



PODER JUDICIÁRIO  
Tribunal Regional Federal da 3ª Região  
4ª Turma

AGRAVO DE INSTRUMENTO (202) Nº 5014849-27.2024.4.03.0000

RELATOR: Gab. 12 - DES. FED. WILSON ZAUHY

AGRAVANTE: ---.

Advogado do(a) AGRAVANTE: JULIANA CRISTINA MARTINELLI RAIMUNDI - SC15909-A AGRAVADO:

UNIÃO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL OUTROS PARTICIPANTES:

D E C I S Ã O

Trata-se de agravo de instrumento interposto por ---. contra decisão que, nos autos do Mandado de Segurança impetrado na origem, indeferiu o pedido de liminar formulado nos seguintes termos:

“(…) 4 – DOS PEDIDOS

ANTE O EXPOSTO, requer digne-se Vossa Excelência:

a) Seja a petição recebida com todos os documentos que lhe acompanham, determinando-se o seu processamento pelo rito estabelecido em Lei;

b) A concessão da medida liminar, inaudita altera parte, para determinar que a Autoridade Coatora se abstenha de exigir, da Impetrante, a partir de 01/01/2024, a obrigatoriedade de incluir os valores relativos aos benefícios de crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ, respectivo adicional, e

CSLL, por ofensa ao Pacto Federativo, consoante entendimento consolidado pelo STJ no EREsp nº 1.517.492/PR; (...)”

(maiúsculas, sublinhado e negrito originais)

Discorre sobre a natureza dos créditos presumidos de ICMS que, afirma, consistem em renúncia fiscal do ente federativo que não está sujeita à tributação sob pena de violação do pacto federativo. Alega que o exercício do poder de tributar da União Federal relativo à incidência do IRPJ e da CSLL não contempla renúncia fiscal de Estado membro, sob pena de ensejar desarmonia com a organicidade do pacto federativo e violação ao princípio da subsidiariedade.

Argumenta que a concessão de incentivo por ente federado configura instrumento de política fiscal de interesses estratégicos e particulares da unidade federativa, de modo que a tributação pela União dos valores respectivos estimula competição direta com o Estado membro. Sustenta que ao regulamentar tão somente, o crédito fiscal decorrente da subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico, a Lei nº 14.789/2023 não altera a aplicabilidade do veredito dado pelo STJ no EREsp nº 1.517.492/PR, consagrando a compreensão de que renúncias fiscais dos estados não estão sujeitas à tributação pela União sob pena de ofensa ao pacto federativo.

Pugna pela antecipação da tutela recursal.

É o relatório.

Decido.

Nos termos do artigo 932, II do Novo Código de Processo Civil, incumbe ao relator a apreciação dos pedidos de tutela provisória nos recursos, verbis:

Art. 932. Incumbe ao relator:

- I – dirigir e ordenar o processo no tribunal, inclusive em relação à produção de prova, bem como, quando for o caso, homologar autocomposição das partes;
  - II – apreciar o pedido de tutela provisória nos recursos e nos processos de competência originária do tribunal;
- (...)

No caso em comento, em um exame sumário dos fatos adequado a esta fase processual, verifico presentes os requisitos necessários à antecipação da tutela recursal.

O dissenso instalado nos autos diz respeito à impossibilidade de inclusão dos valores referentes aos créditos presumidos de ICMS concedidos ao impetrante por Estados na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ao enfrentar o tema no julgamento dos embargos de divergência no REsp nº 1.517.492/PR[1], o C. STJ decidiu que o entendimento segundo o qual o crédito presumido deva ser considerado lucro permite que a União retire o incentivo fiscal concedido pelo Estado no exercício de sua competência tributária caracteriza ofensa ao princípio federativo e estimula a competição indireta entre a União e o Estado-membro.

Transcrevo o julgado da Corte Superior:

#### EMENTA

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE Nº 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I – Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II – O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III – Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV – Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V – O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual Documento: 78303893 – EMENTA / ACORDÃO – Site certificado – DJe: 01/02/2018 Página 1 de 3 Superior Tribunal de Justiça a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI – Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII – A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS – e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X – O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI – Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII – O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceito legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII – A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV – Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou Documento: 78303893 – EMENTA / ACORDÃO

– Site certificado – DJe: 01/02/2018 Página 2 de 3 Superior Tribunal de Justiça creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV – O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI – Embargos de Divergência desprovidos.

(negrito original, sublinhei)

Muito embora a Medida Provisória nº 1.185/2023 que revogou[2] o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 tenha produzido efeitos apenas a partir de 01.01.2024[3], referido dispositivo legal se mostra inaplicável ao caso dos autos.

