividir esses argumentos da seguinte maneira: violação o pacto federativo, ofensa a imunidade tributária recíproca, ofensa à jurisprudência consolidada do STJ, insegurança jurídica e quebra de confiança, e violação ao disposto no artigo 30, § 4º da Lei 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar nº 160/2017. Abaixo, há a análise mais detalhada quanto a estes pontos.

No que tange à violação do Pacto Federativo, o contribuinte sustenta que na tributação de Subvenções de Investimento concedidas à título de benefícios fiscais de ICMS (imposto Estadual), uma vez que a União deseja tributar essas Subvenções, haveria uma evidente invasão de competência da União em relação ao Estado que concede tal benefício.

Sustenta também que violar este tipo de “certeza jurídica”, tal como é o Pacto Federativo, abre precedentes para que a máquina pública interfira em diversas outras áreas em que hoje há limitações para que o ordenamento jurídico funcione como devam.

Portanto, permitir que a União legisle sobre questões Estaduais, seria uma “evidente violação ao texto constitucional, tornando a tese inconstitucional”, como deseja o contribuinte.

Outro ponto que o Contribuinte sustenta no Recurso Especial que deu origem à discussão está nos limites da ofensa à Imunidade Recíproca, prevista no art. 150, inc. VI, alínea *a* da Constituição Federal/1988.<sup>5</sup>

Neste argumento, o Contribuinte se limita apenas e tão somente a fazer referência quanto a impossibilidade de os entes públicos tributarem o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

No caso concreto, o Estado do Paraná (PR) concedia créditos presumidos de ICMS para fins de Investimento das instituições beneficiárias, à título de benefícios fiscais, e a União deseja

---

<sup>5</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - Instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, **uns dos outros**.

incluir esses créditos presumidos nas bases de cálculo do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Assim, se o valor tributado é uma receita que o Estado-membro optou por renunciar, favorecendo determinado setor estratégico em um determinado momento, é evidente que em última instância o que se está tributando é um valor que àquele Estado pertenceria – e não uma receita obtida pelo contribuinte como resultado de suas atividades privadas.

**Neste ponto, o contribuinte entenderia que por mais que o Estado do Paraná conceda um benefício fiscal ao contribuinte em determinadas circunstâncias, e por mais que esteja “abrindo mão” deste valor, este não muda sua natureza jurídica, continua sendo uma receita proveniente de atividade do Estado, sendo impossível sua tributação por parte da União.**

A jurisprudência do STJ, inclusive, vem criando solidez nesse sentido, conforme pesquisa de jurisprudência<sup>6</sup>.

E é com base nessa pesquisa jurisprudencial no STJ que podemos fazer um “link” de outro argumento do contribuinte, que é a **insegurança jurídica**.

Agir em sentido contrário ao da Jurisprudência – tanto do contencioso administrativo quanto do contencioso judicial – a RFB *estaria contribuindo com a criação* de um indesejável estado de insegurança jurídica, já que os contribuintes que não sabem como proceder no caso concreto do REsp nº 1.517.492/PR.

E nesse sentido, o professor Roque Antonio Carazza ensina que:

*[...] mais do que um valor, a segurança jurídica é a própria razão de ser de nossa Constituição Federal, tendo sido consagrada, expressa ou implicitamente, em várias de suas normas.*

---

<sup>6</sup> REsp 1825503/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/10/2020, DJe 16/11/2020  
 AgInt no REsp 1606998/SC, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/12/2017, DJe 19/12/2017  
 RESP 1.968.755/PR, SEGUNDA TURMA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 08/04/2022  
 AgInt no REsp n. 2.023.754/RS, relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Segunda Turma, julgado em 6/3/2023, DJe de 15/3/2023  
 AgInt no REsp n. 1.986.022/RS, relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Segunda Turma, julgado em 15/12/2022, DJe de 19/12/2022  
 AgInt no RMS 64.072/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/11/2020, DJe 24/11/2020; RMS 54.996/RN, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/06/2019, DJe 17/06/2019  
 AgInt no REsp n. 1.967.175/SC, relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, Segunda Turma, julgado em 27/6/2022, DJe de 29/6/2022

