



PODER JUDICIÁRIO  
9ª Vara Cível Federal de São Paulo

Avenida Paulista, 1682, Bela Vista, São Paulo - SP - CEP: 01310-200  
<https://www.trf3.jus.br/balcao-virtual>

MANDADO DE SEGURANÇA CÍVEL (120) Nº 5029128-17.2025.4.03.6100  
IMPETRANTE: ARINOX COMERCIAL LTDA  
ADVOGADO do(a) IMPETRANTE: AUGUSTO FAUVEL DE MORAES - SP202052  
IMPETRADO: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL, DELEGADO DA DELEGACIA DE  
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (DERAT/SPO)

FISCAL DA LEI: MINISTERIO PUBLICO FEDERAL

## SENTENÇA

### I. RELATÓRIO

Trata-se de MANDADO DE SEGURANÇA CÍVEL proposta por ARINOX COMERCIAL LTDA contra DELEGADO DA DELEGACIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (DERAT/SPO) e UNIÃO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL, com o objetivo de **suspender a exigibilidade e, ao final, excluir os créditos presumidos de ICMS, decorrentes do benefício fiscal de Tratamento Tributário Diferenciado (TTD) do Estado de Santa Catarina, das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.**

Alega a parte autora que é uma pessoa jurídica que atua no comércio atacadista de produtos siderúrgicos e metalúrgicos, estando sujeita ao regime de apuração de tributos federais. Sustenta que usufrui de incentivo fiscal em Santa Catarina (TTD) que lhe concede crédito presumido de ICMS para fomento da atividade econômica e manutenção da competitividade. Em suas palavras, “a partir da contabilidade regularmente escriturada da Impetrante, que está efetivamente usufrui do crédito presumido de ICMS, o qual é devidamente registrado em seus demonstrativos financeiros... Tal fato comprova a fruição concreta do benefício fiscal, que não se trata de mera expectativa ou direito abstrato, mas de vantagem efetiva concedida pelo Estado”. Aduz que a Receita Federal vem exigindo indevidamente a inclusão desses créditos na base de cálculo das referidas exações.

Para reforçar sua alegação, argumenta que a tributação de créditos presumidos pela União viola o Pacto Federativo, pois neutraliza, por via transversa, um incentivo legitimamente concedido por outro ente da federação. Sustenta ainda que os créditos presumidos **não possuem natureza jurídica de receita, renda ou lucro**, tratando-se de técnica de redução de custos operacionais, conforme jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça (EREsp nº 1.517.492/PR e Tema nº 1.182) e do Supremo Tribunal Federal (Tema nº 69 e Tema nº 843). Argumenta também que a superveniência da Lei nº 14.789/2023 não altera esse entendimento, visto que a impossibilidade de tributação decorre de premissas constitucionais e não apenas legais.



Por fim, requer que seja concedida **medida liminar para suspender a exigibilidade dos créditos tributários** e, no mérito, seja confirmada a **exclusão definitiva dos valores das bases de cálculo**, garantindo-se o direito à **compensação administrativa ou restituição** dos montantes recolhidos indevidamente nos últimos cinco anos.

Em suas informações (ID 439104428), a autoridade impetrada alegou, preliminarmente, a necessidade de sobrestamento do feito para aguardar o julgamento da ADI nº 7551 pelo STF e da Controvérsia nº 576 pelo STJ, cujos resultados podem impactar a matéria discutida. No mérito, sustentou a **legalidade da sistemática introduzida pela Lei nº 14.789/2023**, que revogou o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, instituindo o novo regime do "Crédito Fiscal de Subvenção para Investimento". Em reforço, argumenta que os créditos presumidos de ICMS representam um **ingresso financeiro definitivo que se incorpora ao patrimônio da empresa**, configurando, portanto, receita tributável nos termos do art. 195, I, "b" da CF. Sustenta ainda que a exclusão pretendida carece de previsão legal expressa e que a concessão de benefícios estaduais não pode gerar isônomia automática em tributos federais, sob pena de erosão da base fiscal da União e ofensa ao Pacto Federativo. Por fim, requer que seja indeferida a liminar e denegada a segurança pleiteada.

Este juízo **deferiu o pedido de medida liminar** (ID 432146245), posteriormente retificada em sede de embargos de declaração (ID 464430729), para **suspender a exigibilidade da inclusão do crédito presumido de ICMS (TTD/SC) nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS**. A decisão fundamentou-se no entendimento sedimentado do STJ e do TRF3 de que tais créditos constituem instrumentos legítimos de política fiscal estadual e sua tributação federal violaria o princípio federativo.

