

A NÃO INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE O CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS: ANÁLISE DO ACÓRDÃO DO STJ NO ERESP Nº 1.517.492/PR À LUZ DO PRINCÍPIO FEDERATIVO

THE NON-INCIDENCE OF IRPJ AND CSLL ON THE PRESUMED ICMS TAX CREDIT: AN ANALYSIS OF THE STJ JUDGMENT IN ERESP Nº 1.517.492/PR ACCORDING TO THE FEDERATIVE PRINCIPLE

Demetrius de Moura Soares 1

Resumo: O tema que norteia o presente trabalho é a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido do ICMS, cujo entendimento foi firmado pela Primeira Seção do STJ, ao julgar o EREsp nº 1.517.492/PR, tendo por ratio decidendi a proteção ao pacto federativo. O trabalho tem por objetivo geral o estudo do princípio federativo e seu reflexo no poder de tributar dos entes federados. Para tanto, aborda-se: o federalismo; a natureza jurídica do crédito presumido do ICMS; e, finalmente, a fundamentação e as consequências jurídicas do acórdão proferido pelo STJ. Em referência aos aspectos metodológicos: quanto aos objetivos, a pesquisa é exploratória; quanto à abordagem, qualitativa; quanto ao método empregado, indutivo; e, quanto aos procedimentos de coleta de dados, estudo de caso. Como resultado, tem-se que o tema da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido do ICMS comporta discussão no STF.

Palavras-chave: Princípio federativo. Crédito presumido. ICMS. IRPJ. CSLL.

Abstract: The central theme of this study is the non-incidence of IRPJ and CSLL on the presumed ICMS tax credit, a position established by the First Section of the STJ in the judgment of EREsp nº 1.517.492/PR, with the ratio decidendi rooted in the protection of the federative pact. The primary objective of this work is to study the federative principle and its impact on the taxation power of federal entities. To achieve this, the study addresses: federalism; the legal nature of the presumed ICMS tax credit; and, finally, the legal grounds and consequences of the STJ's decision. Regarding methodological aspects: the research is exploratory in its objectives; qualitative in its approach; inductive in its method; case study in its data collection procedure. As a result, it is concluded that the topic of the non-incidence of IRPJ and CSLL on the presumed ICMS tax credit warrants further discussion in the STF.

Keywords: Federative Principle. Presumed tax credit. ICMS. IRPJ. CSLL.

1 Pós-graduado em Contabilidade, Finanças, Auditoria e Controladoria (UNIANDRADE), graduado em Engenharia Elétrica (IME) e bacharel em Direito (UEPG). É Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/1175934655143990>. ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-3301-9362>. E-mail: demetriustutoria@gmail.com

Introdução

O tema que norteia o presente trabalho é a não incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), tributos de competência da União, conforme dispõem os artigos 153, III e 195, I, c, da Constituição Federal, sobre o crédito presumido do imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), imposto da competência dos Estados e do Distrito Federal, estabelecido no artigo 155, II, da Carta Magna. Nesse sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o REsp¹ nº 1.517.492/PR (2015/0041673-7), sob a relatoria do Ministro Og Fernandes, firmou tal entendimento. A controvérsia derivou dos acórdãos dissonantes da Segunda Turma, nos autos do REsp 1.603.082/SC (acórdão paradigma), favorável à incidência dos aludidos tributos sobre o crédito presumido do ICMS, e da Primeira Turma, nos autos do REsp nº 1.517.492/PR, contrária à incidência (acórdão embargado).

O objetivo geral do trabalho é o estudo do princípio federativo, amplamente utilizado como *ratio decidendi* no REsp nº 1.517.492/PR, e seu reflexo no poder de tributar dos entes federados. Já os objetivos específicos são:

- a) aprofundar os conhecimentos relativos ao federalismo e, em especial, ao federalismo brasileiro;
- b) analisar a natureza jurídica do crédito presumido do ICMS; e
- c) estudar os argumentos utilizados pelos ministros do STJ na elaboração do acórdão no aludido REsp.

O problema da pesquisa é a indagação sobre a possibilidade do tema da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido do ICMS, nos termos da jurisprudência firmada pelo STJ, ser submetido à apreciação do Supremo Tribunal Federal (STF).

De antemão, assume-se a hipótese de que a matéria comporta discussão na Suprema Corte do País, haja vista que a fundamentação que levou ao acórdão exarado no REsp nº 1.517.492/PR baseou-se eminentemente em normas constitucionais, especialmente no princípio federativo.

A justificativa para a realização da pesquisa reside no fato de que:

- a) o princípio federativo constitui um dos alicerces da República Federativa do Brasil. Disso decorre que eventual violação que lhe venha a ser imposta coloca em risco a própria existência do Estado Brasileiro;
- b) o imposto de renda, dado o seu caráter pessoal, e considerando a sua orientação pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, nos termos do artigo 153, § 2º, I, da Constituição Federal, é um imposto com elevado potencial de promoção dos ideais de justiça, razão pela qual toda decisão judicial tendente a erodir a base de cálculo desse imposto deve ser cuidadosamente examinada e testada à luz dos ditames constitucionais; metade do produto da arrecadação do imposto de renda, nos termos do artigo 159, I, e incisos, da Carta Magna, é repartida entre os estados e municípios brasileiros, por intermédio dos fundos de participação, com ênfase nos programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste (especialmente o semiárido) e Centro-Oeste, o que se coaduna perfeitamente com um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil insculpidos no artigo 3º da Constituição Federal, qual seja, o de reduzir as desigualdades sociais e regionais (inciso III, *in fine*). Dessarte, qualquer decisão judicial que entenda pela não incidência do IRPJ sobre determinado acréscimo patrimonial reverbera nos erários de todos os estados e municípios brasileiros e se contrapõe ao aludido objetivo fundamental, razão pela qual merece ser examinada à luz dos dispositivos constitucionais;
- c) a CSLL é uma contribuição social que visa a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social da população brasileira, e, portanto, é um tributo cujo produto da arrecadação volta-se à mitigação dos efeitos perversos da desigualdade social, alinhando-se ao objetivo fundamental do Estado brasileiro de construir uma sociedade livre, justa e solidária, conforme dispõe o artigo 3º, I, da Carta Magna. Assim, qualquer decisão

1 Embargos de divergência em Recurso Especial.

judicial tendente a impactar a base de cálculo da referida contribuição social deve ser cautelosamente analisada e estudada à luz das normas constitucionais.

