

**CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS E SUA  
INTRIBUTABILIDADE POR IRPJ E CSLL: REALIDADE  
E EFETIVIDADE**

***PRESUMED ICMS CREDITS AND THEIR TAXABILITY BY IRPJ  
AND CSLL: REALITY AND EFFECTIVENESS***

Recebido: 18/05/2025

Aceito: 1º/09/2025

*Diógenes Teófilo de Jesus*

Professor de Direito Financeiro e Tributário da UFPE

Doutor em Direito Tributário (PUC SP)

Mestre em Direito Tributário (PUC SP)

Especialista em Direito Tributário (IBET)

Professor dos Cursos de Pós-Graduação e Extensão PUC-SP, APET,  
UNICAP, IBET. Advogado

*Clarice von Oertzen de Araujo*

Professora do Programa de Estudos Pós-

Graduados em Direito da PUC/SP

Livre-Docente em Filosofia do Direito pela FDUSP; Doutora em

Filosofia do Direito pela PUC/SP Mestre em Direito Tributário  
pela PUC/SP

*Claudio Kitner*

Doutorando em Filosofia do Direito pela PUC/SP

Mestre em Direitos Fundamentais pela Faculdade Damas  
da Instrução Cristã – PE

Especialista em Direito Tributário pela FGV/SP

Professor de Graduação da Faculdade Damas da Instrução Cristã – PE

Professor do Curso de Especialização da Unichristus – CE

Professor da Pós-Graduação da Uninassau – PE

Juiz Federal Titular da 5ª Região

**RESUMO:** O estudo é dedicado à validade da tributação, por meio da incidência de IRPJ e CSLL, das subvenções para investimento concedidas pelos Estados e Distrito Federal, sob a espécie de “créditos presumidos” ou outorgados de ICMS. A metodologia adotada foi a pesquisa bibliográfica, abrangendo os episódios em que o CONFAZ autorizou os entes subnacionais a concederem o referido benefício. Foi possível, a partir de uma observação analítica do fenômeno, criticar a sua nomenclatura e lançar luzes sobre o regime jurídico que se entendeu adequado, à luz dos referenciais adotados. A pesquisa enfrentou ainda a revogação do art. 30 da Lei nº 12.973/14 pela Lei nº 14.789/23, à luz da experiência dos tribunais, de modo a identificar eventual superação do tema 1182, do STJ ou do ERESP 1.517.492/PR. As premissas invocadas, quais sejam: intervenção do Estado nas ordens social e econômica, princípio federativo, tributação indutora, imunidades tributárias, relação entre direito e contabilidade e a máxima eficácia das normas constitucionais, instigaram o prosseguimento da investigação, no que concerne à questão sobre a tributação do crédito presumido de ICMS, pelas contribuições Pis/Pasep-COFINS, questão que teve a repercussão geral reconhecida, pelo STF (tema 843), diversamente do que ocorreu quanto ao IRPJ e à CSLL (tema 957).

**Palavras-chave:** Direito tributário – Subvenções – Crédito presumido – ICMS – Tributação da renda.

**ABSTRACT:** *The study is dedicated to the validity of the taxation, through the levying of IRPJ and CSLL, of investment subsidies granted by the states and the Federal District, in the form of “presumed” or granted ICMS credits. The methodology adopted was bibliographical research, covering the episodes in which CONFAZ authorized sub-national entities to grant this benefit. It was possible, from an analytical observation of the phenomenon, to criticize its nomenclature and shed light on the legal regime that was deemed appropriate, in the light of the references adopted. The research also tackled the repeal of art. 30 of Law no. 12.973/14 by Law no. 14.789/23, in the light of the experience of the courts, to identify any overcoming of theme 1182, of the STJ or ERESP 1.517.492/PR. The premises invoked, namely: state intervention in the social and economic orders, the federal principle, inductive taxation, tax immunities, the relationship between law and accounting and the maximum effectiveness of constitutional rules, prompted further research into the question of the taxation of presumed ICMS credits by Pis/Pasep-COFINS contributions,*

*a question which had its general repercussion recognized by the STF (theme 843), unlike what happened with IRPJ and CSLL (theme 957).*

**Keywords:** *Tax law – Grants – Presumed credit – ICMS – Taxation of income.*

## INTRODUÇÃO

O estudo tem por objeto a pretensão da União em tributar, por meio do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), uma materialidade especial: os chamados créditos presumidos<sup>1</sup> concedidos pelos Estados-membros da federação e pelo Distrito Federal às empresas mediante a atribuição de um fator de redução da base de cálculo do Imposto incidente sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual (ICMS), de competência das Unidades da Federação e do Distrito Federal.

O tema é da ordem do dia e dispõe de contornos complexos, que tratam da técnica de apuração do ICMS, bem como de aspectos sistêmicos da tributação, frente à intervenção do Estado na ordem econômica, por meio da indução dos comportamentos dos agentes econômicos, com o objetivo republicano de efetivar a erradicação das desigualdades sociais e regionais. Também percute no conteúdo do princípio federativo e na realidade que demarca o fenômeno a que se atribui a expressão “crédito presumido”. Por isso, o trabalho é estruturado sobre três pilares: a realidade, a federação e a efetividade.

A investigação é realizada por meio de pesquisa bibliográfica qualitativa, em que foram explorados textos contidos em repositórios de doutrina e de precedentes judiciais, adotando-se por método a hermenêutica constitucional contemporânea e o pragmatismo jurídico<sup>2</sup>.

Em virtude do método, impõem-se reflexões atinentes ao instituto do crédito presumido de ICMS, sua fenomenologia enquanto fase da sistemática de apuração do tributo; a função extrafiscal do tributo perante a ordem social e a ordem

---

1 Na acepção de Carrazza, os créditos presumidos de ICMS “consistem em incentivos para certos setores de atividades produtivas, onde o método normal de apuração do ICMS revela-se insatisfatório ou excessivamente oneroso para o contribuinte”. (CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 437. Adentraremos uma investigação mais profunda sobre a natureza do crédito presumido a partir do item 3, adiante. Ainda assim, adotar a concepção formulada por Carrazza é de uma segurança e utilidade indiscutíveis a qualquer altura do texto.

2 A opção está alinhada à resolução nº 423, de 5/10/2021, do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), que positiva a obrigatoriedade da observância desse parâmetro, por todos os tribunais do país, para o escrutínio das habilidades e competências dos candidatos ao ingresso na carreira da magistratura nacional, o que, certamente, influencia a estruturação da comunicação jurídica dos demais atores do processo judicial e intérpretes dos textos jurídicos e da ciência jurídica.

econômica no contexto sistêmico do Estado, na condição de indutor da atividade econômica. Ao fim, pretende-se obter notas originais relativas ao juízo sobre a viabilidade jurídica da pretensão exacional, protagonizada pela União Federal, em tributar, por meio do IRPJ e da CSLL o fenômeno do “crédito presumido” concedido pelas Unidades da Federação; nesse sentido, a discussão não se aliena da repercussão da pretensão diante da autonomia política, financeira e orçamentária dos referidos entes subnacionais.

## 1. REVISÃO DE LITERATURA

A pesquisa bibliográfica que fundamenta a revisão de literatura para esta investigação foi feita no portal de periódicos da CAPES, vinculado ao Ministério da Educação, referencial objetivo de pesquisa científica no Brasil, congregando todas as revistas e periódicos científicos nacionais.

Optou-se por não fixar critério cronológico, pois buscava-se uma revisão de literatura abrangente; também não se associou a expressão “crédito presumido” do ICMS à expressão “subvenção”, pois pretende-se uma investigação específica sobre aquele fenômeno. Ademais, os créditos presumidos são tratados pela jurisprudência como uma espécie do gênero das subvenções governamentais. Por fim, foram preferidos trabalhos submetidos à revisão por pares, o que credita os estudos perante a comunidade científica.

Após a fixação dos critérios, constatou-se a existência de três artigos dedicados ao tema.

No ano de 2007, Broliani<sup>3</sup> fez publicar importante estudo intitulado “Renúncia de receita e a lei de responsabilidade fiscal”, em que procede a uma tentativa de definição:

O crédito presumido é uma das espécies de incentivo fiscal. Constitui uma ficção jurídica, porque não são créditos gerados pela sistemática de apuração dos tributos, como ocorre quanto ao ICMS e ao IPI (ou quanto aos demais tributos não-

---

3 BROLIANI, Jozélia Nogueira. Renúncia de receita e a lei de responsabilidade fiscal. **A&C**, Belo Horizonte, v. 4, n. 18, p. 51-88, 2007. p. 71. Disponível em: <https://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/617>. Acesso em: 21 nov. 2024.

cumulativos). É uma forma indireta de redução do montante do tributo a ser pago, mediante a permissão de um ressarcimento (crédito) correspondente ao valor total (ou parcial, ou mesmo presumido) do próprio tributo a ser apurado, ou que incide sobre determinadas operações. O crédito presumido é utilizado pelo beneficiário no momento da quantificação ou da determinação do tributo a ser pago.

O propósito específico da autora foi o de identificar a submissão do instituto do crédito presumido ao regime jurídico disposto no art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal, sob disposição expressa do §2º, do art. 14, da LC 101/2000.<sup>4</sup>

A relevância do trabalho está no confronto entre a presunção ou a ficção. Tratar-se-ia de “crédito presumido” ou de “crédito fictício”? Desse modo, houve questionamento acerca da distinção entre presunção e ficção, para o direito. O estudo também identificou o instituto como um instrumento, não como um objeto, o que implicou em caracterizá-lo como uma fase no curso da apuração do tributo.