Inconformada, a UNIÃO FEDERAL interpôs Agravo de Instrumento (ID 483111921), autuado sob o nº 5033345-70.2025.4.03.0000. O E. Relator do Tribunal Regional Federal da 3ª Região **negou provimento ao agravo**, mantendo a decisão liminar de primeiro grau (ID 540458480), por entender que, em juízo de cognição sumária, a tributação em descompasso com o princípio federativo atinge os objetivos do Estado na concessão do benefício.

A impetrante apresentou manifestação acerca das informações (ID 540458480), refutando o pedido de sobrestamento por ausência de determinação de suspensão nacional nas referidas ações superiores. Reiterou que a Lei nº 14.789/2023 não tem o condão de revogar preceitos constitucionais ou modificar a natureza jurídica dos créditos presumidos definida pela jurisprudência.

O **Ministério Público Federal** apresentou parecer (ID 545046574) opinando pelo **regular prosseguimento do feito sem sua intervenção no mérito**, justificando que a lide versa sobre interesse meramente patrimonial das partes, sem a presença de interesse público primário ou indisponível.

Vieram os autos conclusos.

É o relatório.

## II. FUNDAMENTAÇÃO

A controvérsia central deste feito reside na possibilidade de inclusão, nas bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, de valores referentes ao ICMS oriundos de incentivos fiscais estaduais, especificamente os créditos presumidos. Inicialmente, observa-se que, embora o Supremo Tribunal Federal (STF) tenha



reconhecido a repercussão geral no Tema nº 843 (RE nº 835.818), determinando a suspensão nacional de processos sobre a exclusão de créditos presumidos da base do PIS e da COFINS, tal medida não impede a análise de tutelas de urgência ou o julgamento de mérito quando consolidada a orientação jurisprudencial.

No tocante à materialidade tributária, o **Imposto de Renda (IRPJ)** e a **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)** têm como hipótese de incidência a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, o que pressupõe, necessariamente, um **acréscimo patrimonial efetivo**. De igual modo, o **PIS e a COFINS** incidem sobre o faturamento ou a receita bruta, conceitos que, conforme a Emenda Constitucional nº 20/1998, referem-se ao ingresso financeiro que se integra definitivamente ao patrimônio da entidade.

Historicamente, o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e a Lei Complementar nº 160/2017 classificavam os incentivos de ICMS como subvenções para investimento, permitindo sua exclusão do lucro real mediante o cumprimento de requisitos como a reserva de lucros. Contudo, a superveniência da **Lei nº 14.789/2023** revogou essa sistemática, instituindo um novo regime de crédito fiscal condicionado à prévia habilitação e comprovação de implantação ou expansão de empreendimentos:

O aproveitamento do crédito fiscal dependerá de prévia habilitação na via administrativa (artigo 3º e seguintes) e corresponderá ao produto das receitas de subvenção e da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) relativa ao IRPJ.

*“Art. 1º A pessoa jurídica tributada pelo lucro real que receber subvenção da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios para implantar ou expandir empreendimento econômico poderá apurar crédito fiscal de subvenção para investimento, observado o disposto nesta Lei.*

*Art. 2º Para os fins do disposto no art. 1º desta Lei, considera-se:*

*I - implantação - o estabelecimento de empreendimento econômico para o desenvolvimento da atividade a ser explorada por pessoa jurídica não domiciliada na localização geográfica do ente federativo que concede a subvenção;*

*II - expansão - a ampliação da capacidade, a modernização ou a diversificação do comércio ou da produção de bens ou serviços do empreendimento econômico, inclusive mediante o estabelecimento de outra unidade, pela pessoa jurídica domiciliada na localização geográfica do ente federativo que concede a subvenção;*

*III - crédito fiscal de subvenção para investimento - o direito creditório:*

*a) decorrente de implantação ou expansão do empreendimento econômico subvencionado por ente federativo;*

*b) concedido a título de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); e*

*c) passível de ressarcimento ou de compensação com tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda.*

*Art. 3º Poderá ser beneficiária do crédito fiscal de subvenção para investimento a pessoa jurídica habilitada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.*

*Art. 4º São requisitos para a concessão da habilitação à pessoa jurídica:*



*I - ser beneficiária de subvenção para investimento concedida por ente federativo;*