Trata-se de pesquisa exploratória, uma vez que se baseia em revisão bibliográfica concernente ao tema e na análise do acórdão mencionado. A investigação possui abordagem qualitativa, eis que visa à reflexão acerca dos argumentos que levaram à decisão do STJ no EREsp nº 1.517.492/PR, sem qualquer levantamento de ordem quantitativa. O método empregado é o indutivo, permitindo, a partir da observação de um julgado em particular, extrair conclusões gerais. Quanto aos procedimentos de coleta de dados, a investigação se limita a um estudo de caso, nomeadamente a mencionada decisão proferida pela Corte Superior.

Federalismo

Pode-se conceituar o federalismo como:

Uma forma de organização do poder político no Estado nacional caracterizado pela dupla autonomia territorial. Isto significa a existência de dois níveis territoriais autônomos de governo: um central (o governo nacional) e outro descentralizado (os governos subnacionais). Os entes governamentais têm poderes únicos e concorrentes para governarem sobre o mesmo território e povo, sendo que a União governa o território nacional e seus cidadãos, enquanto as unidades subnacionais governam uma parte delimitada do território nacional com seus habitantes. Ambos atuam dentro de um campo pactuado de competências (Soares, 2013, p. 3).

Em outras palavras, federalismo é uma forma pela qual o Estado exerce a soberania nos limites de seu território. Conforme leciona Antunes (2015), o federalismo funda-se na separação entre as esferas federal e estadual, embora, no caso do Brasil, exista uma espécie *sui generis* de ente federado: o município. Contrapõe-se à forma unitária de exercício do poder, na qual existe uma única autoridade política em todo o território nacional. O autor aponta que a palavra federalismo deriva, em latim, de *foedus*, que correspondia ao pacto estabelecido pelo Império Romano com outros povos para diversas finalidades, principalmente políticas e militares, visando à prestação de ajuda mútua. O jurista acrescenta que a palavra *foedus* está associada à ideia de parceria, cooperação e consentimento voluntário, mantendo as identidades e direitos originais dos pactuantes. Ademais, a preservação da autonomia dos entes pactuantes é fulcral na constituição do *foedus*, eis que ocorre uma delegação voluntária de certos poderes “a um ente especialmente constituído para administrá-las” (Antunes, 2015, p. 4).

O autor acrescenta que o federalismo “é um sistema característico de estados formados tardiamente, pois tende a agregar comunidades bem definidas cultural, social, econômica e etnicamente” (Antunes, 2015, p. 4). Por isso, as federações geralmente surgiram relativamente tarde no jogo da construção do Estado moderno.

Vale mencionar que o moderno federalismo teve seu berço nos Estados Unidos, pouco tempo depois da proclamação da sua independência, “quando as 13 colônias originais sentiram a necessidade política do estabelecimento de laços mais profundos entre si” (Antunes, 2015, p. 4), visando à sua inserção no âmbito internacional não mais como colônias britânicas, mas como um novo ente estatal. O autor leciona que as colônias norte-americanas eram de tal sorte organizadas que a guerra pela independência não resultou na sua desestruturação, pois todas possuíam (e mantiveram) os respectivos governos locais e conviviam com um direito comum. Além disso, a estrutura política das referidas colônias mante-se hígida, a despeito da guerra, em decorrência do fato de que as treze colônias se formaram a partir da imigração de pessoas oriundas do “mesmo universo econômico, social, cultural e religioso” (Antunes, 2015, p. 5). De acordo com o mestre, a fonte da federação estadunidense está na Confederação de 1781, que foi uma aliança política e militar das diferentes colônias formada a partir de um Congresso Continental com poderes para direção do

esforço comum da guerra. Todavia, conforme aponta Maluf (2022), o modelo confederativo norte-americano era instável e precário, e não solucionava os problemas internos, principalmente os de ordem econômica e militar. “As legislações conflitantes, as desconfianças mútuas, as rivalidades regionais ocasionavam o enfraquecimento dos ideais nacionalistas e dificultavam sobremaneira o êxito da guerra de libertação” (Maluf, 2022, p. 80).

Antunes (2015, p. 5) acrescenta que a Confederação não tinha poderes para impor medidas coercitivas aos estados, e tampouco possuía um Executivo, operando como um “mero sistema de coordenação diplomática da ação soberana dos estados independentes”. Logo após a sua instituição, o modelo já se mostrava incapaz de fazer frente aos desafios que se impunham. Diante dos precários resultados da Confederação, os Estados se viram na contingência de ter que submeter o pacto a uma revisão completa, o que resultou na convocação da Convenção de Filadélfia, em 1787. Participaram do evento histórico, delegados de todos os Estados, os quais, em decorrência das relevantes divergências que permeavam suas relações, houveram por bem promulgar uma Constituição, bastante concisa, que se limitou a estabelecer regras básicas de organização política e de direitos e garantias individuais.

Ainda que possa parecer contraditório, a simplicidade da Constituição americana ensejou sua grande força, “devido à sua maleabilidade e múltiplas possibilidades interpretativas” (Antunes, 2015, p. 6), resultando na sua longevidade.

Já no período pós-independência, diligenciou-se por um governo central suficientemente forte para manter as conquistas decorrentes da independência, mas limitado em suas atribuições para não comprometer o poder político dos Estados. Esta complexa “engenharia institucional” só foi possível devido ao estabelecimento de uma relação na qual “os poderes da União estavam claramente definidos e tipificados, assegurando o funcionamento do poder central” (Antunes, 2015, p. 6), tendo os poderes não expressamente atribuídos à União permanecido com os Estados. Assim, os convencionais almejavam uma certa limitação dos poderes do governo federal, para que não houvesse grandes interferências recíprocas. Nesse sentido, a Federação “tinha seus poderes enumerados e explícitos, sendo a expressão de uma delegação feita pelos estados ao poder federal” (Antunes, 2015, p. 6). De outra banda, aos estados cabiam todos os poderes remanescentes.

No que diz respeito às suas características, Sarlet, Marinoni e Mitidiero (2024) ensinam que, no modelo clássico do Estado Federal, há uma superposição de duas ordens jurídicas: a federal, representada pela União, e a federada, pelos Estados-membros, às quais são atribuídas competências por meio do texto constitucional. Assim, o Estado Federal é composto por duas ordens jurídicas parciais que, juntas, constituem a ordem jurídica total do Estado Federal. Os juristas acrescentam que, no modelo federativo, vigora uma espécie “separação vertical” de poderes, com limitação recíproca de interferência de um ente em outro, tudo com supedâneo na Constituição do Estado. Os autores apontam como característica marcante que distingue o Estado Federal da Confederação a questão da soberania. Assim, no Estado Federal há apenas uma ordem nacional, que é soberana. Por outro lado, os Estados-membros possuem autonomia, e não soberania. Já na Confederação, as partes conservam a sua soberania, mas se articulam (por vezes até por tempo indeterminado) em torno de determinados fins (e – comumente - mediante cessões parciais), em prol do conjunto dos Estados confederados (um exemplo comumente citado pela doutrina é a União Europeia).