*[...] o princípio da segurança jurídica é uma das manifestações do nosso Estado Democrático de Direito, consagrado já no art. 1º da CF, e visa a proteger e preservar as justas expectativas das pessoas. Para tanto, veda a adoção de medidas legislativas, administrativas ou judiciais capazes de frustrar a confiança que depositam no Poder Público.*

*[...] Deste modo, incumbe ao Estado zelar para que todos não só tenham uma proteção eficaz de seus direitos como possam prever, em alto grau, as consequências jurídicas dos comportamentos que adotarem.<sup>7</sup>*

Por último, o contribuinte ainda menciona uma violação ao disposto no artigo 30, § 4º da Lei 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar nº 160/2017, que vai estabelecer que ***todos*** os benefícios fiscais relativos ao ICMS “***são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas neste artigo.***

Este entendimento vai de encontro aos pontos trazidos pela União ao dizer que os benefícios fiscais relativos ao ICMS são considerados ***subvenções para custeio.***

No precedente em apreço, o STJ não só rechaçou o uso de expedientes infralegais pela RFB, mas também afirmou que a inclusão do crédito de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em qualquer caso, é indevida porque viola o pacto federativo (**perceba que novamente, o contribuinte associa seus argumentos para chegar a um denominador comum, o argumento de maior peso em suas razões: a violação ao pacto federativo.**

#### **b. Fazenda Nacional (União)**

Em contrapartida aos argumentos trazidos acima, tem-se os posicionamentos da União, que defende a tributação dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados, sem mencionar a questão do pacto federativo.

No ponto de vista da União, o incentivo relativo ao crédito presumido de ICMS constitui, para os fins da legislação tributária federal, **subvenção corrente para custeio** ou operação, devendo integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, visto tratar-se de receita para a qual não há expressa previsão legal de exclusão ou isenção.

---

<sup>7</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 33ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 353

Ela entende que não há que se falar em aplicar isenção às receitas originadas de ressarcimento de crédito presumido de ICMS, baseando-se apenas em interpretações e utilizando-se de analogia para estender o entendimento defendido como querem os contribuintes.

A União foca muito no ponto de que a natureza jurídica do crédito presumido de ICMS, por serem consideradas subvenções de custeio. E sobre esse tipo jurídico do crédito presumido de ICMS, enfatiza ainda que existem “duas regras” para tributação dessas subvenções. Uma delas está prevista no art. 392 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), enquanto a outra está prevista no art. 443 do mesmo diploma.<sup>8</sup>

### c. Como decidiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ)?

Agora, após análise dos argumentos tanto do Contribuinte, quanto da Fazenda Nacional, no RESP 1.517.492/PR, o STJ pode realizar a análise dos fatos e proferir decisão após julgamento da tese.

No julgamento do Recurso Especial 1.517.492/PR, o STJ entendeu pela não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, já que os 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.

Em face desse acórdão, a União apresentou Embargos de Divergência, alegando que mesmo que se entenda que o crédito presumido do ICMS não configure receita, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL corresponderia a lucro da sociedade empresária.

---

<sup>8</sup> Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional: I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV).

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - Registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - Feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas

Por isso, ao configurar diminuição de custos e despesas, o sistema de crédito presumido aumentaria indiretamente o lucro tributável e, portanto, tais valores deveriam o compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em reviravolta na corte superior, o STJ reformou o acórdão impugnado, e deu provimento aos Embargos de Divergência para reformar o acórdão embargado e declarar a legalidade da inclusão dos valores decorrentes de créditos presumidos e ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No último dia 26.04.2023, houve julgamento sobre a mesma tese, sob a sistemática dos Recursos Repetitivos Tema 1.082, também no Superior Tribunal de Justiça.

Neste exímio julgamento, a Corte Superior entendeu que os benefícios fiscais de ICMS só poderiam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL caso o contribuinte cumpra requisitos legais previstos no art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

A 1ª Seção STJ considerou não ser possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – como redução de base de cálculo, diminuição de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), salvo quando atendidos os requisitos previstos no artigo 10 da Lei Complementar 160/2017 e no artigo 30 da Lei 12.973/2014.