*II - haver ato concessivo da subvenção editado pelo ente federativo anterior à implantação ou à expansão do empreendimento econômico; e*

*III - haver ato concessivo da subvenção editado pelo ente federativo que estabeleça expressamente as condições e as contrapartidas a serem observadas pela pessoa jurídica relativas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico.*

*Parágrafo único. Transcorrido o prazo de 30 (trinta) dias da apresentação do pedido de habilitação pela pessoa jurídica sem que tenha havido a manifestação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, a pessoa jurídica será considerada habilitada.*

*[...]*

*Art. 6º A pessoa jurídica habilitada poderá apurar crédito fiscal de subvenção para investimento, que corresponderá ao produto das receitas de subvenção e da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) relativa ao IRPJ.*

*Parágrafo único. O crédito fiscal deverá ser apurado na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) relativa ao período de apuração de reconhecimento das receitas de subvenção.*

*Art. 7º Na apuração do crédito fiscal, poderão ser computadas somente as receitas de subvenção que:*

*I - estejam relacionadas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico; e*

*II - sejam reconhecidas após o protocolo do pedido de habilitação da pessoa jurídica.*

*Art. 8º Na apuração do crédito fiscal, somente poderão ser computadas as receitas:*

*I - que sejam relacionadas às despesas de depreciação, amortização ou exaustão ou de locação ou arrendamento de bens de capital, relativas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico; e*

*II - que tenham sido computadas na base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).*

*§ 1º Não poderão ser computadas na apuração do crédito fiscal:*

*I - a parcela das receitas que superar o valor das despesas a que se refere o inciso I do caput deste artigo;*

*II - a parcela das receitas que superar o valor das subvenções concedidas pelo ente federativo; e*

*III - as receitas decorrentes de incentivos de IRPJ e do próprio crédito fiscal de subvenção para investimento.*

*§ 2º Para fins do disposto nos incisos I e II do § 1º deste artigo, os valores serão considerados de forma acumulada a partir da data do ato concessivo da subvenção.*



§ 3º O disposto no inciso I do caput e no inciso I do § 1º deste artigo não se aplicará na hipótese de subvenção relacionada a bem não sujeito a depreciação, amortização ou exaustão.

§ 4º As receitas de subvenção de que trata o caput deste artigo não serão computadas na base de cálculo da estimativa mensal para fins do IRPJ e da CSLL e deverão ser tributadas no ajuste anual. [...]"

Entretanto, a jurisprudência do **Superior Tribunal de Justiça (STJ)**, sedimentada no julgamento dos **Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.517.492/PR**, estabeleceu que o crédito presumido de ICMS não pode ser tributado pela União, independentemente de classificações legais como subvenção de custeio ou investimento. A razão de decidir repousa no **Princípio Federativo**: ao tributar um incentivo concedido por um Estado-membro, a União interfere indevidamente na política fiscal local, esvaziando, por via oblíqua, a autonomia política e financeira daquela unidade federada.

Esse entendimento foi ratificado no **Tema Repetitivo nº 1.182/STJ (REsp nº 1.945.110/RS e REsp nº 1.987.158/SC)**, que diferenciou o crédito presumido de outros benefícios fiscais (como isenções ou reduções de alíquota). Enquanto nestes últimos há apenas um diferimento tributário (efeito de recuperação), o **crédito presumido representa uma renúncia efetiva de receita pelo Estado**, o que afasta sua natureza de lucro ou faturamento tributável:

*“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 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 infralegais, 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 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 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.” (STJ, 1ª Seção, EREsp 1517492, relator Ministro Og Fernandes, relatora para o acórdão Ministra Regina Helena Costa, j. 08.11.2017) [g.n.]