Outro ponto que distingue a Federação da Confederação cinge-se à questão da (in) dissolubilidade. Nesse sentido, ao contrário das confederações, em que a dissolução é perfeitamente admitida, no Estado Federal há uma proibição de secessão. Logo, a indissolubilidade da Federação constitui outro de seus elementos essenciais. No Brasil, por exemplo, a indissolubilidade constitui cláusula pétreia, conforme dispõe o artigo 60, § 4º, I, da Carta Política.

Outra característica do modelo federativo sinalizada pelos autores diz respeito à autonomia das unidades federadas, a qual é assegurada por uma constituição rígida, e que consiste na capacidade de auto-organização, autolegislação e autogoverno. A propósito, a capacidade de auto-organização confere aos Estados-membros um poder constituinte próprio, de natureza decorrente e derivada, voltado à elaboração, observados os limites impostos pela Constituição Federal, de sua própria constituição. Ademais, no âmbito do federalismo, é imprescindível a participação dos Estados-membros na formação da vontade federal, de modo a resguardar tanto as partes quanto

o conjunto e a preservar a integração a partir da Constituição Federal. Os juristas asseveram que essa participação pode se dar de diversas maneiras, mas essencialmente ocorre pela participação dos entes federados na elaboração legislativa de âmbito nacional, como ocorre, por exemplo, com o Senado Federal, que “consiste precisamente na representação paritária dos Estados-membros em uma das Casas do Poder Legislativo, assim como ocorre com a possibilidade de os Estados-membros apresentarem propostas de emenda à Constituição Federal” (Sarlet; Marinoni; Mitidiero, 2024, p. 868). Esses são apenas dois exemplos de participação dos Estados-membros na formação da vontade federal, o que é imprescindível à configuração do modelo federativo.

Por fim, é importante mencionar o princípio do federalismo cooperativo, que implica a atuação conjunta das unidades federadas entre si e com a União, visando a consecução de objetivos comuns sem comprometer a autonomia de cada unidade federativa. Este princípio, originado nos EUA e desenvolvido na Alemanha, busca mitigar as dificuldades do modelo federativo através de mecanismos de cooperação e harmonização no exercício de competências legislativas e administrativas.

Relativamente ao federalismo brasileiro, Sarlet, Marinoni e Mitidiero (2024) criticam as afirmações dos doutrinadores que veem na divisão do território brasileiro em doze capitanias hereditárias uma certa “vocação federalista”. Isso porque a primeira forma de Estado assumida pelo Brasil, no período pós-independência, foi a de Estado Unitário, de acordo com a Constitui o Imperial de 1824. Observam os juristas que, com o tempo, ainda durante o período monárquico, ocorreu uma descentraliza o significativa, especialmente após a abdica o de Pedro I, com a tendência a uma Monarquia Federativa e ao fortalecimento do poder das províncias, que ganharam legislativos próprios e maior controle sobre os municípios. Nesse sentido, apontam que o Ato Adicional de 1834 impulsionou essa descentraliza o, que – todavia – recuou por a o de Dom Pedro II, em 1840, prevalecendo, ao fim e ao cabo, a centraliza o no período Imperial. Entretanto, as forças políticas daquele período não se arrefeceram. Prova disso   o advento do Manifesto Republicano de 1870, por meio do qual lideranças defendiam a ado o da forma federativa de Estado, inspirando-se no modelo estadunidense, e criticavam a centraliza o, considerando-a um obstáculo ao desenvolvimento nacional.

Tal movimento culminou, em 1889, com a Proclama o da República, por meio da qual se instaurou o Estado Federal no Brasil. Na esteira desses acontecimentos, a Constitui o Federal de 1891 confirmou a forma federativa do Estado. Entretanto, o modelo brasileiro diferiu do norte-americano, pois, enquanto os Estados Unidos surgiram da união de estados independentes (movimento centrípeto), a federa o brasileira foi criada a partir de um contexto unitário e centralizador (movimento centrífugo).

Sarlet, Marinoni e Mitidiero (2024) observam que, ao longo da história republicana, o federalismo brasileiro oscilou, passando por diversas fases de centraliza o e descentraliza o, em decorrência de crises políticas e períodos de autoritarismo, como a Ditadura do Estado Novo e o Regime Militar de 1964-1985. Nesse sentido, os autores asseveram que “o processo de centraliza o e de ingerência da União” foi “tão agudo que se chegou a afirmar que o constituinte de 1988 recebeu de herança quase um Estado Unitário” (Sarlet; Marinoni; Mitidiero, 2024, p. 872).

Porém, a Constitui o de 1988 acabou por reafirmar a forma federativa do Estado brasileiro, introduzindo mudanças significativas, uma das quais a inclusão dos Municípios entre as unidades da federa o, ao lado da União, dos Estados e do Distrito Federal. Até então, os Municípios tinham governos e competências próprios, porém eram criados e organizados pelos Estados. Com o advento da nova Constitui o, entretanto, ganharam autonomia para se auto-organizar por meio do instituto da Lei Orgânica (art. 29, CF/88).

Os juristas chamam aten o para a presença do princípio do federalismo cooperativo no texto constitucional de 1988, que se dá pela previsão de competências legislativas comuns entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 23), em que pese a lei complementar necessária para regular essa coopera o ainda não haver sido elaborada. Enfatizam também que o princípio federativo e a forma federativa de Estado constituem cláusulas pétreas segundo a Constitui o de 1988 (art. 60,   4. , I), o que significa que não podem ser abolidos nem mesmo por emenda constitucional.

Nesse sentido, os autores fazem pondera es relativas ao instituto da interven o,

afirmando que esta é um mecanismo político e jurídico-constitucional que preserva a integridade e o equilíbrio da Federação, garantindo a autonomia dos entes federados. Apontam que, por paradoxal que possa parecer, embora a intervenção implique ingerência no ente federativo que a sofre, ela ocorre precisamente para proteger o interesse maior do Estado Federal e dos demais entes. Todavia, a intervenção é excepcional, limitada e taxativa, só podendo ocorrer nos casos expressamente previstos na Constituição. Além disso, a intervenção tem uma natureza dúplice, sendo essencialmente um ato político, mas regulado juridicamente, o que possibilita o controle jurisdicional.