No ano de 2019, foi publicado interessante estudo, por via do qual, identifica-se o impacto econômico da concessão de crédito presumido de ICMS pelo estado do Rio Grande do Sul ao setor de proteína animal<sup>5</sup>. Nele, os autores identificaram a escassez de material bibliográfico e, conforme o objeto e a metodologia do trabalho

---

4 Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001) (Vide ADI 6357).

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

5 MORAES, Margareth Aparecida; WEIRICH, Rodrigo Herrmann; SCHREIBER, Dusan. Decreto nº 41.620/02 – agregar – RS Carnes: um estudo de caso em uma empresa de abate de bovinos, ovinos e bufalinos. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 21, n. 1-3, p. 52-64, 2019. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.48142/2238-68902019v21n1-3p5264>. Acesso em: 6 dez. 24.

– estudo de caso – verificou-se a recuperabilidade de créditos de ICMS, frente ao estado gaúcho, em decorrência da apuração de créditos presumidos, instituídos por meio do decreto 41.620/02.

Como é possível notar, o instituto é administrado como um meio para a correção – por via do tributo – de distorções estruturais ou conjunturais nos cenários econômicos regionais, a exemplo do Estado do Rio Grande do Sul. O estudo indica notas de extrafiscalidade e de consequencialismo ético e estético<sup>6</sup> aplicados a uma tributação inclinada ao alcance de determinados fins sociais e econômicos adequados e justos.

Por via indireta, dá a pensar sobre a necessidade, a adequação e a proporcionalidade dos “créditos presumidos” com o especial fim de realização de uma justiça nos âmbitos tributário, social, econômico e político.

Em 2023, sobreveio a publicação de um estudo acerca da concessão de crédito presumido no setor de transporte interestadual e intermunicipal, a partir do convênio CONFAZ 106/96, incorporado ao Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, por meio do Decreto 7.871, de 29/11/2017.<sup>7</sup> Trata-se de estudo, de origem contábil, que tratou de comparar a mais valia da apuração do ICMS Transportes, entre as opções envolvendo crédito presumido e as demais espécies benefícios tributários.

---

6 Estamos atentos às preocupações de MacCormick, segundo as quais o apelo intuitivo *prima facie* do consequencialismo utilitarista deriva do recurso adequado que todos temos às “consequências como implicações” em nossas deliberações práticas, sendo as consequências deste tipo regularmente confundidas na teorização moral com consequências de outro tipo. O tema da consideração das consequências das decisões judiciais é inaugurado por John Dewey, e extraído do seu pragmatismo. Dewey o apresenta em seu célebre artigo, “Logical Method and Law”. (MACCORMICK, Neil. *On legal decisions and their consequences: From Dewey to Dworkin*. N.Y.U.L., v. 58, n. 2, 1983. p. 239). Neste sentido, aquilo que estamos denominando ético e estético está ligado às vertentes filosóficas do pragmatismo, e não ao consequencialismo apoiado sobre a análise econômica do direito. Na concepção das ciências normativas de Peirce há uma correlação entre lógica, ética e estética. A lógica envolve, essencialmente, aprovações qualitativas dos argumentos que envolvem o autocontrole e a aprovação moral de certos argumentos. Essa aprovação, por sua vez, sustenta-se na ética, apta a estabelecer os fins últimos de ações deliberadamente adotadas (autocontrole da conduta). Por fim, o fim último cuja persecução se recomenda deve ter uma natureza admirável (seu bem estético). Fica assim, sinteticamente explicada, as correlações que Peirce estabelece entre lógica, ética e estética, em sua concepção das ciências normativas. É neste sentido que se menciona um consequencialismo ético e estético (PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. Tradução de José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Perspectiva, 1999. p. 201 e ss).

7 SILVA, Daiane Cazini; CUNHA, Mauro Norberto da; FREITAS, Thayná Fernandes. Planejamento Tributário: Crédito presumido do ICMS em uma transportadora de cargas do Paraná. **Revista de Psicologia**, v. 17, n. 68, p. 430-447, 2023.

Essa modalidade de análise é extremamente interessante, pois associa o instituto tributário às externalidades econômicas, isto é, aos efeitos por si gerados entre os agentes econômicos. Com efeito, não basta à norma jurídica ser válida, vigente e eficaz tão somente do ponto de vista estático e formal; há de ser efetiva, interessar aos atores econômicos e gerar efeitos positivos.

O estudo põe à mesa temas como economia comportamental e análise econômica do direito tributário, extremamente relevantes para o equilíbrio das pretensões de induzir comportamentos por meio da adoção de políticas públicas que busquem produzir efeitos desejáveis para a coletividade sem, contudo, vulnerar a sustentabilidade das contas públicas, notadamente, a higidez do orçamento público, a continuidade dos serviços públicos e a integridade do controle externo.

A síntese da revisão de literatura qualitativa, efetivamente, ilustrou a escassez de material elaborado sobre o assunto. Os achados indicam a preponderância de considerações que tratam das repercussões econômica, financeira e contábil frente às jurídicas.

Como se nota, exsurge a necessidade de produção de pesquisa e texto científico jurídico sobre o assunto. Em segunda linha, convém proceder à revisão de literatura associada, de modo específico, à experiência jurídica.

O interesse sobre o estudo dos créditos presumidos do ICMS ressurgiu a partir de março de 2023, quando do julgamento do REsp 1.945.110/RS e REsp 1987158/SC, tomados como casos paradigmáticos do Tema repetitivo 1182, do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em que a primeira seção definiu:

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

como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL 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.

No julgado são citados dois dispositivos legais: art. 10, da Lei Complementar nº 160/2017 e art. 30, da Lei nº 12.973/2014.

C 160/17.

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

Lei 12.973/14, que foi revogada pela lei 14.789/23.

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para [...]

Desse modo, o STJ constitui duas classes entre os benefícios fiscais tributáveis, por via do IRPJ e da CSLL, em que os créditos presumidos estão a salvo da incidência tributária, respeitando-se o quanto decidido, consoante o ERESP 1.517.492/PR:

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. INVIALIBILIDADE. 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 N. 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 infr legais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual 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 ético-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 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 (grifos nossos).

O julgamento, que data de 2016, antecede a promulgação da Lei Complementar 160/2017 (agosto de 2017), que incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, por via da qual a intributabilidade das subvenções ficou condicionada ao registro dos seus frutos sob reservas de lucros, à luz do art. 195-A, da Lei 6.404/76, dispositivo incluído pela Lei nº 11.638/07, com o seguinte teor:

Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do *caput* do art. 202 desta Lei).

O teor dos §§4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, perduraram até a promulgação da Lei nº 14.789/23, que fixa a tributabilidade das subvenções para investimentos.

Segundo o novo regime, as subvenções para investimentos – mesmo, as concedidas por Estados-membros, Distrito Federal e Municípios – passariam a ser tributáveis por meio de IRPJ e CSLL, gerando, no entanto, em favor das pessoas jurídicas habilitadas, direito de crédito, sob a legenda de “receita de subvenção”, da ordem de 25% do IRPJ, com repercussões sobre a CSLL, nos termos do art. 6º, do mesmo diploma.

Em 26/04/2023, o Min. André Mendonça, atendendo a pedido da Associação Brasileira de Agronegócio (ABAG), nos autos do Recurso Extraordinário (RE) 835818, proferiu decisão cautelar, em que determina a suspensão dos processos afetados pelo tema 1182 do STJ até decisão de mérito definitiva do Tema 843, da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal – STF, que tem por paradigma o RE 835.818, em que se debate sobre a “possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal”<sup>8</sup>.

8 BRASIL. STF suspende processos que aguardavam decisão do STJ sobre benefícios relacionados ao ICMS. **STF**, 2023. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?id-Conteudo=506279&ori=1>. Acesso em 6 dez. 2024.

A partir daqui surgem importantes questões: a alteração do panorama legal tem o condão de alterar aquilo que foi decidido acerca da intributabilidade do crédito presumido de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL?

Pragmaticamente, deve-se ter em vista que a decisão cautelar proferida no RE 835.818, *Leading case* do Tema 843 da Repercussão Geral, do STF, baseada no art. 1.030, III e no art. 1.035, §5º, do CPC, determina o sobrestamento de todos os processos albergados sob o tema 1182, do STJ.

Como é possível notar, o assunto do crédito presumido não se encontra entre aquelas espécies versadas no tema 1182 do STJ. Desse modo, não há motivo impeditivo ao conhecimento ou à execução das tutelas judiciais concedidas, a título provisório ou definitivo.

Ademais, o estudo é sobremodo relevante, pois os chamados créditos presumidos são realidades aplicadas em diversas Unidades da Federação, sendo autorizadas, por meio de convênios celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), em virtude da previsão constante na LC 24/75 (art. 1º, parágrafo único, III), promulgada à luz do art. 146, I, da CF/88 e art. 155, II, §2º, XII, “g”, da CF/88.

Nesse sentido, entendeu-se oportuna a realização de uma pesquisa dedicada à identificação de convênios CONFAZ, que se referem aos créditos presumidos, no período dos últimos cinco anos, a título de amostragem. Entre os achados, percebe-se a conotação social e econômica das medidas, que os próprios entes subnacionais contam entre seus beneficiários diretos ou indiretos, quer por não sofrerem gravames da tributação indireta, quer por verem promovidos relevantes valores constitucionais.