No voto condutor do posicionamento majoritário, a Ministra Regina Helena Costa pontuou:



*“[...] Cabe lembrar que a Constituição da República hospeda vários dispositivos dedicados a autorizar certos níveis de ingerência estatal na atividade produtiva com vista a reduzir desigualdades regionais, alavancar o desenvolvimento social e econômico do país, inclusive mediante desoneração ou diminuição da carga tributária. [...]*

*Tem-se, portanto, que a outorga de crédito presumido de ICMS insere-se em contexto de envergadura constitucional, instituída por legislação local específica do ente federativo tributante. [...]*

*É esse crédito, em torno do qual gravitam tais aspectos, que se pretende ver incluído nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*Com a devida vênia, 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.*

*Com efeito, tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo [...]*

*Outrossim, remarque-se que a competência tributária consiste na aptidão para instituir tributos, descrevendo, por meio de lei, as suas hipóteses de incidência. No Brasil, o veículo de atribuição de competências, inclusive tributárias, é a Constituição da República. Tal sistemática torna-se especialmente relevante em um Estado constituído sob a forma federativa, com a peculiaridade do convívio de três ordens jurídicas distintas: a federal, a estadual/distrital e a municipal.*

*Não por outra razão, cuidou o legislador constituinte originário de alçar a Federação à categoria de cláusula pétreia, tornando-a intangível pelo Poder Constituinte Derivado, conforme o disposto no art. 60, § 4º, I. [...]*

*Como sabido, o princípio republicano, assim como o princípio da legalidade, constitui decorrência do princípio da segurança jurídica, que se apoia nas ideias de certeza e igualdade. No modelo federativo fiscal, a Constituição dita o que pode cada pessoa política realizar em matéria tributária, demarcando os respectivos âmbitos de atuação, no intuito de evitar conflitos entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.*



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.

*A rigor, 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.*

*Como corolário desse fracionamento de competências, o art. 155, XII, g, da 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.*

*Anote-se tratar-se de tributo que, por constituir uma das principais fontes de receita para custeio do aparato estatal, assegura condições para o exercício desembaraçado da autonomia constitucionalmente conferida às unidades da Federação.*

*A concessão de incentivo por Estado-membro, observados os requisitos legais, configura, portanto, instrumento legítimo de política fiscal para materialização dessa 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.*

*No caso concreto, verifica-se, de fato, interferência na política fiscal adotada pelo Estado-membro mediante o exercício de competência federal.*

*Examinada a questão sob valores ético-constitucionais da Federação, limitadores do próprio exercício dessa competência, como também pelo princípio da subsidiariedade, fator de salvaguarda da autonomia dos entes federados perante a atividade tributante federal, constata-se que a concorrência desses elementos, adiante sopesados, é capaz de inibir a pretensão de incidência tributária defendida pela União.*

*Com efeito, o juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, inculpidos 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.*

*Naturalmente, não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com a subsidiariedade, "um princípio de bom senso", no dizer do professor André Franco Montoro (Federalismo e o fortalecimento do Poder Local no Brasil e na Alemanha. Coleção Debates da Fundação Konrad Adenauer: Rio de Janeiro, 2002. p. 59), que reveste e protege a autonomia dos Estados-membros. [...]*

*Dessarte, é razoável que a exegese em torno do exercício de competência tributária federal, no contexto de estímulo fiscal legitimamente concedido por Estado-membro, tenha por vetor principal um juízo de ponderação dos valores federativos envolvidos. [...]*

*É indubitável, ademais, o caráter extrafiscal conferido pelo legislador estadual à desoneração, consistindo a medida em instrumento tributário para o atingimento de finalidade não arrecadatória, mas, sim, incentivadora de comportamento, com vista à realização de valores constitucionalmente contemplados, conforme apontado.*

*Outrossim, o abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro, a seu turno, acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados.*

*Deveras, 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 preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes, como assinalado, da cesta básica nacional.*

*Importante realçar que a relação jurídica de outorga de incentivo fiscal difere da dogmática da relação obrigacional tributária convencional, porquanto, naquela, o contribuinte, ao atender aos requisitos normativos, titulariza o papel de credor do Estado, enquanto o Fisco torna-se devedor do cumprimento das obrigações legais assumidas [...]*

*A base de cálculo, inquestionavelmente, 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. [...]*



*Por fim, cumpre registrar, dada a estreita semelhança axiológica com o presente caso, que o Supremo Tribunal Federal, 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. Entendeu o Plenário da Corte, por maioria, que o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos [...]*

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

Importante destacar que, em que pese o contorno constitucional dado pelo c. STJ à questão, o e. Supremo Tribunal Federal, em 18.08.2017, no julgamento do Tema n.º 957 estabeleceu, majoritariamente, que “a controvérsia relativa à inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL não possui repercussão geral, tendo em vista sua natureza infraconstitucional”, ainda que apontado no posicionamento minoritário que, em 27.08.2015, a Corte entendeu pela existência de repercussão geral ao Tema n.º 843 (“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” – RE n.º 835.818), cuja *ratio essendi* seria assemelhada. Ressalta-se que há, inclusive, determinação de suspensão nacional quanto ao referido Tema n.º 843.