Importa também tecer algumas considerações acerca de um elemento fulcral para a viabilidade do modelo federativo brasileiro: a repartição de competências. Nessa senda, Sarlet, Marinoni e Mitidiero (2024) observam que no Brasil existe uma partição vertical de competências, por meio da qual a mesma matéria legislativa é distribuída entre os diversos entes da Federação, cabendo à União estabelecer diretrizes gerais, que devem ser observadas pelos Estados-membros.

Finalmente, vale apontar o princípio da predominância do interesse, segundo o qual “à União caberão aquelas matérias e questões de *predominante interesse geral, nacional*, ao passo que aos Estados tocarão as matérias e assuntos de *predominante interesse regional*, e aos Municípios concernem os assuntos de *interesse local*” (Silva, 2016, p. 482).

Natureza jurídica do crédito presumido do ICMS

Conforme Referencial de Controle de Benefícios Tributários (Brasil, 2022), elaborado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), o Estado brasileiro possui diversas opções de ação visando a solucionar problemas sociais. Exemplificando, para combater a fome e a desnutrição, o governo pode adquirir alimentos e distribuí-los à população em situação de vulnerabilidade, celebrar convênios com organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIPI), realizar transferências de renda ou reduzir os impostos incidentes sobre os alimentos.

A Corte de Contas da União observa que existem diferentes expressões que são empregadas para designar o uso de instrumentos tributários para a realização de políticas públicas, como, por exemplo: benefício fiscal, incentivo fiscal, benefício tributário, gasto tributário, desoneração, subsídio, renúncia de receita, entre outros. Todavia, tais expressões não possuem uma definição precisa, quer na legislação, quer na doutrina. Nesse sentido, o Tribunal aponta que, em diversos dispositivos, a Constituição Federal de 1988 utiliza, sem uniformidade, tais expressões. Por exemplo, no artigo 155, §2º, XII, g, prescreve que compete aos estados e ao Distrito Federal regular a forma como “isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Assim, diversos dispositivos do texto constitucional remetem à expressão “incentivos e benefícios fiscais”, como se tratasse de fenômenos jurídicos distintos, mas não oferecem critérios diferenciadores. O TCU (Brasil, 2022) observa que a expressão “incentivos fiscais” utilizada é carente de densidade normativa, não se podendo precisar se alude especificamente a incentivos tributários ou se contempla benefícios financeiros e creditícios. E essa mesma falta de unicidade dos conceitos – aponta o Tribunal - é encontrada na jurisprudência. Exemplificando, o Tribunal aponta que o próprio STJ não dispensa o tratamento esperado à expressão “benefício fiscal”. Assim, com frequência, nos mais variados acórdãos, os termos “incentivo fiscal”, “incentivo”, “benefício fiscal” e “isenção” são empregados como sinônimos. A Corte de Contas assinala que essa “falta de clareza normativa quanto aos instrumentos de auxílio estatal por meio do sistema tributário é prejudicada também pela ausência, no ordenamento brasileiro, de uma norma geral acerca de tais instrumentos” (Brasil, 2022, p. 16).

O Tribunal assinala que tampouco existe uma definição legal de subsídio no direito brasileiro. Contudo, uma conceituação pode ser encontrada em uma norma internacional incorporada à legislação brasileira, que é o Acordo Sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC), celebrado na Rodada do Uruguai da Organização Mundial de Comércio, promulgado pelo Decreto 1.355, de 1994. No referido documento, a definição de subsídio tem como “um de seus elementos essenciais a concessão de uma vantagem a um particular pelo ente público” (Brasil, 2022, p. 17), abrangendo, por exemplo, contribuições financeiras, transferência direta de fundos (v.g.: doações, empréstimos e aportes de capital), potenciais transferências diretas de fundos ou obrigações (v.g.: garantias de

empréstimos) e perdão de receitas públicas devidas ou que deixam de ser recolhidas (*v.g.: incentivos fiscais tais como bonificações fiscais*), entre outros.

Outrossim, o governo brasileiro publica anualmente o Orçamento de Subsídios da União, que apresenta a seguinte definição:

Subsídio é um instrumento de política pública que visa reduzir o preço ao consumidor ou o custo ao produtor. Na União, há subsídios tanto no lado da despesa (subsídios ou benefícios financeiros e creditícios), quanto no lado da receita (**subsídios ou benefícios tributários**)

Sob a ótica macroeconômica, subsídio governamental constitui assistência de natureza financeira, creditícia ou **tributária**, que visa fomentar a atividade econômica por meio da correção de falhas ou imperfeições de mercado, ou ainda, reduzir desigualdades sociais e regionais (Brasil, 2023, p. 9, grifo nosso).

Vale apontar que a legislação infraconstitucional também se vale das expressões incentivos e benefícios fiscais de forma indistinta, como no artigo 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000), que dispõe sobre a “concessão ou ampliação de *incentivo ou benefício de natureza tributária*”. Nesse sentido, conforme sinaliza o TCU, essas expressões podem ser consideradas sinônimas:

Os incentivos, benefícios e alívios fiscais são instrumentos de intervenção do Estado na economia, mediante o uso da função extrafiscal dos tributos, através dos quais estimula ou desestimula a prática de determinadas condutas, no sentido de atender a interesses juridicamente protegidos, podendo ser usados como sinônimos (Machado, 2015, p. 508 *apud* Brasil, 2022, p. 18).

Assim, cingindo-se especificamente ao ICMS, vê-se que o crédito presumido deste imposto corresponde a uma espécie de incentivo tributário que pode ser concedido pelos Estados-membros, visando a incentivar comportamentos dos agentes privados (*v.g.: realização de investimentos*), favorecer setores econômicos (*v.g.: redução dos custos de produção, geração de emprego e renda*) ou reduzir o custo do bem ou serviço ao consumidor final. Conforme observa Cruz (2019), o crédito presumido do ICMS consiste na atribuição de um montante, pelo Estado-membro, a título de crédito fiscal independentemente do crédito a que o contribuinte faz jus em obediência à regra da não-cumulatividade prescrita no artigo 155, § 2º, I da Constituição Federal.