**Quadro 1.** Convênios CONFAZ sobre concessão de Créditos Presumidos de ICMS: 2020-2024

Anos	Convênios	Assuntos
2024	076	Crédito presumido para as operações de saída referentes aos produtos elencados na cláusula primeira do Convênio ICMS nº 199/22 e na cláusula primeira do Convênio ICMS nº 15/23.
	084	Crédito fiscal presumido do ICMS nas aquisições de máquinas, equipamentos ou aparelhos que venham a integrar o ativo permanente do estabelecimento adquirente, para o Estado do Rio Grande do Sul.

<b>Anos</b>	<b>Convênios</b>	<b>Assuntos</b>
	125	Crédito presumido de ICMS nas saídas internas de materiais de construção destinados a beneficiários do Programa “RN + Moradia”, cujo pagamento seja feito por meio do subsídio concedido pelo Governo do Estado.
2023	021	Crédito presumido para as operações de saída de óleo diesel e biodiesel quando destinados a empresa concessionária ou permissionária de transporte coletivo de passageiros.
	025	Crédito presumido para as operações de saída referentes aos produtos elencados na cláusula primeira do Convênio ICMS nº 199/22 e na cláusula primeira do Convênio ICMS nº 15/23.
	027	Crédito presumido ICMS na saída de óleo diesel para embarcação pesqueira, nas condições que especifica.
	028	Crédito presumido para as operações de saída de óleo diesel B S10 e óleo diesel B S500, quando destinadas à utilização no processo produtivo de produtos agrícolas e agropecuários, no âmbito do Projeto Integrado de Exploração Agropecuária e Agroindustrial do Estado de Roraima.
	029	Crédito presumido nas operações com óleo diesel marítimo (NCM 2710.19.2, CEST 06.006.08).
	030	Autoriza Estado do Maranhão a conceder crédito presumido do ICMS nas operações com óleo diesel marítimo (NCM 2710.19.2, CEST 06.006.08) a ser consumido pelo sistema de transporte de <i>ferry-boat</i> .
	047	Crédito presumido do ICMS a contribuinte excluído do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL.
	063	Conceder crédito presumido de até 100% (cem por cento) do valor da alíquota “ad rem” do ICMS nas operações com óleo diesel e biodiesel quando destinados a órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias.
	068	Crédito presumido de até 100% (cem por cento) do valor da alíquota “ad rem” do ICMS nas operações internas com GLGN.
	71	Altera o convênio 63/23.
98	Crédito presumido de ICMS para a execução de programas sociais e projetos relacionados à política energética.	

<b>Anos</b>	<b>Convênios</b>	<b>Assuntos</b>
	127	Altera convênio 7/19, que trata de crédito presumido de ICMS nas operações realizadas pelos estabelecimentos que exerçam atividade econômica de fabricação de produtos do refino de petróleo e de gás natural, bem como a redução de juros e multas e a remissão parcial do imposto.
	128	Altera o convênio 146/19, que trata do crédito presumido de ICMS nas operações realizadas pelos estabelecimentos que exerçam atividades econômicas de extração de petróleo e gás natural e processamento de gás natural, bem como a redução de juros e multas e a remissão parcial do imposto.
	135	Crédito presumido nas entradas de produtos fornecidos por agroindústria familiar.
	137	Altera convênio 149/21, que trata crédito presumido do ICMS no fomento à internet rural.
	151	Altera convênio 139/21, que trata de crédito presumido do ICMS equivalente ao montante dispendido na aquisição de selos fiscais para controle e procedência do envase e da circulação no Estado de água mineral, natural ou potável de mesa e adicionada de sais, acondicionadas em embalagens retornáveis ou descartáveis.
	154	Altera o Convênio ICMS nº 178/19, que autoriza as unidades federadas que menciona a conceder crédito presumido do ICMS a contribuinte excluído do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL ou em razão de exceder o sublimite para efeito de recolhimento do ICMS na forma do SIMPLES NACIONAL.
	159	Altera o Convênio ICMS nº 63/15, que autoriza os Estados que menciona a conceder crédito presumido na aquisição interna de biogás e biometano.
	175	Altera o Convênio ICMS nº 57/15, que autoriza a concessão de crédito presumido de ICMS para a execução de programa social.
	184	Autoriza o Estado do Rio Grande do Sul a conceder crédito presumido do ICMS a estabelecimentos fabricantes de chocolate artesanal.
	213	Autoriza conceder crédito presumido do ICMS na saída de óleo diesel e biodiesel destinadas às empresas concessionárias ou permissionárias de transporte público coletivo de passageiros da Região Metropolitana de Belém.

<b>Anos</b>	<b>Convênios</b>	<b>Assuntos</b>
2022	033	Altera o Convênio ICMS nº 102/21, que autoriza as unidades federadas que menciona a conceder isenção do ICMS nas saídas internas promovidas por produtores enquadrados na agricultura familiar ou na agroindústria familiar, bem como crédito presumido nas entradas de produtos fornecidos por agroindústria familiar.
	085	Autoriza o Estado de Pernambuco a conceder crédito presumido em valor equivalente ao do ICMS incidente nas saídas de geladeira, fogão, máquina de lavar ou tanquinho, televisor e micro-ondas.
	088	Autoriza as unidades federadas que menciona a conceder crédito presumido de ICMS para a execução de programas sociais e projetos relacionados à política energética.
	112	Autoriza o Estado de Alagoas a conceder remissão, anistia, moratória, e crédito presumido, relativamente ao ICMS, para os contribuintes, em decorrência das enchentes, temporais e inundações ocorridas nos meses de junho e julho de 2022.
	118	Altera o Convênio ICMS nº 112/22.
	122	Altera o Convênio ICMS nº 102/21, que autoriza as unidades federadas que menciona a conceder isenção do ICMS nas saídas internas promovidas por produtores enquadrados na agricultura familiar ou na agroindústria familiar, bem como crédito presumido nas entradas de produtos fornecidos por agroindústria familiar.
	163	Prorroga as disposições do convênio ICMS 139/21, que autoriza a Minas Gerais a conceder crédito presumido do ICMS equivalente ao montante dispendido na aquisição de selos fiscais para controle e procedência do envase e da circulação no Estado de água mineral, natural ou potável de mesa e adicionada de sais, acondicionadas em embalagens retornáveis ou descartáveis.
	165	Altera e prorroga as disposições do Convênio ICMS nº 102/21, que autoriza as unidades federadas que menciona a conceder isenção do ICMS nas saídas internas promovidas por produtores enquadrados na agricultura familiar ou na agroindústria familiar, bem como crédito presumido nas entradas de produtos fornecidos por agroindústria familiar.
	173	Revoga dispositivo do Convênio ICMS nº 56/12, que dispõe sobre a instituição de crédito presumido em substituição aos estornos de débitos decorrentes das prestações de serviços de telecomunicações.

<b>Anos</b>	<b>Convênios</b>	<b>Assuntos</b>
	203	Altera o Convênio ICMS nº 119/21, que autoriza a concessão de crédito presumido do ICMS correspondente ao preço pago pelos selos fiscais efetivamente utilizados nos vasilhames acondicionadores de água mineral natural ou água adicionada de sais.
2021	037	Altera o Convênio ICMS 56/12, que dispõe sobre a instituição de crédito presumido em substituição aos estornos de débitos decorrentes das prestações de serviços de telecomunicações.
	059	Altera o Convênio ICMS 07/19, que autoriza os Estados que menciona a conceder crédito presumido de ICMS nas operações realizadas pelos estabelecimentos que exerçam atividade econômica de fabricação de produtos do refino de petróleo e de gás natural, bem como a redução de juros e multas e a remissão parcial do imposto.
	061	Altera o Convênio ICMS 102/13, que autoriza as unidades federadas que menciona a concederem crédito presumido na aquisição de energia elétrica e de serviço de comunicação.
	094	Altera o Convênio ICMS nº 45/04, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a limitarem a concessão de créditos presumidos.
	102	Crédito presumido nas entradas de produtos fornecidos por agroindústria familiar.
	118	Altera o Convênio ICMS nº 102/13, e altera o § 3º da cláusula primeira, que autoriza as unidades federadas que menciona a concederem crédito presumido na aquisição de energia elétrica e de serviço de comunicação.
	119	Concessão de crédito presumido do ICMS correspondente ao preço pago pelos selos fiscais efetivamente utilizados nos vasilhames acondicionadores de água mineral natural, água natural ou água adicionada de sais.
	134	Altera o Convênio ICMS nº 119/21, que autoriza a concessão de crédito presumido do ICMS correspondente ao preço pago pelos selos fiscais efetivamente utilizados nos vasilhames acondicionadores de água mineral natural, água natural ou água adicionada de sais.
	138	Altera o Convênio ICMS nº 45/04, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a limitarem a concessão de créditos presumidos.
	139	Crédito presumido do ICMS equivalente ao montante dispendido na aquisição de selos fiscais para controle e procedência do envase e da circulação no Estado de água mineral, natural ou potável de mesa e adicionada de sais, acondicionadas em embalagens retornáveis ou descartáveis.