Por outro lado, ainda que o deslinde a ser conferido pelo e. STF ao Tema de Repercussão Geral n.º 843 possa afetar a interpretação dos contornos constitucionais que o c. STJ deu à questão relativa à incidência do IRPJ e da CSLL sobre créditos presumidos decorrentes de incentivos fiscais – aliás, como expressamente aventado na própria decisão de suspensão nacional do Tema n.º 843 –, fato é que, no cenário jurídico atual relativo à tributação do IRPJ e da CSLL, a Corte Suprema conferiu à Corte Superior a última palavra quanto a esta matéria, dada sua competência constitucional para uniformização da interpretação da legislação infraconstitucional.

Em consonância com o decidido pelo c. STJ vem decidindo a Terceira Corte Regional:

*“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EREsp 1.517.492. NÃO INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. 1. Revogação do sobrestamento do feito, tendo em vista que a pretensão manifestada nestes autos (exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL) não se confunde com aquela afetada pelo Superior Tribunal de Justiça ao Tema 1008 dos recursos repetitivos (Possibilidade de inclusão de valores de ICMS nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de*



Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, quando apurados pela sistemática do lucro presumido). Por conseguinte, o agravo interno da União restará prejudicado. 2. Delimitação do objeto da lide: o contribuinte apresenta nestes autos pretensão restrita aos créditos presumidos de ICMS, não requerendo provimento jurisdicional atinente aos demais benefícios fiscais de ICMS. Por esta razão, o feito não comporta sobrestamento pelo Tema 1182 dos recursos repetitivos (STJ). 3. Pelo mesmo motivo, o apelo fazendário não será conhecido, pois a insurgência nele apresentada se refere unicamente aos chamados benefícios fiscais negativos (tais como isenções, reduções de base de cálculo e redução de alíquota). As razões apresentadas na apelação da União, portanto, encontram-se dissociadas da discussão travada nos autos e dos fundamentos da sentença, restando inobservado o princípio da dialeticidade recursal, circunstância que obsta o seu conhecimento. 4. O provimento jurisdicional que segue se refere especificamente aos créditos presumidos de ICMS e será exarado em atenção à remessa oficial. 5. Por ocasião do julgamento do EREsp 1.517.492, o Superior Tribunal de Justiça firmou compreensão no sentido de que os benefícios fiscais concedidos pelos Estados membros (ou pelo Distrito Federal), consistentes em créditos presumidos de ICMS, constituem instrumentos legítimos de política fiscal que materializam sua autonomia. Nesse contexto, a tributação de tais valores pela União caracteriza interferência que viola o pacto federativo, por restringir a eficácia de incentivo fiscal concedido por outro ente federado, de modo a ofender também a segurança jurídica. 6. Restou salientado no referido precedente que a descaracterização desses créditos presumidos como renda ou lucro tornou-se mais evidente a partir da orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 574.706, ante a compreensão de que o valor do ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte. 7. Referida Corte Superior tem se manifestado também no sentido de que a inovação legislativa trazida pelos arts. 9º e 10 da Lei Complementar 160/2017 (inclusão dos §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014) não se mostra hábil a alterar referido entendimento. Sobre o tema: AgInt no AREsp n. 2.020.374/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 29/8/2022, DJe de 31/8/2022. 8. Em síntese, comporta acolhimento a pretensão de exclusão, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores atinentes aos créditos presumidos (também conhecidos como créditos outorgados) de ICMS, não se afigurando necessária a observância, nesta situação, das disposições do art. 30 da Lei 12.973/2014. 9. O contribuinte poderá realizar compensação administrativa após o trânsito em julgado da ação (art. 170-A do CTN), com atualização dos valores mediante aplicação da taxa Selic (art. 39, § 4º, da Lei 9.250/1995) e observância do disposto no art. 74 da Lei 9.430/1996 e demais dispositivos vigentes na data da propositura da ação. Deve ser observada a prescrição quinquenal. É ressalvado ao contribuinte o direito de proceder a essa compensação em conformidade com as normas posteriores, desde que atendidos os requisitos próprios (REsp 1.137.738/SP – Tema 265 dos recursos repetitivos). 10. A análise e exigência da documentação necessária, bem como os critérios para a efetivação da compensação cabem ao Fisco, nos termos da legislação de regência, observando-se a revogação do parágrafo único do art. 26 da Lei 11.457/2007, pelo art. 8º da Lei 13.670 de 30 de maio de 2018, que também incluiu o art. 26-A da Lei 11.457/2007, elucidando a aplicabilidade do disposto no art. 74 da Lei 9.430/96. 11. Os parâmetros da compensação acima especificados foram observados pela sentença. 12. Sobrestamento revogado. Agravo interno prejudicado. Apelação da União não conhecida. Remessa oficial improvida.” (TRF3, 3ª Turma, ApelRemNec 5002071-70.2020.4.03.6109, relatora Desembargadora Federal Consuelo Yoshida j. 20.05.2023)