Para o colegiado, não se aplica a esses benefícios o entendimento fixado no ERESP 1.517.492, que excluiu o crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

É importante mencionar o recentíssimo entendimento do STJ por se tratar de tese semelhante, com praticamente o mesmo objeto de julgamento, porém, com entendimento divergente por parte da Corte.

Com este julgamento, a 1ª Seção do STJ fixou três teses ao julgar os Recursos Especiais nºs 1.945.110 e 1.987.158, sendo elas:

(i) 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 (artigo 10 da Lei Complementar 160/2017 e artigo 30 da Lei 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento

firmado no EREsp 1.517.492, que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

(ii) 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;

**(iii) Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os parágrafos 4º e 5º no artigo 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu parágrafo 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou à 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.**<sup>9</sup>

## **5. Pacto Federativo: a interferência da discussão na separação dos poderes e competências**

Como se sabe, no plano constitucional tem-se muito nítido que, sendo o Brasil uma Federação, cada ente público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) goza de autonomia financeira, podendo gerir suas próprias finanças, se auto-organizar, autogovernar e autoadministrar.

Dentre essas formas de se “auto-organizar”, está a prerrogativa de prover sua capacidade tributária ativa, sem a interferência dos demais Entes, desde que respeitados os limites da Constituição Federal de 1988.

Ao analisarmos a questão das Subvenções de Investimento e dos Créditos Presumidos de ICMS, ambos concedidos pelos Estados-membros a título de benefícios fiscais para as instituições, estamos diante de uma clara autonomia dos Estados em conceder tais benefícios, visando o desenvolvimento regional e financeiro de determinadas regiões em suas

---

<sup>9</sup> <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/2023/26042023-Beneficios-do-ICMS-so-podem-ser-excluidos-do-IRPJ-e-da-CSLL-se-contribuinte-cumprir-requisitos-legais.aspx>

circunscrições territoriais, ainda que cada Estado tenha autonomia para dirimir tais benefícios a depender de suas necessidades.

As subvenções de investimento, como visto, são uma espécie de apoio financeiro às sociedades empresárias concedido pelo Poder Público, especialmente sob a forma de benefícios fiscais (seja por meio de redução ou isenção de impostos), com o intuito de incentiva-las a instalarem ou expandirem seus negócios em áreas específicas. Um exemplo disso é a isenção ou redução do ICMS por parte dos Estados e do Distrito Federal. Atualmente, as empresas utilizam essas subvenções para abater o pagamento de impostos federais<sup>10</sup>.

A partir do momento em que a União decide tributar com o IRPJ e CSLL um valor concedido a título de benefício fiscal de ICMS por um Estado-membro, não se pode olvidar a violação ao Pacto Federativo, mas também a imunidade tributária prevista no art. 150, inc. VI, “a” da CF, e, ainda, a violação a regra matriz de incidência tributária do IRPJ e da CSLL.

Explica-se.

Novamente, no que tange ao pacto federativo, ao tributar com IRPJ e a CSLL o valor de ICMS concedido como benefício fiscal por um Estado-membro, o art. 1º da CF/88 é violado de morte. Veja:

*Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]*

Ainda, se analisarmos o que diz o art. 3º, incisos II e III da CF/88<sup>11</sup>, os objetivos da República consistentes na promoção do desenvolvimento nacional e redução das desigualdades sociais e regionais também são violados, tendo em vista a impossibilidade de o Estado-membro se desenvolver e poder investir em políticas que diminuam as desigualdades em seu território, somando com o desenvolvimento do País como um todo.

Isso porque, a tributação desses valores referentes às Subvenções de Investimento e Créditos Presumidos de ICMS, destinados justamente para o desenvolvimento regional onde

<sup>10</sup> <https://www.taxgroup.com.br/solutions/subvencao-para-investimentos-como-funciona-com-a-nova-lei/#:~:text=Subven%C3%A7%C3%A3o%20para%20investimento%20C3%A9%20um,seus%20neg%C3%B3cios%20em%20C3%A1reas%20espec%C3%ADficas.>

<sup>11</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

II – Garantir o desenvolvimento nacional;

III - Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

está situada a sociedade empresarial, fica inviável devido ao aumento (incorreto) da carta tributária.