<b>Anos</b>	<b>Convênios</b>	<b>Assuntos</b>
	144	Altera o Convênio ICMS nº 102/13, que autoriza as unidades federadas que menciona a concederem crédito presumido na aquisição de energia elétrica e de serviço de comunicação.
	147	altera o Convênio ICMS nº 102/21, que autoriza as unidades federadas que menciona a conceder crédito presumido nas entradas de produtos fornecidos por agroindústria familiar.
	149	Crédito presumido do ICMS no fomento à internet rural.
	182	Crédito presumido do ICMS nas aquisições internas de produtos hortifrutícolas que especifica.
	198	Altera o Convênio ICMS nº 94/19, que autoriza as unidades federadas que menciona a conceder crédito presumido como forma de incentivo fiscal à cultura, por intermédio do Sistema de Financiamento à Cultura – SIFC – e de mecanismos como o Tesouro Estadual, o Fundo Estadual de Cultura – FEC – e o Incentivo Fiscal à Cultura – IFC.
	221	Altera o Convênio ICMS nº 35/20, que autoriza as unidades federadas que menciona a conceder crédito presumido do ICMS aos contribuintes enquadrados em programa estadual de incentivo à cultura.
2020	035	Crédito presumido do ICMS aos contribuintes enquadrados em programa estadual de incentivo à cultura.
	048	Altera o Convênio ICMS 07/19, que autoriza os Estados que menciona a conceder crédito presumido de ICMS nas operações realizadas pelos estabelecimentos que exerçam atividade econômica de fabricação de produtos do refino de petróleo e de gás natural.
	049	Altera o Convênio ICMS 146/19, que autoriza as unidades federadas que menciona a conceder crédito presumido de ICMS nas operações realizadas pelos estabelecimentos que exerçam atividades econômicas de extração de petróleo e gás natural e processamento de gás natural.
	056	Altera o Convênio ICMS 102/13, que autoriza as unidades federadas que menciona a concederem crédito presumido na aquisição de energia elétrica e de serviço de comunicação.
	082	Crédito presumido do ICMS a estabelecimentos industriais.
	098	Altera o Convênio ICMS 85/04, que autoriza a concessão de crédito presumido de ICMS para a execução de programas sociais e projetos relacionados à política energética das unidades federadas.

Anos	Convênios	Assuntos
	103	Crédito presumido de ICMS relativo ao fornecimento de energia elétrica por empresas distribuidoras de energia elétrica em substituição ao estorno de débitos decorrente de erros na emissão de Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica – NF/CEE.
	105	Altera ao convênio ICMS 35/20, que autoriza as unidades federadas que menciona a conceder crédito presumido do ICMS aos contribuintes enquadrados em programa estadual de incentivo à cultura.
	132	Altera o Convênio ICMS 82/20, que autoriza o Estado de Roraima a conceder crédito presumido do ICMS a estabelecimentos industriais.
	139	Autoriza o Estado de Mato Grosso do Sul a extinguir, por remissão, os créditos tributários do ICMS devidos pela falta de estorno do crédito presumido de produtos hortifrutícolas.
	148	Revoga inciso do Convênio ICMS 133/20, que prorroga disposições de convênios que concedem benefícios fiscais e restabelece o prazo final de vigência do Convênio ICMS 94/19, que autoriza as unidades federadas que menciona a conceder crédito presumido, parcelamento, remissão e anistia, como forma de incentivo fiscal à cultura, por intermédio do Sistema de Financiamento à Cultura – SIFC – e de mecanismos como o Tesouro Estadual, o Fundo Estadual de Cultura – FEC – e o Incentivo Fiscal à Cultura – IFC –, entre outros, prorrogado pelo Convênio ICMS 195/19.
	153	Altera o Convênio ICMS 103/20, que dispõe sobre a concessão de crédito presumido de ICMS relativo ao fornecimento de energia elétrica por empresas distribuidoras de energia elétrica em substituição ao estorno de débitos decorrente de erros na emissão de Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica – NF/CEE.

Fonte: Elaboração própria.

Declinando um importante olhar sobre as hipóteses, acima dispostas, verifica-se que há uma vasta experiência do CONFAZ e das Unidades Federativas na concessão de Créditos Presumidos de ICMS.

A título de exemplo, o Estado de São Paulo ostenta uma interessante lista de operações com mercadorias e serviços submetidos ao crédito presumido<sup>9</sup>, entre os

9 SÃO PAULO. Índice do Anexo III – Créditos outorgados. **Legislação Fazenda SP**, [s.d.]. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind\\_art\\_an3.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_art_an3.aspx). Acesso em: 6 dez. 2024.

quais constam produtos alimentícios e insumos industriais, para serviços públicos e para a realização de políticas públicas.<sup>10</sup>

Desse modo, constata-se que a eventual tributação federal incidente sobre o “crédito presumido” tem o condão de impactar negativamente toda uma cadeia de suprimentos fundamentais à existência da vida digna e à produção e, ainda, de vulnerar uma política pública estatuída sob a autonomia dos entes federados.

## 2. PROBLEMA

O contexto sugere a reflexão sobre se a revogação do art. 30 da Lei nº 12.973/14 pela Lei nº 14.789/23 impactaria nas materialidades do IRPJ e da CSLL, para fins de abarcar o fenômeno designado sob o título de “crédito presumido” de ICMS concedido pelos Estados-membros da Federação e pelo Distrito Federal.

## 3. DISCUSSÃO

### 3.1. Créditos presumidos de ICMS: terminologia e fenômeno

O ponto de partida para a investigação que se pretende realizar, conforme o método adotado, é, à vista do fenômeno, definir o instituto, que é o objeto deste estudo. Pretende-se refletir sobre os impactos que acontecem na tributação federal, especialmente, no IRPJ e na CSLL, decorrentes de uma espécie de subvenção tributária: o crédito presumido, aplicado ao ICMS.

Desse modo, pretende-se confrontar as noções de “crédito” e de “presunção” que são atribuídas ao fenômeno nomeado por “crédito presumido”, de sorte a obter a classificação jurídica e o regime jurídico adequados.

---

10 Alho, amendoim, cristal e porcelana, direitos autorais, ecf - equipamento emissor de cupom fiscal, mandioca, novilho precoce, transporte, transporte aéreo, lã ou palha de aço ou ferro, adesivo hidroxilado - garrafas pet, malte para a fabricação de cerveja ou chope, ecf - aquisição, ecf - interligação, ecf - intervenção técnica, programa de ação cultural, obras de arte, farinha de trigo e produtos resultantes de sua industrialização, acetona e bisfenol, aquisição de leite cru para produção de queijo ou requeijão, feijão, embarcações de recreio ou de esporte, aves/produtos do abate em frigorífico paulista, amido e fécula da mandioca, produtos da mandioca, programa de incentivo ao esporte, carne - aquisição pela indústria, leite longa vida, iogurte e leite fermentado, fabricação de móveis, aves/produtos do abate em frigorífico paulista, pá carregadeira de rodas e escavadeira hidráulica, cátodo de cobre, tubos de aço, tubos de plástico para coleta de sangue a vácuo, carne - saída interna, produtos têxteis, máquina semiautomática sem centrífuga, calçado, amigos do bem, biodiesel, sucos, projeto amadeus, fabricante de embalagem metálica, produtor rural.

Em primeira linha, deve-se refletir sobre as palavras “crédito” e “presumido”.

### 3.1.1 Sobre o “crédito”

Para Waldírio Bulgarelli, a palavra crédito possui acepções moral, econômica e jurídica:

1. Moral, leia-se conteúdo religioso, revelada pela própria etimologia da palavra, que provém de *credium* (*credere*), portanto, crença, confiança, sendo *creditor*, o crente, o que tem fé. Nessa acepção é ainda largamente utilizado, tanto por juristas como por economistas, e o próprio código comercial brasileiro de 1850 o emprega em várias passagens, como, por exemplo, no artigo sexto, ao fazer referência aqui ao suplicante que goza de crédito público, como também no art. 39, III, art. 174 e art. 343, *in fine*.

2. Econômica, que apresenta por sua vez, duas acepções: uma do ponto de vista do beneficiário do crédito, como uso e gozo de uma riqueza econômica, e outra, surgida, aliás, como reação a essa primeira concepção unilateral, que entende o crédito bilateralmente, ou seja, como a troca de bens atuais por bens futuros. Embora criticada, essa teoria, por basear-se numa ficção (pois a troca é apenas cronológica, e não quantitativa, devido ao pagamento de ágio ou juros), apresenta-se como aperfeiçoamento e destaca o aspecto da relação, como dupla prestação, aproximando o conceito econômico do jurídico.

3. Jurídica, que consiste no direito à prestação do devedor. Não obstante os juristas ainda empregarem o termo crédito, nas três acepções (moral, econômica e jurídica), a verdade é que o crédito do ponto de vista jurídico, embora não contrarie as acepções moral e econômica, tem conceito preciso e próprio. Assim é que se encontra fora do plano jurídico, substancialmente, a acepção moral, em que não existem vários tipos de obrigações, como, por exemplo, a decorrente de atos ilícitos; também não inclui o conceito jurídico necessariamente, a noção de tempo, havendo contratos que pressupõem o cumprimento da prestação e contraprestação simultaneamente, com a compra e venda de coisas móveis e objetos de consumo. Não deve, assim, confundir

o crédito em sentido jurídico com os negócios jurídicos de crédito que, estes sim, implicam intervalo de tempo entre a prestação e a contraprestação<sup>11</sup>.