**“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS. SENTENÇA REDUZIDA AOS LIMITES DO PEDIDO. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. CONDIÇÕES ESTABELECIDAS PELA LEI Nº 12.973/14. IRRELEVÂNCIA. COMPENSAÇÃO.**



*POSSIBILIDADE. RESTITUIÇÃO. INVIABILIDADE. APELAÇÕES DESPROVIDAS. REMESSA OFICIAL PARCIALMENTE PROVIDA. I - Depreende-se não ter a impetrante realizado pedido de exclusão de todos os incentivos fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (matéria com determinação de sobrestamento nacional – tema nº 1.182/STJ), mas somente dos créditos outorgados de ICMS, também chamados de créditos presumidos. Redução da sentença aos limites do pedido. II - No julgamento dos EREsp. Nº 1.517.492/PR o 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). III -É 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. IV – São 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 (REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019). V - A data do fato gerador (posterior ou anterior ao advento da LC nº 160/2017) não tem o condão de influenciar no resultado do julgamento, já que o crédito em questão não se trata de receita bruta operacional. Precedentes. VI – É direito da impetrante a compensação dos valores recolhidos indevidamente, observados os critérios estabelecidos em sentença, ressalvado o direito da autoridade administrativa em proceder à plena fiscalização acerca da existência ou não de créditos a serem compensados, exatidão dos números e documentos comprobatórios, "quantum" a compensar e conformidade do procedimento adotado com a legislação de regência. VII - O ressarcimento do contribuinte em razão de indébito fiscal, na hipótese de condenação judicial em mandado de segurança, somente admite a possibilidade de declaração de compensação ao se considerar o disposto nas Súmulas 269 e 271 do STF. VIII – Apelações desprovidas e remessa oficial parcialmente provida." (TRF3, 6ª Turma, ApelRemNec 5005468-27.2021.4.03.6102, relator Desembargador Federal Mairan Maia, j. 15.05.2023)*

Na ideia dos precedentes que se construíram em torno do IRPJ e da CSSL, tem-se que apenas os valores auferidos por força do aproveitamento de créditos presumidos de ICMS decorrentes de benefícios fiscais afastariam a incidência tributária, posto que implicariam violação ao pacto federativo; ao passo que os valores percebidos por força do aproveitamento dos benefícios fiscais de ICMS, dado o efeito de recuperação próprio ao diferimento da respectiva incidência tributária, sofreriam a regular incidência dos tributos de competência da União.

Nesse sentido, a jurisprudência do C. STJ:



*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, DA CSLL, DO PIS E DA COFINS. DESPROVIMENTO DO AGRAVO INTERNO MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. ENTENDIMENTO FIXADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ NO ÂMBITO DOS ERESP N 1.517.492/PR, DJE 1º/2/2018.*

*I - Na origem, trata-se de mandado de segurança em que a parte autora pretende provimento jurisdicional para afastar a inclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ, da CSLL do PIS e da COFINS. Na sentença a segurança foi concedida. No Tribunal a quo, a sentença foi mantida.*

*II - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como do PIS e da Cofins, observado que tal crédito não caracteriza, a rigor, acréscimo de faturamento capaz de repercutir na base de cálculo da contribuição. Verifica-se ainda que a inclusão do referido crédito, na base de cálculo dos referidos tributos, acaba por violar o pacto federativo, pois a medida impõe uma limitação na eficácia de benefícios fiscais concedidos pelos estados. Nesse mesmo sentido, destacam-se: (AgInt no AgInt no REsp n. 1.673.954/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/6/2020, DJe 24/6/2020, AgInt no AgInt no REsp n. 1.657.064/PE, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 29/4/2020, DJe 4/5/2020 e AgInt no REsp n. 1.813.047/RS, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 10/3/2020, DJe 17/3/2020.) III - No mérito, compulsando detidamente os autos, verifica-se que a decisão proferida pelo Tribunal de origem, de que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e CSLL, tendo em vista que não caracteriza acréscimo de faturamento que repercute na base de cálculo da contribuição, vai ao encontro da jurisprudência do STJ. Nesse sentido: AgInt no REsp 1.813.018/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 27/9/2021, DJe 1º/10/2021; e AgInt no AREsp 1.898.563/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/12/2021, DJe 17/12/2021.*