Fundamentação jurídica do acórdão proferido no EREsp nº 1.517.492 PR

Em linhas gerais, a modalidade de incentivo do crédito presumido permite que o contribuinte beneficiado lance em sua contabilidade um benefício fiscal, cujo montante geralmente tem por base de cálculo o valor faturado ou o ICMS devido nas saídas de determinados produtos, o que implica uma redução do valor do imposto devido e, conseqüentemente, do custo de produção.

As duas tabelas a seguir ilustram, com exemplos hipotéticos, a cadeia de incidência do ICMS sem e com a concessão de crédito presumido.

Tabela 1 - Fluxo econômico sem a concessão do crédito presumido

Descrição	Indústria	Distribuidora	Comerciante
Valor saída (R\$)	100	150	200
Alíquota ICMS	10%	10%	10%

ICMS destacado (R\$)	10	15	20
ICMS a recuperar (R\$)	0	10	15
ICMS a pagar (R\$)	10	$15 - 10 = 5$	$20 - 15 = 5$

Fonte: RE nº 574.706, voto da Ministra Cármen Lúcia, item 7 (Adaptado pelo autor).

Nota: Cadeia de incidência do ICMS, considerando apenas o disposto no art. 155, § 2º, I, da Constituição da República (não-cumulatividade).

Tabela 2. Fluxo econômico com a concessão do crédito presumido

Descrição	Indústria	Distribuidora	Comerciante
Valor saída (R\$)	100	150	200
Alíquota ICMS	10%	10%	10%
ICMS destacado (R\$)	10	15	20
ICMS a recuperar (R\$)	0	10	15
Crédito presumido (R\$)	5	0	0
ICMS a pagar (R\$)	$10 - 5 = 5$	$15 - 10 = 5$	$20 - 15 = 5$

Fonte: RE nº 574.706, voto da Ministra Cármen Lúcia, item 7 (Adaptado pelo autor).

Nota: Cadeia de incidência do ICMS, considerando o disposto no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal (não-cumulatividade) e a concessão de crédito presumido ao fabricante (industrial) de 5% sobre o valor da saída.

Nesse sentido, entre as principais finalidades da concessão do crédito presumido pode-se citar:

- Fomento: Atrair investimentos para determinados estados ou regiões, visando ao desenvolvimento econômico e à redução das desigualdades regionais e locais.
- Competitividade: Reduzir os custos de produção e aumentar a competitividade da indústria regional e local, em setores específicos.
- Empregabilidade: Incentivar a geração de empregos e a criação de novos postos de trabalho.

Relativamente aos embargos de divergência no REsp nº 1.517.492/PR, objeto do presente trabalho, estes foram interpostos pela Fazenda Nacional em virtude da controvérsia sobre a possibilidade de inclusão do crédito presumido do ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. *In casu*, a recorrente (sociedade cooperativa que desenvolve as atividades econômicas de moagem de trigo e fabricação de derivados e prestação de serviço de armazenagem e embarque de mercadorias, atuando também como terminal portuário e de congelados) fazia jus, atendidos os requisitos legais, a créditos presumidos do ICMS em determinadas operações e prestações, nos termos do então vigente Decreto nº 6.080, de 2012, que regulamentava o ICMS no Estado do Paraná. A questão sobre a incidência ou não do IRPJ e da CSLL sobre esses créditos foi levada à Primeira Turma do STJ em sede de recurso especial, a qual firmou o entendimento no sentido da não inclusão do referido benefício na base de cálculo daqueles tributos federais, sob o entendimento de que os apontados créditos teriam sido renunciados pelo Estado do Paraná em favor do contribuinte como instrumento de política de desenvolvimento econômico da citada Unidade da Federação, devendo sobre eles ser reconhecida a imunidade (recíproca) do artigo 150, VI, a, da Constituição Federal.

Porém, tal decisão divergiu do entendimento adotado pela Segunda Turma, segundo a qual, conforme jurisprudência do próprio STJ, “o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL” (Brasil, 2018). Posto isso, a Fazenda Nacional interpôs embargos de divergência visando a dirimir a controvérsia e reverter a decisão, que lhe era desfavorável.

A questão foi submetida à Primeira Seção do STJ, à qual estão subordinadas a Primeira e a Segunda Turma, nos termos do regimento interno daquele Tribunal Superior. O Ministro Relator,

Og Fernandes, seguido pela Ministra Assusete Magalhães, entendeu que a controvérsia deveria ser resolvida adotando-se o entendimento firmado no acórdão paradigma (da Segunda Turma), “no sentido de que o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL” (Brasil, 2018).

Nessa senda, o voto do Ministro Relator firmou-se no sentido do provimento aos embargos de divergência para reformar o acórdão embargado, exarado pela Primeira Turma, e declarar a legalidade da inclusão dos valores decorrentes de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, favorecendo, portanto, a Fazenda Nacional.

Contudo, a Ministra Regina Helena Costa requereu vista antecipada dos autos, e, calcada em argumentos eminentemente constitucionais, divergiu do Ministro Relator e proferiu voto-vista acolhendo o posicionamento da Primeira Turma, no sentido da não inclusão do crédito presumido do ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em cujo entendimento foi seguida pelos Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Napoleão Nunes Maia Filho, resultando na negativa do provimento aos embargos de divergência.

Entretanto, importa mencionar que a decisão ainda não é vinculante, nos termos dos artigos 926 e 927 do Código de Processo Civil, não obrigando, portanto, os demais órgãos do Poder Judiciário. Todavia, a questão está em vias de afetação pelo STJ, nos moldes dos artigos 1.036 a 1.041 do CPC, encontrando-se na fase de seleção dos recursos representativos da controvérsia, nos seguintes termos: “Definir a possibilidade de inclusão de crédito presumido do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas bases de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)”.²

Portanto, apenas quando firmada a tese pelo STJ é que a questão restará pacificada, vinculando, assim, os órgãos do Poder Judiciário.