Em teoria geral das obrigações, o crédito pode representar duas realidades: uma coisa (art. 591, do CC), bem como o direito que se tem sobre ela (art. 286, do CC).

Crédito é objeto de um contrato típico em que comparecem dois sujeitos: um que em virtude da confiança transfere a disponibilidade de bem fungível, por determinado prazo a outra pessoa, que se obriga a restituir a primeira, à ordem do principal, a ser acrescido por juros, estes que remuneram a operação.

Crédito também é o direito de exigir determinada prestação, de modo que, uma vez contraída uma determinada obrigação, o sujeito ativo, enquanto titular do direito subjetivo de exigir seu cumprimento, pode materializar sua pretensão, quantificando-a em moeda, inclusive executando a ou fazendo-a circular no mercado, conforme previsão legal.

No primeiro caso, crédito é objeto de uma relação contratual; no segundo caso, crédito é a pretensão jurídica que se exerce sobre determinado objeto obrigacional.

No caso sob investigação: Quando um ente político outorga “crédito presumido” de ICMS, ele não constitui objeto de uma obrigação consubstanciada em devolução de bem fungível, por juros, de modo remunerado; tampouco, monetiza pretensão realizando direito de executar ou negociar. Desse modo, apesar da denominação corrente, deve-se concluir que sob a figura do “crédito presumido”, não há cessão ou transferência de ativo a ser remunerada e devolvida, no prazo certo.

Em obra especializada, Pedro Lunardelli<sup>12</sup> identifica que, em relação ao ICMS, que não deve ser cumulativo, a palavra crédito pode se revestir de três significados: ação-processo, elemento da ação processo e ação produto.

O primeiro significado indica o *conjunto de ações* tendentes a segregar e a contar elementos (créditos e débitos). Essa atitude não se confunde com os *objetos* que serão contados, tampouco com o *resultado* da operação matemática que sobre esses será realizada.

---

11 BULGARELLI, Waldírio. **Títulos de crédito**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 1998. p. 21.

12 LUNARDELLI, Pedro Accorsi. **A não-cumulatividade do ICMS: uma aplicação da teoria sobre as regras do direito e as regras dos jogos**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 107.

Os elementos que serão contabilizados são os créditos referentes às operações em que foram adquiridas mercadorias e os débitos, em relação às operações de vendas, sempre, com o devido destaque do imposto no respectivo documento fiscal.

Por último, é realizada a operação matemática, na qual, em face da preponderância de créditos ou de débitos, restarão saldos positivos ou negativos, respectivamente, e, nessa ordem, sob a perspectiva do contribuinte, a receber ou a pagar.

Portanto, a regra da não-cumulatividade, em que se aloja a terminologia crédito, é uma regra contida em outra regra, esta, a de incidência tributária. Nesse sentido, o crédito a que refere a regra não-cumulativa, não ocorre sobre imposto devido (como remissão, isenção etc.), mas sobre a base de cálculo, ajustando-a e conformando-a para, ao final da operação matemática, se apurar saldo a pagar ou a receber.

O “crédito presumido”, no especial contexto da não-cumulatividade do ICMS, enquanto fenômeno, não transita pelo patrimônio da entidade, tampouco a ele é acessado, pois representa elemento e fase do regime apuratório.

Essa é a posição do Estado de São Paulo, ao definir:<sup>13</sup>

O crédito outorgado (também conhecido como crédito presumido) se refere a um crédito que não necessariamente corresponderia ao real se fosse seguido o sistema regular de créditos e débitos.

Em regra, confere ao contribuinte a opção de se creditar de um valor presumido em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos.

Normalmente o valor do crédito presumido é calculado pela aplicação de uma determinada alíquota sobre o valor do imposto devido na operação.

Exemplo:

Valor da operação: R\$ 5.000,00

Alíquota aplicada: 12%

ICMS = R\$ 5.000,00 x 12% = R\$ 600,00

Crédito presumido: 20% sobre o ICMS devido = R\$ 120,00

Valor efetivamente recolhido = R\$ 480,00

---

13 SÃO PAULO. Benefícios Fiscais Concedidos. **Portal Fazenda SP**, [s.d.]. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Beneficios-Fiscais-Concedidos.aspx>. Acesso em: 6 dez. 24.

A posição é compartilhada pelo Estado mineiro:<sup>14</sup>

P. 5 - O que é crédito presumido?

R. Crédito presumido é uma técnica de apuração do imposto devido que consiste em substituir todos os créditos, passíveis de serem apropriados em razão da entrada de mercadorias ou bem, por um determinado percentual relativo ao imposto debitado por ocasião das saídas de mercadorias ou prestações de serviço. As hipóteses de aplicação do crédito presumido estão contidas no art. 75 do RICMS/02.

Desse modo, à luz do art. 155, §2º, I, da CF, e do art. 20 da LC 87/96, o chamado “crédito”, para os fins tributários do regime da não cumulatividade do ICMS, ostenta características específicas, distintas das noções morais, econômicas e jus-civilistas. Ele representa uma fase e um elemento adicionados ao processo de apuração da base de cálculo, tratando-se de crédito sobre base, que não se confunde com a outorga de crédito sobre o montante do imposto devido. Assim, o “crédito presumido” não se identifica com isenção, remissão ou desconto de dívida, tampouco com operação financeira.

### 3.1.2 Sobre o “presumido”

Para Maria Rita Ferragut, a palavra presunção, donde deriva “presumido” que adjetiva o crédito, de que trata o estudo, possui três acepções:

Como proposição prescritiva, presunção é norma jurídica da deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado).

Constitui-se, com isso, numa relação, vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-

---

14 MINAS GERAIS. Secretaria de Estado da Fazenda. Dúvidas Frequentes. **Fazenda MG**, [s.d.]. Disponível em: [https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/riems/duvidas\\_frequentes/icms\\_geral.html#:~:text=Cr%C3%A9dito%20presumido%20%C3%A9%20uma%20t%C3%A9cnica,mercadorias%20ou%20presta%C3%A7%C3%B5es%20de%20servi%C3%A7o](https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/riems/duvidas_frequentes/icms_geral.html#:~:text=Cr%C3%A9dito%20presumido%20%C3%A9%20uma%20t%C3%A9cnica,mercadorias%20ou%20presta%C3%A7%C3%B5es%20de%20servi%C3%A7o). Acesso em: 6 dez. 24.

lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato.

Já como fato, presunção é o conseqüente da proposição (conteúdo conseqüente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. É prova indireta, até tentou da de referência objetiva, localizado em tempo histórico e espaço social definidos.<sup>15</sup>

Para Roque Carrazza:

Presunção é a suposição de um fato desconhecido, por conseqüência indireta e provável de outro conhecido.

[...]

A ficção difere da presunção. Esta, afirma o que é provável; aquela, aceita como verdadeiro o que se sabe imaginário. Ou como quer Cujacio, finge o que sabe não ser real.<sup>16</sup>

Portanto, a presunção é a técnica de interpretação aplicada para a construção de uma certeza capaz de dissipar a dúvida, no especial contexto da escassez de elementos, atributos, descrições e de qualidades.

A presunção tem uma dinâmica. Ela é realizada por meio do acesso a um dado da experiência por meio de uma captação sensorial, que indique como certa uma dada ocorrência; esta, que, muito embora, guarde vínculo com outra, não possa ser dada como indubitosa, mas como possível. É possível sintetizar: a presunção é o conhecimento de uma ocorrência – presumida – a partir de elementos presuntivos.

A disposição normativa que reconhece a um sujeito passivo – uma empresa – um crédito presumido de ICMS, a ela dispensa um regime jurídico certo e indubitoso, que não é consubstanciado em transferência de titularidade de um bem material ou imaterial que seja oculta, imprecisa ou duvidosa. Ao contrário: a unidade da federação concede “crédito presumido” de determinado percentual sobre operações – no caso do ICMS, de entrada ou de saída, ou, ainda, de ambos – realizadas por um determinado estabelecimento, na condição de contribuinte.

15 FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 113.

16 CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 319 e 324.

Desse modo, estão identificados: os sujeitos (ente político concedente e contribuinte), os elementos quantitativos (base de cálculo, assim entendido o montante das operações submetidas ao regime de apuração e alíquota, que caracteriza o recorte quantitativo, percentual que, na ocasião, incidirá sobre o recorte da base de cálculo). Também não pairam dúvidas sobre o tempo em que se fruirá da benesse ou do local em que o benefício ocorrerá.

De modo estrutural, pode-se dizer que: se o contribuinte realizar operações jurídica e contabilmente relevantes para os fins da apuração do tributo, ele poderá (pois o regime jurídico é uma faculdade, não é obrigatório), apurar a base tributável – calculando-a por meio da inserção de uma fase e de elemento adicional, conforme o exemplo indicado pela fazenda estadual paulista.

Se há “crédito presumido” nas entradas é porque o contribuinte verá diminuído da base de cálculo, o montante dos tributos cujo encargo econômico suportou quando das entradas de mercadorias em seu estabelecimento, isto é, das situações em que compareceu na qualidade de comprador. O efeito econômico é análogo ao de uma compra de uma mercadoria não tributada ou com tributação atenuada.

Em outro giro, se há “crédito presumido” nas saídas, é porque o contribuinte não suportará o débito do tributo, nas operações em que compareceu na classe de vendedor. Logo, se o débito é atenuado pelo ajuste da base de cálculo, o efeito econômico final é também a atenuação da imposição tributária.