*IV - Registra-se que a novel legislação (Lei Complementar n. 160/2017), que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014, estabeleceu condições para excluir os benefícios fiscais de ICMS considerados subvenção para investimento da base de cálculo da tributação incidente sobre o lucro real.*

*V - Deve ser afastada a tese da Fazenda Nacional sobre a aludida incidência.*

*VI - Agravo interno improvido.”*

*(AgInt no AREsp n. 1.958.353/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 13/6/2022, DJe de 15/6/2022.)*



E, quanto ao ponto, as disposições previstas na Lei n.º 14.789/2023, com produção de efeitos a partir de 01.01.2024, inclusive quanto à revogação dos citados artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, inciso X, do § 3º, do artigo da Lei n.º 10.637/2002 e inciso IX, do § 3º, do artigo 1º da Lei n.º 10.833/2003, nada alteram o entendimento relativo à violação ao pacto federativo quanto à incidência de IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS sobre valores auferidos por força do aproveitamento de créditos presumidos de ICMS decorrentes de benefícios fiscais, da mesma forma que não alteram a compreensão de que resta caracterizada a hipótese de incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre valores percebidos por força do aproveitamento dos benefícios fiscais de ICMS distintos dos créditos presumidos, na exata medida em que a não incidência dos tributos de competência da União estava condicionada à expressa previsão nas Lei n.ºs 12.973/2014, 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como ao cumprimento dos requisitos nelas previstos.

**No caso concreto**, a parte impetrante é beneficiária de Tratamento Tributário Diferenciado – TTD, pelo Estado de Santo Catarina, que, dentre outros benefícios fiscais, lhe concede crédito presumido de ICMS como incentivo fiscal voltado à manutenção de sua competitividade, geração de empregos e fomento da atividade econômica

Portanto, as inovações trazidas pela **Lei nº 14.789/2023** não possuem o condão de modificar a natureza jurídica dos créditos presumidos nem de superar os fundamentos constitucionais de proteção ao **Pacto Federativo** e à **Segurança Jurídica** estabelecidos pelas Cortes Superiores.

Conclui-se, assim, pela procedência do pedido de exclusão de tais valores das bases de cálculo das exações federais mencionadas.

### III. DISPOSITIVO

Ante o exposto, **CONCEDO A SEGURANÇA** e julgo o processo com resolução de mérito, nos termos do art. 487, inciso I, do Código de Processo Civil, para:

1. **Confirmar a medida liminar anteriormente deferida**, ratificando a suspensão da exigibilidade da inclusão dos valores de crédito presumido de ICMS (decorrentes do benefício de **Tratamento Tributário Diferenciado - TTD/SC**) nas bases de cálculo do **IRPJ**, da **CSLL**, do **PIS** e da **COFINS**.

1. **Declarar o direito líquido e certo da impetrante de excluir definitivamente** tais créditos presumidos das bases de cálculo das referidas exações, afastando as restrições impostas pela **Lei nº 14.789/2023**.

1. **Reconhecer o direito à compensação administrativa** dos valores recolhidos indevidamente a esse título nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação, observando-se a prescrição quinquenal (**LC nº 118/2005**). A compensação deverá ser realizada: Em conformidade com o **art. 74 da Lei nº 9.430/1996** e o **art. 26-A da Lei nº 11.457/2007** (compensação unificada). Mediante **atualização pela Taxa SELIC**, desde o pagamento indevido até a compensação. Somente após o **trânsito em julgado** da presente decisão, conforme o **art. 170-A do CTN** e o **Tema nº 345 do STJ**.

Custas na forma da lei.

Sem condenação em honorários advocatícios (Art. 25 da Lei nº 12.016/2009 e Súmulas 512/STF e 105/STJ).



Sentença sujeita ao reexame necessário.

P.R.I.C.