Vale apontar os argumentos aduzidos pelo Relator Ministro Og Fernandes, no EREsp nº 1.517.492 PR, que, juntamente com a Ministra Assusete Magalhães, teve o voto vencido no aludido julgamento. O referido julgador fundamentou o seu posicionamento na compreensão de que, mesmo que prevalecesse o entendimento de que o crédito presumido do ICMS não configuraria receita, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL corresponde, ao fim e ao cabo, ao lucro da sociedade empresária. Portanto, ao implicar diminuição de custos e despesas, o sistema de crédito presumido aumentaria indiretamente o lucro tributável e, portanto, os valores concedidos a título de crédito presumido do ICMS deveriam o compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Já a Ministra Regina Helena Costa trouxe a lume diversos argumentos com espeque na Constituição Federal. A Ministra observou que a Constituição da República hospeda diversos dispositivos que autorizam determinados níveis de ingerência estatal na atividade produtiva visando a “reduzir desigualdades regionais, alavancar o desenvolvimento social e econômico do país, inclusive mediante desoneração ou diminuição da carga tributária” (Brasil, 2018). Ilustrou o seu pensamento invocando, entre outros, o disposto no artigo 3º, III, da Carta Magna, segundo o qual constitui um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a erradicação da pobreza e marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Lembrou, ainda, que os citados dispositivos constitucionais objetivam propiciar um “alívio fiscal, indutor do desenvolvimento econômico regional [...]”. Assim, a Ministra ressaltou que “a outorga de crédito presumido de ICMS **insere-se em contexto de envergadura constitucional**, instituída por legislação local específica do ente federativo tributante” (Brasil, 2018, grifo nosso).

A jurista também argumentou que considerar o crédito presumido do ICMS como lucro significa admitir a possibilidade “de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou”, levando, tal entendimento, “ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo” (Brasil, 2018).

Especificamente em relação ao princípio federativo, a Ministra ponderou que, no modelo federativo fiscal, a Constituição prescreve o que, em matéria tributária, cada pessoa política pode realizar, delineando os correspondentes âmbitos de atuação, visando a evitar conflitos entre os

²https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=C&cod_tema_inicial=576&cod_tema_final=576

entes da federação. Acrescentou que o princípio federativo, em sua formulação fiscal, constitui verdadeiro “sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias” e, portanto, “elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados” (Brasil, 2018). E como decorrência dessa repartição de competências, a jurista observou que o artigo 155, XII, g, da Constituição Federal, atribui aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS, e, conseqüentemente, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais. Lembrou, também, que, por se tratar de uma das principais fontes de receita para custeio do aparato estatal, a arrecadação do ICMS “assegura condições para o exercício desembaraçado da autonomia constitucionalmente conferida às unidades da Federação” (Brasil, 2018). Assim, concluiu que a concessão de incentivo fiscal por Estado-membro, desde que obedecidos os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia inerente ao modelo federativo. Nesse sentido, a Ministra externou o entendimento de que, embora represente renúncia a parcela da arrecadação, o que se pretende com a concessão do crédito presumido do ICMS é a viabilização de “um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas”. No caso concreto, a jurista ponderou que, ao pretender – a União – submeter o referido incentivo fiscal à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, o que se produz, de fato, é uma “interferência na política fiscal adotada pelo Estado-membro mediante o exercício de competência federal” (Brasil, 2018).

A jurista acrescentou que a concessão do crédito presumido do ICMS contribui para o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade, amoldando-se ao princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa Brasil, nos termos do artigo 1º, III, da Carta Magna. De outra banda, asseverou que “a tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapareço à *cooperação* e à *igualdade*, pedras de toque da Federação” (Brasil, 2018).

A Ministra ainda ponderou que não se questiona a competência da União para tributar a renda e o lucro, “mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa”, em prejuízo de “valores ético-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com a subsidiariedade”³ (Brasil, 2018).

Outro princípio constitucional invocado por Regina Helena Costa em seu voto-vista foi o da segurança jurídica. De acordo com a jurista, o propósito da norma que concede o incentivo fiscal “consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal”, sendo inquestionável que “o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino”, resulta 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 [...]” (Brasil, 2018). Nesse sentido, a Ministra do STJ entende que a tributação do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido do ICMS abala a credibilidade e a crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro, implicando “desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados” (Brasil, 2018).

Como último argumento jurídico a justificar seu voto-vista, a Ministra invocou a *ratio decidendi* presente no julgamento do RE n. 574.706/PR, por meio do qual o STF, por maioria, em regime de repercussão geral, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Vislumbrando uma estreita semelhança axiológica do julgamento realizado pela Suprema Corte com aquele a que se refere o presente trabalho, a jurista aponta que o Plenário do STF, por maioria, entendeu que o valor do ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, “constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos” (Brasil, 2018). Aludindo ao voto do Ministro Celso de Mello, a tributarista enfatizou a importância de se interpretar o Direito Tributário segundo a essência dos seus próprios institutos e princípios. Nesse sentido, concluiu asseverando que, se, na linha de raciocínio do STF, o ICMS não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS, por mais forte razão os créditos presumidos de ICMS concedidos no

3 De acordo com Moreira Neto (1995, p. 35 apud Medina, 2002), princípio segundo o qual tudo o que puder ser atendido por uma organização política local não deve passar às entidades políticas superiores. Da mesma forma, tudo o que puder ser resolvido pela organização política intermediária, como o Estado-membro, tampouco deve passar à esfera superior. Posto de outro modo, conforme observa Caliendo (2015), a busca do interesse geral não pode esmagar as instâncias inferiores, tampouco a ação espontânea individual.

contexto de incentivo fiscal não teriam o condão de integrar as bases de cálculo do IRPJ e da 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” (Brasil, 2018).

De outra banda, o Ministro Og Fernandes, em arremate, contrapondo-se à linha argumentativa da Ministra Regina Helena Costa, reafirmou o seu entendimento de que o crédito presumido do ICMS deve integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nessa senda, o Ministro asseverou que o precedente do STF mencionado pela Ministra não se confunde com a questão sob exame, pois, no caso, não se discute a incidência de tributo sobre tributo, mas, sim, a constatação de que a obtenção de crédito presumido implica aumento do lucro tributável, fato que se amolda ao fato gerador do IRPJ e da CSLL. Acrescentou que, de acordo com o princípio basilar do Direito Tributário *pecunia non olet*, a definição do fato gerador deve ser interpretada com abstração dos fatos que lhe deram origem, da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, considerando, assim, despiendo o fato de o aumento do lucro tributável ter como origem o direito à obtenção de crédito presumido.

Ao fim e ao cabo, como mencionado, prevaleceu o entendimento da referida Corte Superior de Justiça, por cinco votos a dois, de que o crédito presumido do ICMS não deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Consequências jurídicas do acórdão proferido no EREsp nº 1.517.492 PR

Previamente à abordagem das consequências jurídicas do acórdão em comento, vale ponderar sobre o reflexo da decisão na repartição das receitas tributárias entre os entes federados e no orçamento da seguridade social.