Em primeiro, porque por ocasião do julgamento do REsp nº 1.517.492/PR em 08.11.2017 a Lei nº 12.973/2014 (e seu artigo 30[4]) já se encontrava vigente, não tendo sido feita qualquer ressalva pela Corte Superior quanto ao cumprimento de seus requisitos como condição à não inclusão do crédito presumido do ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em segundo, porque o próprio STJ, no julgamento do REsp nº 1.605.245/RS, decidiu que após o julgamento dos EREsp nº 1.517.492/PR que entendeu pela exclusão do crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL se tornou irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, vez que referido benefício foi excluído do próprio conceito de receita bruta operacional previsto.

Vejamos o julgado:

#### EMENTA

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

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

2. Consoante a lição contida no Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978 (D.O.U. de 11 de janeiro de 1979), para efeito do enquadramento de determinado incentivo ou benefício fiscal na condição de "subvenção para custeio", de "subvenção para

investimento" ou de "recuperações ou devoluções de custos" (receita bruta operacional, na forma dos incisos III e IV do artigo 44, da Lei nº 4.506/1964) é preciso analisar a sua lei de criação, inexistindo qualquer faculdade do contribuinte a respeito.

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

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

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

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

7. A irrelevância da classificação contábil do crédito presumido de ICMS posteriormente dada ex lege pelos §§ 4º e 5º do art. 30, da Lei n. 12.973/2014 em relação ao precedente deste Superior Tribunal de Justiça julgado nos EREsp 1.517.492/PR já foi analisada por diversas vezes na Primeira Seção, tendo concluído pela ausência de reflexos. Seguem os múltiplos precedentes: AgInt nos EREsp. n. 1.671.907/RS, AgInt nos EREsp. n. 1.462.237/SC, AgInt nos EREsp.

n. 1.572.108/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.402.204/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.528.920/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, todos julgados em 27.02.2019; AgInt nos EAREsp. n. 623.967/PR, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.400.947/RS, AgInt nos EDv nos EREsp. n.

1.577.690/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.585.670/RS, AgInt nos EREsp. n. 1.606.998/SC, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.627.291/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.658.096/RS, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.658.715/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Assusete Magalhães, todos julgados em 12.06.2019.

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.”

(maiúsculas e negrito originais, sublinhei)

Considerando, portanto, que a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL caracteriza violação ao pacto federativo independente de sua classificação contábil, segundo precedentes do C. STJ, tenho que o pedido de antecipação da tutela recursal formulado pela agravante deve ser deferido.

Ante o exposto, defiro o pedido de antecipação da tutela recursal para reconhecer o direito da agravante de excluir os valores dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos da fundamentação supra.

Comunique-se ao E. Juízo a quo.

Comprove a agravante o recolhimento das custas processuais nos termos do artigo 2º-A[5], § 2º da Resolução Pres nº 138/2017, sob pena de negativa de seguimento.

Cumprida a determinação supra, intime-se a agravada nos termos do artigo 1.019, II do CPC.

Após, em se tratando o feito originário de Mandado de Segurança, vista ao Ministério Público Federal para o oferecimento do competente parecer.

Publique-se.

São Paulo, 10 de junho de 2024.

[1] Primeira Seção, Relator Ministro Og Fernandes, Relatora para Acórdão Ministra Regina Helena Costa, Julgado em 08.11.2017.

[2] Art. 15. Ficam revogados:

I – o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

([https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del1598.htm#art38%C2%A72](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm#art38%C2%A72));

II – o inciso X do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002  
([https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10637.htm#art1%C2%A73x](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm#art1%C2%A73x));

III – o inciso IX do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003  
([https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10.833.htm#art1%C2%A73ix](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm#art1%C2%A73ix)); e

IV – o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014  
([https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato20112014/2014/Lei/L12973.htm#art30](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20112014/2014/Lei/L12973.htm#art30)).

[3] Art. 16. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação e produz efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024.

[4] Art. 29. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976 que somente poderá ser utilizada para:

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

II – aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que tratam o caput serão tributadas, caso não seja observado o disposto no § 1º, ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos cinco anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se no período de apuração a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais, e nesse caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

[5] Art. 2º – A O preenchimento do campo "número do processo" na Guia de Recolhimento da União (GRU) será obrigatório.

§ 1º Tratando-se de processo sigiloso, os dados da GRU não serão importados pelo sistema de emissão da guia, devendo ser preenchidos pela parte interessada.

§ 2º As custas iniciais poderão ser recolhidas até o quinto dia útil subsequente ao de protocolo da petição.

§ 3º As Guias de Recolhimento da União (GRU) nas quais não constemos respectivos números de processos serão aceitas pelo prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da entrada em vigor da presente resolução.

Assinado eletronicamente por: WILSON ZAUHY FILHO

11/06/2024 16:33:28

<https://pje2g.trf3.jus.br:443/pje/Processo/ConsultaDocumento/listView.seam> ID do documento:  
292025939



24061116332831300000289476923

IMPRIMIR

GERAR PDF