

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

**ANÁLISE DA LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO
OFERECIMENTO DAS SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTO, EM ESPECIAL O
CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS, À TRIBUTAÇÃO PELO PIS, COFINS, IRPJ E
CSLL, CONFORME DISPOSIÇÃO DA LEI Nº 14.789/2023.**

LUCAS RIBEIRO CORRÊA DA SILVA

Rio de Janeiro

2024

LUCAS RIBEIRO CORRÊA DA SILVA

ANÁLISE DA LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO OFERECIMENTO DAS SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTO, EM ESPECIAL O CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS, À TRIBUTAÇÃO PELO PIS, COFINS, IRPJ E CSLL, CONFORME DISPOSIÇÃO DA LEI Nº 14.789/2023.

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Eduardo Maneira.

Rio de Janeiro

2024

CIP - Catalogação na Publicação

S586a Silva, Lucas Ribeiro Corrêa da
ANÁLISE DA LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DA
EXIGÊNCIA DO OFERECIMENTO DAS SUBVENÇÕES DE
INVESTIMENTO, EM ESPECIAL O CRÉDITO PRESUMIDO DE
ICMS, À TRIBUTAÇÃO PELO PIS, COFINS, IRPJ E CSLL,
CONFORME DISPOSIÇÃO DA LEI No 14.789/2023. / Lucas
Ribeiro Corrêa da Silva. -- Rio de Janeiro, 2024.
61 f.

Orientador: EDUARDO MANEIRA.
Coorientador: DANIEL Lima.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2024.

1. TRIBUTÁRIO. 2. SUBVENÇÃO. 3. PACTO
FEDERATIVO. 4. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. I. MANEIRA,
EDUARDO, orient. II. Lima, DANIEL, coorient. III.
Título.

LUCAS RIBEIRO CORRÊA DA SILVA

ANÁLISE DA LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO OFERECIMENTO DAS SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTO, EM ESPECIAL O CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS, À TRIBUTAÇÃO PELO PIS, COFINS, IRPJ E CSLL, CONFORME DISPOSIÇÃO DA LEI Nº 14.789/2023.

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Eduardo Maneira.

Data da Aprovação:

Banca Examinadora:

Professor Eduardo Maneira – Orientador

Professor Daniel Lima – Membro externo

Professor Daniel Lannes – Membro externo

Rio de Janeiro

2024

AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha família pelo apoio que permitiu que eu estivesse aqui e, ao meu esforço e dedicação por uma vida melhor que me sustentou pelo caminho que ainda está apenas no começo.

“Viver é melhor que sonhar.”

- Belchior.

RESUMO

O trabalho em tela busca analisar se as mudanças na tributação das denominadas subvenções de investimentos trazidas pela Lei nº 14.789/2023, em especial em relação aos créditos presumidos de ICMS, estão em sintonia com a Constituição Federal e demais normas infralegais tributárias. Para tanto, a partir de um contexto histórico da razão de ser do estado e o dever fundamental de pagar tributos, analisa-se as alterações trazidas pela lei em comento diante do princípio federativo e a sua inerente relação com o sistema tributário, assim como frente aos demais princípios constitucionais tributários norteadores de todo o sistema arrecadatário fiscal e suas aplicabilidades práticas, em especial, da proporcionalidade, razoabilidade, não confisco. Ato contínuo, são abordadas as espécies tributárias, com foco especial nos requisitos constitucionais para a instauração de empréstimo compulsório e os elementos constitutivos da obrigação tributária, de forma aprofundada nas hipóteses de incidência do PIS, COFINS, CSLL e do IRPJ, exações objeto da Lei nº 14.789/2023.

Palavras-chave: Subvenção para investimentos, crédito presumido, ICMS, Lei nº 14.789/2023, legalidade, constitucionalidade, princípios constitucionais tributários, pacto federativo e incidência tributária, empréstimo compulsório.

ABSTRACT

The work at hand aims to analyze whether the changes in the taxation of so-called investment subsidies brought by Law No. 14,789/2023, especially regarding the presumed ICMS credits, are in line with the Federal Constitution and other tax-related infra-legal norms. To do so, starting from a historical context of the *raison d'être* of the state and the fundamental duty to pay taxes, the changes brought by the aforementioned law are analyzed in light of the federative principle and its inherent relationship with the tax system, as well as in relation to the other constitutional tax principles guiding the entire fiscal revenue system and their practical applicabilities, especially proportionality, reasonableness, and non-confiscation. Subsequently, tax species are addressed, with special focus on the constitutional requirements for the establishment of compulsory loans and the constitutive elements of the tax obligation, delving deeply into the incidence hypotheses of PIS, COFINS, CSLL, and IRPJ, levies subject to Law No. 14,789/2023.

Keywords: Investment subsidy, presumed credit, Law No. 14,789/2023, legality, constitutionality, constitutional tax principles, federative pact, and tax incidence.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

ICMS – Imposto sobre Circulação de Bens e Serviços.

PIS – Programas de Integração Social.

IRPJ – Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

RFB – Receita Federal do Brasil.

STJ – Superior Tribunal de Justiça.

STF – Supremo Tribunal Federal.

CF – Constituição Federal.