A repartição das receitas tributárias, entre as quais do imposto de renda, nos termos do artigo 159, I da Constituição Federal, é imprescindível para a hígidez do sistema federativo brasileiro. Por meio dela, os estados e os municípios recebem parcela da arrecadação do referido imposto (50%), o que contribui para a garantia de sua autonomia, haja vista que necessitam de recursos orçamentários e financeiros bastantes para fazer face às suas atribuições constitucionais, as quais lhe foram conferidas precisamente no bojo do pacto federativo. Assim, vê-se que o entendimento de que o IRPJ não incide sobre o crédito presumido do ICMS reflete também sobre o montante do repasse de parte da arrecadação deste imposto aos Estados-membros e aos Municípios, instrumento constitucional este que contribui para a busca dos objetivos fundamentais do Estado brasileiro, estampados no artigo 3º da Carta Magna, em particular a garantia do desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Já em relação à destinação do produto da arrecadação da CSLL, contribuição social estabelecida no artigo 195, I, c, da Constituição Federal, vê-se que esta é indispensável à manutenção do sistema de seguridade social, que, nos termos do artigo 194, caput, da Carta Magna, compreende um conjunto integrado de ações destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Assim, constata-se que o entendimento de que a CSLL não incide sobre o crédito presumido do ICMS reflete no orçamento destinado a essa importante seara que se volta para um dos fundamentos do Estado Brasileiro: a dignidade da pessoa humana, insculpida no artigo 1º, III, da Constituição da República.

No que tange às consequências jurídicas do acórdão proferido no EREsp nº 1.517.492 PR, vale reforçar que a referida decisão não possui efeito vinculante. Contudo, em 14 de dezembro de 2023, a Ministra Assusete Magalhães, Presidente da Comissão Gestora de Precedentes do STJ, com assento no art. 46-A do Regimento Interno daquele Tribunal Superior (Brasil, 1989), qualificou três agravos em recurso especial^{4,5} como representativos da controvérsia, candidatos à afetação ao rito dos recursos repetitivos, deu-lhes provimento e determinou a sua conversão nos REsp 2.099.847/

4 AREsp 2.442.423/SC, 2.415.185/SC e 2.407.433/PR.

5 Artigo 1.042, CPC/2015.

SC, 2.091.200/SC e 2.091.206/PR, nos termos do artigo 34, XVI, do aludido Regimento⁶. Em seu despacho nos citados REsps, a Ministra consignou que:

Do exame dos autos, verifica-se controvérsia jurídica multitudinária, com relevante impacto jurídico e financeiro, que terá o condão de impactar diretamente a arrecadação tributária da União e as políticas de incentivo fiscal dos Estados Membros da Federação. Ademais, a definição da questão perpassará o exame das limitações atinentes ao poder de tributar, e a ponderação de princípios como o federativo e o da segurança jurídica (Brasil, 2023).

Todavia, importa mencionar que os aludidos REsps tiveram a qualidade de representativos da controvérsia rejeitada em razão do disposto no artigo 256-E, I, do Regimento Interno do STJ, o qual prevê hipótese de rejeição da indicação do recurso especial representativo da controvérsia no caso de ausência dos pressupostos recursais genéricos ou específicos e ao não cumprimento dos requisitos regimentais, tendo sido determinada a comunicação ao Presidente do tribunal de origem (Tribunal Regional Federal da 4ª Região) para que remeta à referida Corte Superior, em substituição àqueles, dois ou mais recursos especiais que tratem da mesma questão de direito⁷.

Assim, em que pese a controvérsia permanecer pendente, fato é que a fixação de tese pelo STJ, relativamente à matéria objeto do EREsp nº 1.517.492 PR, que vinculará todos os órgãos do Poder Judiciário, é algo iminente.

Em relação à possibilidade de a matéria ora abordada ser levada à apreciação do STF, importa mencionar que, embora os argumentos que nortearam o acórdão do STJ sejam eminentemente constitucionais, remetendo principalmente ao princípio federativo, e a matéria envolva, como visto, questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social e jurídico que certamente ultrapassam os interesses subjetivos de eventual processo, a Corte constitucional (Brasil, 2017) já fixou a tese⁸ de que a controvérsia relativa à inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL **não possui repercussão geral**, sendo a questão constitucional debatida meramente reflexa (indireta).

Em que pese a isso, vale citar a lição de Fernandes e Ferreira (2014), que observam que, advindo novos elementos fáticos ou jurídicos que passem a justificar a admissão do recurso extraordinário anteriormente negada, é possível a revisão de tese pelo STF. Afinal, “se as circunstâncias mudam, os argumentos jurídicos, ou seja, a tese da negativa da repercussão geral, pode mudar para ser mais adequada ao novo contexto fático-jurídico. O STF, assim como qualquer tribunal, pode mudar seu entendimento” (Fernandes; Ferreira, 2014, p. 202). Nesse sentido, vale registrar que a data da publicação da decisão do STF ora referida (29/8/2017), é anterior à publicação do acórdão do STJ no EREsp nº 1.517.492 PR (1º/2/2018), decisão esta que, como visto, contou com uma profusão de argumentos ancorados no texto constitucional, o que reforça a possibilidade de a Suprema Corte vir a rever sua decisão.

Considerações finais

O presente artigo abordou a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido do ICMS, entendimento este derivado do acórdão exarado pela Primeira Seção do STJ no EREsp nº 1.517.492/PR.

Como visto, a decisão no citado EREsp não possui efeito vinculante. Entretanto, está em

⁶ Art. 34. São atribuições do relator:

[...]

XVI - determinar a autuação do agravo como recurso especial;

[...]

⁷ https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=C&cod_tema_inicial=576&cod_tema_final=576

⁸ Tema 957/STF - Inclusão de crédito presumido de ICMS, decorrente de incentivo fiscal estadual, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

curso no STJ o procedimento de qualificação de agravos em recurso especial como representativos da controvérsia, candidatos à afetação ao rito dos recursos repetitivos. Isso porque o tema possui relevante impacto jurídico e financeiro, conforme reconhecido pelo aludido Tribunal Superior, e refletirá diretamente na arrecadação tributária da União e nas políticas de incentivo fiscal dos Estados Membros, além do que a questão perpassa o exame das limitações ao poder de tributar e a ponderação de princípios constitucionais, como o princípio federativo e o da segurança jurídica.