Desse modo, a atribuição do adjetivo “presumido” ao vocábulo “crédito”, para significar o fenômeno aqui descrito, pode – adequadamente – ser substituído pela palavra “outorgado”, conforme expressão já consagrada pela fazenda paulista. Em verdade, a outorga é uma concessão unilateral, que, no caso das subvenções animadas pelo propósito de investimento e desenvolvimento da razão e da função social da empresa, visa estimular, por meio da indução tributária, comportamentos econômicos e sociais capazes de concretizar políticas públicas, no interesse da coletividade.

Nesse caso, é interessante notar que há uma distinção relevante entre a concessão de “crédito presumido” e de isenção tributária.

Enquanto a isenção é a mutilação parcial de um dos critérios da regra de tributação, gerando uma saída não tributada, a beneficiar o comprador e a gerar um efeito cumulativo entre as etapas do ciclo econômico total; na concessão de “crédito presumido”, a saída é tributada, o tributo é destacado, seu encargo econômico é suportado,

realiza-se a não cumulatividade e o “benefício” não gera efeitos tributários indesejáveis nas etapas subsequentes da cadeia econômica.

Desse modo, revela-se a utilidade do mecanismo, em contemplar, de modo específico, uma etapa determinada da cadeia econômica, sem gerar eventual indesejável efeito “cascata” da benesse.

Interessante notar que não há trânsito de recursos entre ente tributante e contribuinte, idôneos ao lançamento contábil de créditos ou de débitos. O “crédito presumido” não acede ou acrescenta qualquer ativo ao patrimônio da entidade, a qualquer título, não circula em sua linha de produção, tampouco em suas contas correntes, muito menos em suas contas patrimoniais, não sendo registrável enquanto patrimônio da entidade. Trata-se de evento financeiro e, não tributário, por meio do qual se procede a ajuste matemático da base de cálculo, no momento da conversão da previsão normativa abstrata para a base calculada, realidade concreta, objeto da imposição da alíquota.

O chamado “crédito presumido”, que já não dispõe de qualificação jurídica de crédito, também não é uma realidade “presumida”, pois sua atribuição é indubitosa, é certa, dispensando a injunção de elementos, indícios, atribuições que qualifiquem uma realidade interdependente e previamente conhecida, diante de sua obscuridade.

Em outro giro, o chamado “crédito presumido” é de natureza ficta, pois não decorre da carência de elementos de cognoscibilidade de um fato, ao revés, deflui da imposição de um regime jurídico próprio de apuração, que convive – alterando parcialmente ou substituindo o regime de apuração ordinário.

O que se convencionou – de modo impróprio – enunciar por “crédito presumido”, em verdade, constitui uma fase e um elemento adicionados ao regime de apuração.

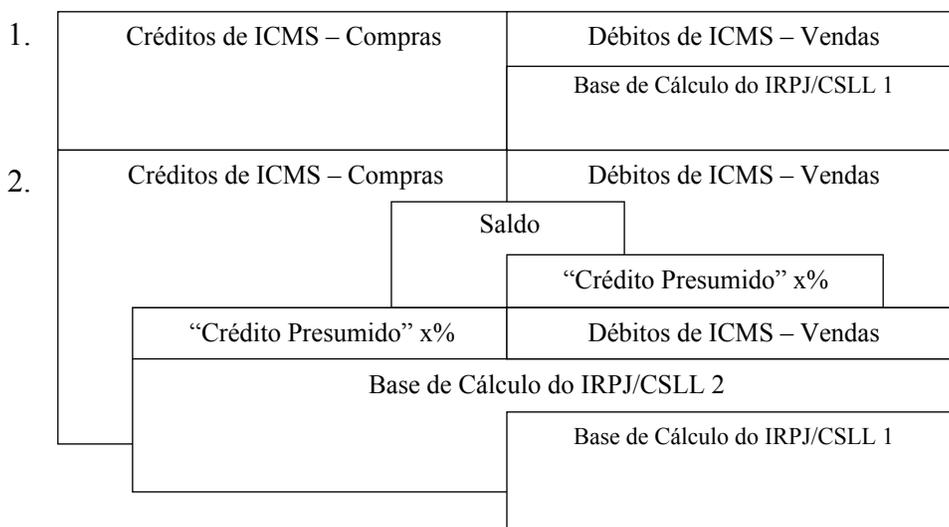
Se o adequado exame for dedicado ao fenômeno, percebe-se a redução de base de cálculo, em determinada e específica etapa da cadeia produtiva, sem a geração de efeito “em cascata” de um “benefício tributário”.

O efeito, de natureza estritamente escritural, é projetado em vistas de um propósito de índole social, política e econômica, consistente em minorar a base tributável por meio da atribuição do juízo de irrelevância – para fins da tributação – de parte desta. Então, tem-se parcela tributável (relevante para fins tributários) e parcela intributável (irrelevante para fins tributários).

Do ponto de vista dinâmico, o impacto na tributação federal obtém uma melhor visualização.

Conforme a descrição da fazenda paulista, pode-se destacar o seguinte: na hipótese 1 há operação normal com créditos e débitos de ICMS, sem créditos presumidos, em que o montante de receitas oriundas das vendas é integralmente ofertado à tributação; na hipótese 2, ocorre o somatório das receitas com o montante do crédito presumido outorgado. A segunda hipótese revela o efeito da ampliação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

**Figura 1.**



Fonte: Elaboração própria.

Com a elucidação, acredita-se possível aprimorar a questão: os créditos acrescidos à base de cálculo do ICMS e não ao ICMS devido compõem a base de cálculo de IRPJ e CSLL?

### **3.2 Sobre a intributabilidade do “crédito presumido” de ICMS por via do IRPJ e da CSLL**

Em primeira mão, cabe trazer à memória o julgado do STJ, sob o tema 1.182 (REsp 1945110/RS e REsp 1987158/SC), em que se excepcionou o instituto do crédito presu-

mido do regime geral das subvenções à luz do ERESP 1.517.492/PR. Em síntese, cabe dizer que, quanto aos créditos presumidos, não seriam exigíveis os requisitos erigidos pelo art. 10, da Lei Complementar nº 160/2017 e pelo art. 30, da Lei nº 12.973/2014, notadamente: registro em reserva de lucros, nos termos da legislação societária, e utilização exclusiva para absorção de prejuízo ou aumento de capital social.

Ou seja, os “créditos presumidos” outorgados pelas unidades da federação seriam computados à base de cálculo do ICMS e, ao impactar na base impositiva, reduzindo-a, não seriam somados ao montante de valores obtidos com as vendas para a determinação do lucro. Também, não haveria obrigatoriedade de condições ou de registro contábil especial, conforme dito.

Em sua origem, a discussão distinguiu o regime jurídico das subvenções para custeio e subvenções para investimento. Muito embora a distinção seja irrelevante, para os fins da Lei nº 14.789/23, a Receita Federal do Brasil, em setembro de 2024 fez divulgar em sua página oficial na internet a seguinte elucidação:

#### **Crédito presumido concedido em substituição aos créditos efetivos de ICMS sobre as entradas**

Somente o **benefício fiscal** do crédito presumido de ICMS é passível de exclusão na determinação do lucro real a título de subvenção para investimento ou simplesmente como incentivo fiscal. Nas situações em que parte do crédito presumido de ICMS não representa benefício fiscal, essa parte não é passível de exclusão na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. São exemplos de tais situações:

Por vezes, o crédito presumido de ICMS é escriturado em decorrência de regimes especiais previstos em legislação estadual. Trata-se de uma opção que vem em substituição ao método ordinário de apuração do ICMS a recolher (débitos por saída menos créditos por entradas). Por essa opção, o contribuinte renuncia ao seu direito aos créditos básicos pelas entradas. O benefício fiscal resultante, portanto, não é todo o crédito presumido escriturado, mas tão-somente o valor que eventualmente supera o crédito básico de ICMS que deixou de ser apropriado (inclusive porque o crédito básico estornado, ou simplesmente não escriturado, passa a integrar o custo de aquisição das mercadorias). Nessa situação, o benefício fiscal

representa a diferença entre o valor de ICMS que o contribuinte recolheria na sistemática da não cumulatividade e o valor que ele efetivamente recolheu por aderir ao regime especial.<sup>17</sup>

A discussão atual se aplica diante da revogação do art. 30 da Lei nº 12.973/14 pela Lei nº 14.789/23, que parte da premissa segundo a qual a subvenção para investimento seria tributável por IRPJ e CSLL e, ainda, geraria direito de crédito.

Então, a Lei nº 14.789/23 seria idônea para gerar uma superação dos precedentes (tema 1182, do STJ e ERESP 1.517.492/PR)?

A Min. Regina Helena Costa, redatora do voto-vista, vencedor do ERESP 1.517.492/PR registrou:

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, na forma do art. 150, VI, a, da Constituição da República.