Por isso, em uma visão mais rígida, pode-se entender como sendo gravíssima essa violação ao pacto federativo por parte da União, pois as interferências e consequências indiretas na política de desenvolvimento de um dos entes públicos do país é severa, podendo acarretar problemas sérios para o desenvolvimento do país de forma uma

**a. Violação à imunidade tributária recíproca – Art. 150, inc. VI, *a* da CF/88**

Como já fora trazido no item 4.a deste artigo, um dos argumentos trazidos pelo Contribuinte no Recurso Especial nº 1.517.492/PR que deu ensejo à discussão da forma de tributação das Subvenções de Investimento e Créditos Presumidos de ICMS, foi a violação da imunidade recíproca, prevista no texto constitucional, no art. 150, inc. VI, alínea *a*.

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

**VI - Instituir impostos sobre:**

- a) patrimônio, **renda** ou serviços, **uns dos outros**

De certa forma, essa violação a imunidade recíproca traz um desequilíbrio na harmonia entre os entes e suas competências, uma vez que, se o valor tributado é uma receita que o Estado-membro optou por renunciar, com o intuito de favorecer o desenvolvimento regional, econômico e financeiro de certa região, ainda assim, esse valor não deixou de ser uma receita do Estado, ainda que tenha aberto mão. **Não há troca ou mudança da natureza jurídica desse valor!**

Ou seja, se o Estado-membro deixou de tributar alguém por lhe conceder um benefício fiscal (Seja com créditos presumidos de ICMS, seja com Subvenções de Investimento), não significa que esse tributo mudaria sua natureza jurídica, passando a ser tributado.

Ainda, não caberia a interferência externa de mais ninguém nessa cadeia de tributação. Se o benefício foi concedido pelo Estado, cabe apenas a ele tratar sobre, sem qualquer interferência de demais entes públicos.

Inclusive, como visto, a jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que, havendo a interferência da União nessa operação tributária, há evidente quebra do Pacto Federativo.

#### **b. Competência Tributária: o que dispõe a CF/88?**

No que diz respeito à competência tributária, a Constituição Federal de 1988 delimita detalhadamente quais entes podem instituir tributos especificamente, além de outras providências relacionadas a estes tributos.

Este ponto é muito importante, pois possui relação direta com a questão do Pacto Federativo, trazido anteriormente.

Este ponto se relaciona muito com o tema principal do presente artigo, uma vez que a discussão estudada diz respeito a possibilidade de a União tributar um benefício fiscal concedido por Estados-Membros da federação.

Considerando que a União possui sua competência tributária própria, assim como os Estados-Membros, é importante explicar este ponto para que se entenda a base sólida da discussão referente a violação do Pacto Federativo.

Na Competência Tributária, está o Poder de tributar, por parte dos Entes Políticos. E, nas palavras de Hugo de Brito Machado<sup>12</sup>, “Poder” é a aptidão de decidir e fazer valer a decisão.

Essa aptidão, advinda de uma norma, que a confere ou reconhece, e a disciplina, limitando assim o seu exercício, o mais apropriado é, em vez de “poder jurídico”, empregar-se o termo “competência”<sup>13</sup>.

Em que pese a competência tributária possuir previsão legal no texto constitucional, o Código Tributário Nacional (“CTN”) também o prevê, em seu artigo 7º, ao dizer que “A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar

---

<sup>12</sup> MACHADO. Hugo de Brito; MACHADO. Schubert. Dicionário de Direito Tributário. São Paulo: Atlas. 2011. p. 176.

<sup>13</sup> ALEXY. Robert. Teoria de los derechos fundamentales. Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. p. 233.

tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.”