A realização desta pesquisa se justificou pelas seguintes razões:

- a) o princípio federativo, largamente utilizado como *ratio decidendi* no EREsp nº 1.517.492/PR, constitui um dos alicerces da República Federativa do Brasil;
- b) o imposto de renda, dado o seu caráter pessoal, e considerando a sua orientação pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, é um imposto com elevado potencial de promoção dos ideais de justiça;
- c) metade do produto da arrecadação do imposto de renda, por força de disposição constitucional, é repartida entre os estados e municípios brasileiros, por intermédio dos fundos de participação, com ênfase nos programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste (especialmente o semiárido) e Centro-Oeste, o que se coaduna perfeitamente com um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil insculpidos no artigo 3º da Constituição Federal, qual seja, o de reduzir as desigualdades sociais e regionais (inciso III, *in fine*);
- d) a CSLL é uma contribuição social que visa a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social da população brasileira, e, portanto, é um tributo cujo produto da arrecadação volta-se à mitigação dos efeitos danosos da desigualdade social, alinhando-se ao objetivo fundamental do Estado brasileiro de construir uma sociedade livre, justa e solidária, conforme dispõe o artigo 3º, I, da Carta Magna.

Em referência à sua classificação, quanto aos objetivos, a pesquisa foi exploratória, baseando-se em revisão bibliográfica e na análise do acórdão exarado no EREsp nº 1.517.492/PR. Quanto à abordagem, a investigação foi qualitativa, visando à reflexão sobre os argumentos que levaram ao aludido acórdão, sem levantamento quantitativo. Quanto ao método empregado, este foi o indutivo, permitindo, a partir da observação de um julgado em particular, extrair conclusões gerais. Quanto aos procedimentos de coleta de dados, a investigação se limitou a um estudo de caso, nomeadamente a mencionada decisão proferida pelo STJ.

Já o objetivo geral foi abordar o princípio federativo - que amplamente fundamentou o acórdão proferido no EREsp nº 1.517.492/PR - e seu reflexo no poder de tributar dos entes federados. O desiderato foi alcançado a partir do estudo do federalismo e, em especial, do federalismo brasileiro e da análise dos argumentos utilizados na elaboração do acórdão no aludido EREsp.

No que tange ao problema da pesquisa, este correspondeu à indagação sobre a possibilidade do tema da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido do ICMS ser submetido à apreciação do STF. De antemão, assumiu-se a hipótese de que a matéria comportaria discussão na Suprema Corte do País, eis que a fundamentação que levou ao acórdão exarado pelo STJ baseou-se amplamente em normas constitucionais, especialmente no princípio federativo. Todavia, ao fim e ao cabo constatou-se que este não é o entendimento do STF, pois, como mencionado, a Suprema Corte firmou a tese no Tema 957 de que a discussão alusiva à inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL não possui repercussão geral, dada a sua natureza infraconstitucional.

Entretanto, nada impede que tal entendimento venha a ser revisto, mormente considerando que a data da fixação da aludida tese pelo STF (29/8/2017) é anterior à publicação do acórdão do STJ no EREsp nº 1.517.492 PR (1º/2/2018), decisão colegiada esta que contou com uma profusão de argumentos com espeque na Constituição Federal, especialmente ancorada no princípio federativo.

Assim, resta confirmada a hipótese e respondido o problema da pesquisa no sentido de que a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido do ICMS comporta discussão no STF, porém com os matizes aqui apresentados.

Referências

ANTUNES, P. B. **Federalismo e Competências Ambientais no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2015. E-book. ISBN 9788522497959. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522497959/>. Acesso em: 22 jun. 2024.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 jun. 2024.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 30 jun. 2024.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 mar. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 17 ago. 2024.

BRASIL. Ministério da Economia. **Orçamento de Subsídios da União**: Relatório de subsídios tributários, financeiros e creditícios do período de 2003 a 2022. 7. ed. Brasília: jun. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento no Recurso Especial nº 1.603.082 - SC. EMENTA: Tributário. Base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Crédito presumido de ICMS. Legalidade da inclusão [...] 2. Consoante a jurisprudência do STJ, o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (AgRg no REsp 1.448.693/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/8/2014; EDcl no REsp 1.349.837/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 2/5/2013). 3. Agravo Interno não provido. Primeira Seção. Segunda Turma. Relator: Herman Benjamin, 22 set. 2016. **DJe**, Brasília, 11 out. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.517.492 - PR. EMENTA: Tributário. Embargos de Divergência em Recurso Especial. Código de Processo Civil de 2015. Aplicabilidade. ICMS. Créditos presumidos concedidos a título de incentivo fiscal. Inclusão nas bases de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica - IRPJ e da contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL. Inviabilidade. Pretensão fundada em atos infralegais. Interferência da União na política fiscal adotada por estado-membro. Ofensa ao princípio federativo e à segurança jurídica [...] 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. 1ª Seção. Relator: Og Fernandes, 8 nov. 2017. **DJe**, Brasília, 1º fev. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça. **Diário de Justiça**, Brasília, 7 jul. 1989⁹. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Leis-e-normas/Regimento-Interno>. Acesso em: 23 ago. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União - TCU. Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico. **Referencial de controle de benefícios tributários**. Brasília, 2022.

CALIENDO, P. O Federalismo Fiscal e o Princípio da Subsidiariedade. In: DERZI, M. A.; JUNIOR, O. A.

B.; MOREIRA, A. M. (organizadores). **Estado Federal e Tributação**: Das origens à crise atual. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. v. 1, p. 97-112.

CRUZ, G. Z. **Renúncia fiscal na modalidade crédito presumido de ICMS e FUNDOPEM/RS do Estado do Rio Grande do Sul (RS)**: Uma avaliação (2002-2016). 2019. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Políticas Públicas) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2019.

FERNANDES, E. B. D.; FERREIRA, S. L. Irrecorrível, mas nem tanto: A revisão de tese na repercussão geral do recurso extraordinário. **Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 40, p. 193-209, ago. 2014.

MALUF, S. **Teoria Geral do Estado**. 36. ed. São Paulo: SRV Editora LTDA, 2022. E-book. ISBN 9786553626171. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626171/>. Acesso em: 20 jun. 2024.

MEDINA, P. G. O. O princípio da subsidiariedade. *In*: MARTINS, I. G. S. (Coord.). **As vertentes do direito constitucional contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 243-252.

SARLET, I.; MARINONI, L. G.; MITIDIERO, D. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: SRV Editora LTDA, 2024. E-book. ISBN 9788553621163. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553621163/>. Acesso em: 23 jun. 2024.

SILVA, J. A. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

SOARES, M. M. **Formas de Estado**: federalismo. Belo Horizonte: UFMG/DCP, 2013.

Recebido em 20 de Agosto 2024.
Aceito em 23 de setembro 2024.