Após isso, a ministra manifesta que acompanha o entendimento da 1ª Turma do STJ, por entender: (i) que “a outorga de crédito presumido de ICMS insere-se em contexto de envergadura constitucional, instituída por legislação local específica do ente federativo tributante”, ao destacar a intervenção positiva do Estado na Ordem Econômica para o bem de corrigir desigualdades e alavancar o desenvolvimento; (ii) a impossibilidade de se reconhecer o crédito presumido como lucro, sob pena de a União “retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou”, gerando esvaziamento da política fiscal do

---

17 BRASIL. Ministério da Fazenda. Comunicado: Fiscalização da Receita Federal orienta contribuintes sobre o uso correto de subvenções para investimentos. Gov.br, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/setembro/comunicado-fiscalizacao-da-receita-federal-orienta-contribuintes-sobre-o-uso-correto-de-subvencoes-para-investimentos>. Acesso em: 6 dez. 2024.

ente concedente; e (iii) a necessidade de reconhecimento da relação entre federação, autonomia das pessoas políticas e competência tributária.

Adiante, destacou:

Com efeito, 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.). Desse modo, 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.

O assunto deflui para o caráter extrafiscal do “crédito presumido”, a confiança legítima (segurança jurídica), a natureza jurídica e funções da base de cálculo. A partir desses argumentos, sobreveio a conclusão:

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.

Como se percebe, o argumento se deu, integralmente, no plano dos valores que conformam o arquétipo dos tributos (CSLL e IRPJ) e a autonomia federativa, passando ao largo de qualquer distinção gramatical.

Cumprê destacar que ainda quando expostos sinais indicativos de que o crédito presumido teria condão de custeio, *ante a ausência de contrapartidas idôneas*, aptas a caracterizar a vinculação, a implantação ou expansão de empreendimento econô-

mico, a exemplo do caso paranaense, objeto do julgamento, não se haveria de falar, em inserção do “crédito presumido” na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Desse modo, a alteração legislativa não implica em superação do precedente.

No caso do tema 1182, percebe-se uma alteração, pois os requisitos indicados como idôneos para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS integrando as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL foram revogados e substituídos (item 1). Ficaram mantidos para as reservas de lucros constituídas sob a Lei nº 12.973/14 (art. 16).

O art. 1º da Lei nº 14.789/23 não refere às subvenções para custeio, dando a entender que estas não geram “crédito fiscal” e estão contidas nas bases de IRPJ e CSLL.

Quanto ao item 2, a inexistência de demonstração da implantação ou expansão de empreendimento econômico permanece. O que se altera é o condicionamento da devida comprovação, para a utilização do crédito de 25% do IRPJ (art. 6º da Lei nº 14.789/23).

Em relação ao item 3 do precedente, a ausência de vedação à atividade fiscalizatória permanece, agora, aplicando-se à regularidade do crédito de 25%, conforme o artigo 6º, da nova lei.

Diante do cenário, pondera-se que a Lei nº 14.789/23, que revogou dispositivos da Lei nº 12.973/14 – referidos pelo tema 1182 – não alterou o panorama normativo relacionado aos “créditos presumidos” de ICMS outorgados pelas unidades da federação, que prosseguem excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, por não configurarem renda, lucro ou receita, bem como por ser vedado à União esvaziar a competência e as políticas fiscais dos entes subnacionais.

Conforme examinado acima, a fenomenologia do “crédito presumido” não admite que ele seja classificado como renda, uma vez que não representa “ingresso novo”, não é fruto do capital ou do trabalho (inciso I, do art. 43, do CTN), tampouco se amolda à espécie de proventos e acréscimo patrimonial (inciso II, do art. 43, do CTN).

A fase de apuração com a inserção do novo elemento à base de cálculo do ICMS, ao se aplicar à base – em vias de apuração – e, não, ao tributo já apurado, não equivale a ganho, redução de passivo, desconto ou perdão de dívida. Também se deve dizer que a outorga do “crédito presumido” não opera trânsito ou

acessão patrimonial entre os sujeitos envolvidos. Trata-se de benefício financeiro e escriturário que não representa disponibilidade jurídica ou econômica (art. 43, *caput*, do CTN).

O “crédito presumido” também não equivale a lucro tributável, que equivale ao lucro contábil obtido ao fim do exercício, quando constituída a realização da renda líquida, após o confronto de ganhos e gastos.

Por fim, os “créditos presumidos” não podem ser identificados com receitas, pois ao contrário destas, não decorrem da realização do objeto empresarial, mas da lei do ente concedente.

Essas conclusões foram aplicadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (acórdão 9101-006.891):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero “benefícios fiscais”. Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de “crédito presumido” não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE’s nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais

dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Desse modo, é inaplicável o REsp 2.115.529:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MULTA DO ART. 1.026, § 2º, DO CPC. INAPLICABILIDADE. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL NÃO CONFIGURADA. DÉBITOS FEDERAIS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA. LEGITIMIDADE PASSIVA DO PROCURADOR-CHEFE DA FAZENDA NACIONAL PARA FIGURAR NO POLO PASSIVO DO MANDADO DE SEGURANÇA. PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA - PERT. REDUÇÃO DE JUROS, MULTAS E ENCARGOS LEGAIS. IRPJ/CSLL E PIS/COFINS. INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, PROVIDO EM PARTE. [...] 4. “É pacífico o entendimento do Superior Tribunal de Justiça de que qualquer benefício fiscal obtido que tenha por consequência impacto positivo no lucro da empresa deve surtir efeito na base de cálculo do IRPJ, CSLL e também das contribuições ao PIS e Cofins” (AgInt no REsp n. 1.971.518/PE, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 6/8/2024, DJe de 23/8/2024). Em igual sentido: AgInt no AREsp n. 2.149.908/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 24/6/2024, DJe de 3/7/2024; e REsp n. 1.959.395/PE, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 11/12/2023. 5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido apenas para afastar a penalidade do art. 1.026, § 1º, do CPC.

Para os fins deste estudo, ficaram estabelecidas as premissas de que, por meio do “crédito presumido” não ocorre transferência de ativos entre os entes participantes. Não se olvida que a hipótese contrária – segundo a qual tais créditos impactam em

geração de ativos – levaria à conclusão inafastável da imunidade tributária capitulada no art. 150, VI, “a”, da Constituição, pois, se é verdade que o crédito decorreu da iniciativa de Estado federado, é proibida a tributação por parte da União, conforme já manifestado pela 1ª Turma, do STJ, objeto da divergência, no bojo do EREsp nº 1.517.492-PR:

RECURSO FUNDADO NO NOVO CPC/15. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DA 1ª TURMA. 1. A Primeira Turma desta Corte, firmou entendimento no sentido da não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porquanto referidos créditos foram renunciados pelo Estado em favor do contribuinte como instrumento de política de desenvolvimento econômico daquela Unidade da Federação, devendo sobre eles ser reconhecida a imunidade do art. 150, VI, a, da CF. Precedentes: AgRg no REsp 1227519/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/03/2015, DJe 07/04/2015 e AgRg no REsp 1461415/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/10/2015, DJe 26/10/2015. 2. Agravo interno a que se nega provimento.

No constitucionalismo contemporâneo, busca-se, por meio da tutela da efetividade<sup>18</sup>, o alcance da máxima eficácia das normas, notadamente, as constitucionais. Nesse sentido, demanda-se uma aproximação entre validade e eficácia técnica da chamada eficácia social.

O fim colimado para uma espécie de subvenção tributária – como a realizada por meio de “créditos presumidos” outorgados – é o impacto positivo na vida social e econômica, estando em dessincronia toda medida por via da qual se pretenda a mitigação ou a neutralização dos efeitos pretendidos.

---

18 Embora o objeto de investigação do presente artigo seja afeto ao direito tributário, o sistema tributário brasileiro é de índole constitucional. Nesse sentido, cumpre destacar que a luta pela efetividade das normas constitucionais constituiu um movimento importante do constitucionalismo pós 1988, encontrando, sobretudo na obra de Barroso, *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira*, um marco paradigmático. In: SOUZA NETO, Claudio Pereira; SARMENTO, Daniel (org.). **Direito constitucional**: teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 48 (nota 12).

[a] Constituição possui a sua força normativa justamente no desejo de permanência axiológica, ou seja, considerando a pluralidade social, a Constituição deve manter e proteger a hierarquização axiológica original perante as contingências das maiorias parlamentares, eleitorais, partidárias, sectárias ou políticas.<sup>19</sup>

A pretensão tributária da União em gravar por meio do IRPJ e da CSLL o montante de redução de base do ICMS atenta contra o instituto e o fenômeno do “crédito presumido”, contra sua lógica e finalidade, bem como vulnera a autonomia dos entes subnacionais (art. 18, *caput*, da CF), notadamente, em estabelecer políticas públicas idôneas a realizar os objetivos da República Federativa do Brasil (art. 3º, da CF).

Note-se: entre as situações contempladas com os chamados “créditos presumidos”, estão as operações realizadas por contribuintes do Rio Grande do Sul e de Alagoas – convênios 84/24 e 112/22, respectivamente – que decorreram das urgências oriundas de eventos climáticos extremos, alagamentos e enchentes.

Em outros torneios, se disse:

A causa para a intervenção estatal na ordem econômica é o interesse da coletividade. Com essa expressão, incomum entre os juristas, muito dedicados ao interesse público, refere-se às externalidades positivas e úteis observadas na relação entre as forças do mercado e da sociedade. Isso, porque, intervenção é um modo de ruptura com as ideias clássicas de liberdade e neutralidade.