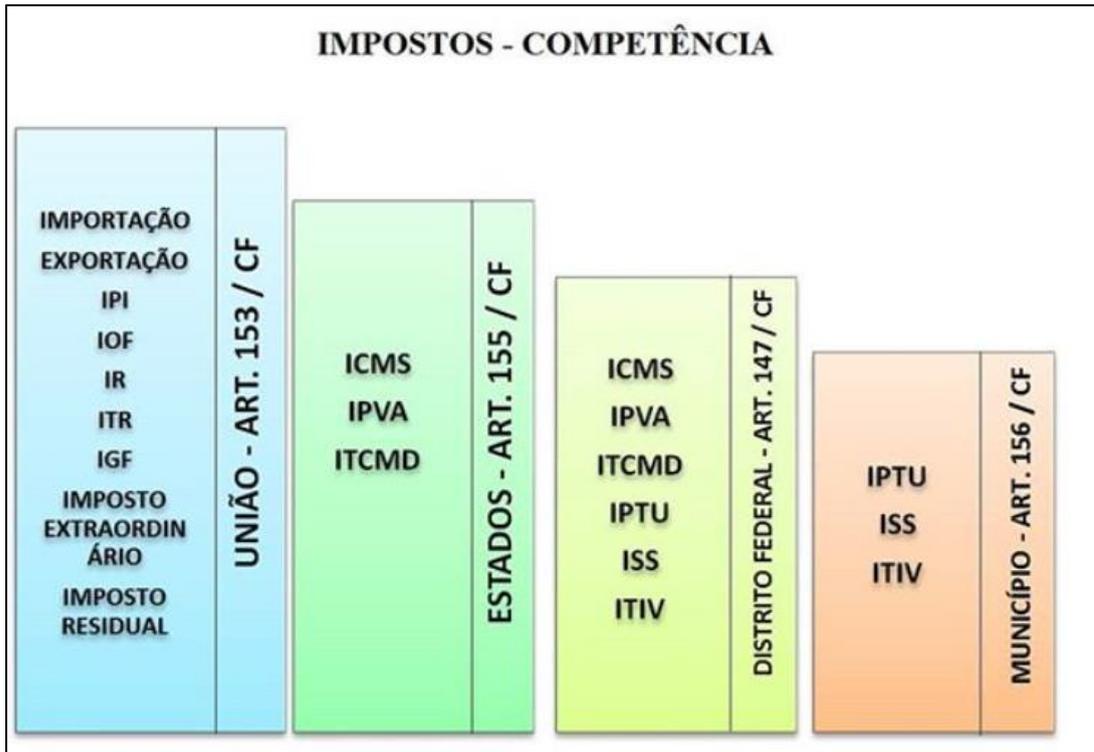
Por exemplo. Aos Estados, é atribuída a competência de estipular o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”). Já à União, é atribuída a competência de legislar e tratar sobre o Imposto de Renda (IR), tanto de pessoas físicas quanto pessoas jurídicas.

É evidente que no campo da competência tributária, existem certas características e circunstâncias específicas a depender do tributo. Por exemplo, o ITR, por lei (Art. 153, inc. VI, CF/88) é de competência da União.

Porém, o próprio art. 153, §4º, inc. III da CF permite que os municípios possam realizar a fiscalização e a arrecadação deste tributo, beneficiando-se das receitas auferidas pelos proprietários de imóveis em territórios considerados rurais.

Abaixo, observe como é disposto na Constituição Federal de 1988, a competência para exigência dos tributos do sistema tributário brasileiro **atual**:

Figura 2: Competência Tributária para instituição dos impostos no texto constitucional



Fonte: <https://adelsonbenvindo.wordpress.com/tag/competencia-tributaria/>

Percebe-se, portanto, que a Competência Tributária está bastante envolvida na tese ora estudada, tendo em vista que é de suma importância que se entenda sua função no ordenamento jurídico tributário brasileiro, correlacionando-se com o Pacto Federativo e a possibilidade (ou não) da tributação de um benefício estadual e subvenções de investimento, concedidas pelos Estados, incluindo-se seus valores nas bases de cálculo de impostos e contribuições federais.

## 6. Conclusão

Após toda a análise abordada no presente estudo, com todos os detalhes e posições analisadas, seria impossível não fechar o trabalho com uma conclusão acerca do tema ora estudado.

Como foi possível observar, a discussão acerca do tema englobou posicionamentos distintos sobre o que são as subvenções de investimento, os créditos presumidos de ICMS concedidos a título de benefícios fiscais pelos Estados-membros da federação, e quais seriam os impactos em sua forma de tributação, caso fossem incluídas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, tributos de competência da União.

Muitos dos argumentos utilizados por ambas as partes acabam fazendo muito sentido quando analisamos a tese de forma ampla e genérica.

Porém, o que torna a conclusão deste trabalho mais específica está no fato de que, principalmente aos argumentos trazidos pelo contribuinte, no que tange a violação do pacto federativo, corroboram com a forma como foi conduzido e analisado cada fonte de pesquisa deste artigo.

A discussão acaba se tornando mais “simples” a partir do momento em que se entende os conceitos utilizados na problemática, e entendendo principalmente sua aplicabilidade prática em matéria tributária.

Tanto as Subvenções de Investimento quanto os créditos presumidos de ICMS, por terem natureza jurídica de benefícios fiscais concedidos pelos Estados-membros da federação, pela proteção do pacto federativo, não poderiam ser tributados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por serem tributos de competência da União, evitando assim uma invasão de competência entre os entes públicos.

Nesse sentido foi o que decidiu o STJ no julgamento do REsp 1.492.517/PR, e, ao analisarmos bem os conceitos e aplicações trazidas, é a forma de pensar que mais faz sentido.

De certa forma, isso diminuiria a carga tributária dos contribuintes afetados por essas subvenções de investimento e créditos presumidos de ICMS, e, ainda, corroboraria com o desenvolvimento regional dos Estados concedentes desses benefícios, visando o desenvolvimento econômico da região, a geração de empregos dentre outros benefícios.

Mas fato é que, por mais que a discussão esteja se solidificando nos tribunais superiores e tribunais regionais do Brasil, ainda há muito o que se analisar de forma crítica e cuidadosa sobre o tema, uma vez que as alterações legislativas sobre o assunto ainda estão à todo vapor, sem uma conclusão final, o que pode causar, além de tudo, insegurança jurídica nos contribuintes e nos especialistas envolvidos nos estudos do tema.

## **7. Referências Bibliográficas**

**AgInt no REsp 1606998/SC**, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/12/2017, DJe 19/12/2017

**AgInt no REsp n. 1.967.175/SC**, relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, Segunda Turma, julgado em 27/6/2022, DJe de 29/6/2022

**AgInt no REsp n. 1.986.022/RS**, relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Segunda Turma, julgado em 15/12/2022, DJe de 19/12/2022

**AgInt no REsp n. 2.023.754/RS**, relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Segunda Turma, julgado em 6/3/2023, DJe de 15/3/2023

**AgInt no RMS 64.072/PR**, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/11/2020, DJe 24/11/2020; **RMS 54.996/RN**, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/06/2019, DJe 17/06/2019

ALEXY. Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Politicos y Constitucionales, 2002. p. 233.

BORGES. José Souto Maior. **Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias**. Revista de Direito Público. Revista dos Tribunais. 1977. p. 43-54.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 2024. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)

Acesso em: 28 maio 2024

BRASIL. Lei nº 14.789/2023, de 29 de dezembro de 2023. **Dispõe sobre o crédito fiscal decorrente de subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico.**

Diário Oficial da União. Brasília, DF, 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/lei/L14789.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14789.htm).

Acesso em: 28 maio 2024

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 33ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 353.

MACHADO. Hugo de Brito; MACHADO. Schubert. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas. 2011. p. 176.

PIZOLIO, Reinaldo. **Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Subvenções para Investimento**. Artigo in Revista Dialética de Direito Tributário, v. 52. São Paulo: Dialética, 2002, p. 149

**REsp 1825503/SC**, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/10/2020, DJe 16/11/2020

**RESP 1.968.755/PR**, SEGUNDA TURMA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 08/04/2022

SILVA, Daniel Neves. **"Brasil República"**; *Brasil Escola*. Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/historiab/brasil-republica.htm>. Acesso em 11 de abril de 2024.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 779).