Justifica-se a intervenção estatal na economia quando a razão social, consubstanciada no objeto empresarial de determinados setores econômicos alcança, por motivos estruturais ou conjunturais, relevância que transcende a dimensão contratual ou endógena da pessoa jurídica ou do segmento econômico. Põe-se em destaque a função social da empresa.<sup>20</sup>

---

19 CALIENDO, Paulo. Neoconstitucionalismo e direito tributário. **AJURIS**, v. 40, n. 190, 2013. p. 209.

20 JESUS, Diógenes Teófilo de. Subvenções tributárias e seu regime jurídico: da subversão à filtração constitucional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis**. São Paulo: MP Editora, 2023. p. 161.

Reconhecer a viabilidade da tributação federal, nesses casos, atenta contra a política pública em sua origem. Manifestaria o desiderato de ganho da União locupletar-se em cenário de calamidade, em prejuízo desses Estados e dos contribuintes: aqueles, que renunciaram receitas; esses, que se viram desprovidos dos meios fundamentais à conservação das vidas e das unidades produtivas.

Essa imagem de oportunidade de ganho, atribuível à União, macula a aliança que consubstancia a Federação, pois trata-se de um esvaziamento da política pública tributária indutora, com nítido efeito tredestinador.

O estudo dedicado às subvenções, enquanto gênero, agora se vê confirmado no tratamento da espécie designada por “crédito presumido”:

Segundo a premissa adotada, as subvenções são ontologicamente equiparadas e a finalidade de ambas é coletiva, logo, o regime jurídico deve ser uniforme; salvo se houver distribuição de dividendos, quando, então, a finalidade pública foi excedida, cabendo, então, a inclusão na base de cálculo dos tributos e, portanto, sua tributação.

Em segundo lugar, cumpre referir que os ativos públicos comunicados ao setor privado, mantendo-se afetados ao interesse da coletividade são intributáveis, por via do IRPJ, da CSLL e de qualquer tributo, pois superabundando o excepcional interesse coletivo econômico ou social, tais recursos mantém a natureza de patrimônio público, protegido pela imunidade estabelecida no art. 150, IV, “a”.

Tanto o é, que a legislação contábil e tributária impede que se dê destinação diversa ao produto da subvenção daquela determinada pela lei, o que constitui objeto de fiscalização e controle. Como se percebe, a afetação subtrai elementos essenciais que conotam a noção de propriedade. É como se o Estado detivesse a nua-propriedade e a disponibilidade sobre o capital decorrente da subvenção, enquanto o uso, a fruição e a vindicação fossem concedidos ao beneficiário.

Ao se determinar tratamento jurídico específico, quanto à reserva de lucros e à impossibilidade de serem distribuídos tais resultados, sob a forma de dividendos, o ordenamento jurídico subtrai a faculdade potestativa da disposição, nos termos da legislação civil.

Desse modo, se não existe disponibilidade apta a consubstanciar a efetiva realização da renda e lucro, ausente estará do arquétipo constitucional dos tributos IRPJ e CSLL<sup>21</sup>

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio da pesquisa, pretendeu-se descrever o atual “estado da arte” no que diz respeito à doutrina dos chamados “créditos presumidos” atribuídos ao ICMS, de competência dos Estados-membros da Federação e do Distrito Federal.

O problema sob investigação decorreu da notícia de que a União pretende tributar por meio do IRPJ e da CSLL os referidos “créditos” outorgados, à imagem do que descreve o acórdão 9101-006.891 CSRF/CARE.

Devidamente colocada a problematização, realizou-se pesquisa bibliográfica e revisão qualitativa de textos de direito positivo, com destaque aos convênios CONFAZ dos últimos cinco anos que referem aos “créditos presumidos”.

A fenomenologia do “crédito presumido” não admite que ele seja classificado como renda, uma vez que não representa “ingresso novo”, não é fruto do capital ou do trabalho (inciso I, do art. 43, do CTN), tampouco se amolda à espécie de proventos e acréscimo patrimonial (inciso II, do art. 43, do CTN).

A inserção do novo elemento à base de cálculo do ICMS, ao se aplicar à base – em vias de apuração – e, não ao tributo já apurado, não equivale a ganho, redução de passivo, desconto ou perdão de dívida. Também deve-se dizer que a outorga do “crédito presumido” não opera trânsito ou acessão patrimonial entre os sujeitos envolvidos, trata-se de benefício financeiro e escriturário que não representa disponibilidade jurídica ou econômica (art. 43, *caput*, do CTN).

O “crédito presumido” também não equivale a lucro, tributável, que equivale ao lucro contábil obtido ao fim do exercício, quando constituída a realização da renda líquida, após o confronto de ganhos e gastos.

Ademais, os “créditos presumidos” não podem ser identificados com receitas, pois ao contrário destas, não decorrem da realização do objeto empresarial, mas da lei do ente concedente.

---

21 Ibidem, p. 174.

Caso se considere que tais “créditos” impactam em geração de ativos seria inafastável o reconhecimento da imunidade tributária recíproca, capitulada no art. 150, VI, “a”, da Constituição, pois, se é verdade que o crédito decorreu de iniciativa de Estado federado, é proibida a tributação deste por parte da União.

Por fim, deve-se reconhecer que a pretensão tributária da União em gravar por meio do IRPJ e da CSLL o montante da redução de base do ICMS viola de modo visceral a autonomia dos entes subnacionais, notadamente, em estabelecer políticas públicas idôneas a realizar os objetivos da República Federativa do Brasil (art. 3º, da CF).

Essa imagem de oportunidade de ganho, atribuível à União, atenta contra a aliança que consubstancia a Federação, que é cláusula pétrea, caracterizando-se medida idônea ao esvaziamento da política pública e um desvio desta.

Desse modo, conclui-se que a revogação do art. 30 da Lei nº 12.973/14 pela Lei nº 14.789/23, em nada, impacta as materialidades do IRPJ e da CSLL, no que concerne ao “crédito presumido” de ICMS concedido pelos Estados-membros da Federação e pelo Distrito Federal, permanecendo excluídos das bases dos referidos tributos federais.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Ministério da Fazenda. Comunicado: Fiscalização da Receita Federal orienta contribuintes sobre o uso correto de subvenções para investimentos. **Gov.br**, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/setembro/comunicado-fiscalizacao-da-receita-federal-orienta-contribuintes-sobre-o-uso-correto-de-subvencoes-para-investimentos>. Acesso em: 6 dez. 2024.

BRASIL. STF suspende processos que aguardavam decisão do STJ sobre benefícios relacionados ao ICMS. **STF**, 2023. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=506279&ori=1>. Acesso em 6 dez. 2024.

BROLIANI, Jozélia Nogueira. Renúncia de receita e a lei de responsabilidade fiscal. **A&C**, Belo Horizonte, v. 4, n. 18, p. 51-88, 2007. Disponível em: <https://www.revista-aec.com/index.php/revistaec/article/view/617>. Acesso em: 21 nov. 2024.

BULGARELLI, Waldírio. **Títulos de crédito**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CALIENDO, Paulo. Neoconstitucionalismo e direito tributário. **AJURIS**, v. 40, n. 190, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

JESUS, Diógenes Teófilo de. Subvenções tributárias e seu regime jurídico: da subversão à filtragem constitucional. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **Subvenções fiscais**: aspectos jurídico-tributários e contábeis. São Paulo: MP Editora, 2023.

LUNARDELLI, Pedro Accorsi. **A não-cumulatividade do ICMS**: uma aplicação da teoria sobre as regras do direito e as regras dos jogos. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MACCORMICK, Neil. On legal decisions and their consequences: From Dewey to Dworkin. **N.Y.U.L.**, v. 58, n. 2, 1983.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado da Fazenda. Dúvidas Frequentes. **Fazenda MG**, [s.d.]. Disponível em: [https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms/duvidas\\_frequentes/icms\\_geral.html#:~:text=Cr%C3%A9dito%20presumido%20%C3%A9%20uma%20t%C3%A9cnica,mercadorias%20ou%20presta%C3%A7%C3%B5es%20de%20servi%C3%A7o](https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/duvidas_frequentes/icms_geral.html#:~:text=Cr%C3%A9dito%20presumido%20%C3%A9%20uma%20t%C3%A9cnica,mercadorias%20ou%20presta%C3%A7%C3%B5es%20de%20servi%C3%A7o). Acesso em: 6 dez. 24.

MORAES, Margareth Aparecida; WEIRICH, Rodrigo Herrmann; SCHREIBER, Dusan. Decreto nº 41.620/02 – agregar – RS Carnes: um estudo de caso em uma empresa de abate de bovinos, ovinos e bufalinos. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 21, n. 1-3, p. 52-64, 2019. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.48142/2238-68902019v21n1-3p5264>. Acesso em: 6 dez. 24.

PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. Tradução de José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Perspectiva, 1999.

SÃO PAULO. Benefícios Fiscais Concedidos. **Portal Fazenda SP**, [s.d.]. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Beneficios-Fiscais-Concedidos.aspx>. Acesso em: 6 dez. 24.

SÃO PAULO. Índice do Anexo III – Créditos outorgados. **Legislação Fazenda SP**, [s.d.]. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind\\_art\\_an3.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_art_an3.aspx). Acesso em: 6 dez. 2024.

SOUZA NETO, Claudio Pereira; SARMENTO, Daniel (org.). Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SILVA, Daiane Cazini; CUNHA, Mauro Norberto; FREITAS, Thayná Fernandes. Planejamento Tributário: Crédito presumido do ICMS em uma transportadora de cargas do Paraná. **Revista de Psicologia**, v. 17, n. 68, p. 430-447, 2023.