CTN – Código Tributário Nacional.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
1.1. Metodologia	9
1.2. Razão de ser do Estado e o dever fundamental de pagar tributos.....	10
2. CRÉDITO PRESUMIDO E AS MODALIDADES DE SUBVENÇÕES	13
2.1 DA LEI Nº 14.789/2023	19
2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	21
2.1 Princípio federativo e tributação	21
2.2 Proporcionalidade	28
2.3 Razoabilidade	31
2.3 Não confisco	32
3. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	37
4. RELAÇÃO OBRIGACIONAL JURÍDICO TRIBUTÁRIA.....	43
4.1 Da incidência de IRPJ, CSLL, PIS E COFINS.....	45
5. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS CONFORME A LEI Nº 14.789/2023.....	53
6. CONCLUSÃO.....	56
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	58

1. INTRODUÇÃO

No intuito de aumentar a arrecadação fiscal para melhor equilíbrio das contas públicas, evidenciada a urgência diante do déficit primário de R\$ 230,53 bilhões em 2023, valor equivalente a 2,12% do Produto Interno Bruto (PIB), conforme divulgado no dia 29/01/2024 pelo Tesouro Nacional¹, o poder executivo editou a MPV 1.185/2023, convertida na Lei Ordinária nº 14.789/2023, acerca da tributação de subvenções de investimento pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, tendo por contrapartida o direito à determinado crédito fiscal, em valor reduzido em relação ao montante pago e, apenas caso atendidos diversos requisitos legais restritivos.

Diante disso, sendo imediato o fervoroso debate do meio empresarial sobre a possibilidade de tal majoração de imposto por parte da União Federal, fez-se ainda mais protagonista os princípios constitucionais tributários orientadores do sistema arrecadatário brasileiro vigente, assim como conceitos elementares e fundamentais da tributação, desde requisitos para instituição de determinada espécie tributária, no caso, empréstimo compulsório, até o atendimento a elementos da relação jurídica obrigacional tributária, qual seja, hipótese de incidência.

Portanto, certo da relevância, novidade, abrangência e essencialidade do debate em questão, busca o presente trabalho se debruçar sobre a Lei Ordinária nº 14.789/2023 e os seus pontos controvertidos para, então, concluir sobre eventual inconstitucionalidade e ilegalidade da norma.

1.1. METODOLOGIA

A pesquisa é, principalmente, bibliográfica. O arcabouço teórico necessário para a conceituação de pontos centrais é formulado com base no amplo repertório existente sobre a temática a partir de livros, teses, dissertações, artigos científicos e outros materiais acadêmicos, conforme os dispostos a bibliograficamente no decorrer do texto.

¹ <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/janeiro/governo-central-registrou-deficit-primario-de-r-230-535-bilhoes-em-2023>

Ainda assim, em consoante ao acervo teórico doutrinário, será base para a conceituação supracitada o entendimento jurisprudencial de tais princípios, institutos e conceitos jurídicos, como forma de aproximação da temática à aplicabilidade prática, de modo a revelar o entendimento dos tribunais brasileiros, em especial, as cortes superiores, acerca do tema.

Desse modo, busca-se a formação de uma sólida base teórica, com a compreensão dos conceitos, fundamentos e debates existentes na área para, além de subsidiar a identificação das lacunas na literatura e na jurisprudência, viabilizar a análise das propostas legislativas objeto do trabalho.

1.2 DA RAZÃO DE SER DO ESTADO E O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS.

A alegoria contratualista, em parte, prevê que os seres humanos, na busca de estabilidade e harmonia de convívio social harmônico, submeteram-se, por meio da autodeterminação da vontade, às leis e regramentos sociais, em clara restrição de liberdade individual, para um fim geral maior.

“E para que todos os homens sejam impedidos de invadir direitos alheios e de prejudicar uns aos outros, e para que seja observada a lei da natureza, que quer a paz e a conservação de toda a humanidade, a responsabilidade pela execução da lei da natureza é, nesse estado, depositada nas mãos de cada homem, pelo que cada um tem o direito de punir os transgressores da dita lei em tal grau que impeça sua violação. Pois a lei da natureza seria vã, como todas as demais leis que dizem respeito ao homem neste mundo, se não houvesse alguém que tivesse, no estado de natureza, um poder para executar essa lei e, com isso, preservar os inocentes e conter os transgressores. E se qualquer um no estado de natureza pode punir a outrem, por qualquer mal que tenha cometido, todos o podem fazer, pois, nesse estado de perfeita igualdade, no qual naturalmente não existe superioridade ou jurisdição de um sobre outro, aquilo que qualquer um pode fazer em prossecução dessa lei todos devem necessariamente ter o direito de fazer.” (LOCKE, 2001, p. 385-386)

Ato contínuo, com o decorrer do processo civilizatório, impôs-se, para melhor garantia da estabilidade e harmonia social, além da abstenção do poder estatal diante de específicos direitos individuais passivos, a atuação do Estado efetivamente para corroborar com a efetivação de determinado feito no meio social, ditos direitos sociais ativos amplos. Nesse sentido, George Marmelstein afirma que:

“os direitos de primeira geração tinham como finalidade, sobretudo, possibilitar a limitação do poder estatal e permitir a participação do povo nos negócios públicos. Já os direitos de segunda geração possuem um objetivo diferente. Eles impõem diretrizes, deveres e tarefas a serem realizadas pelo Estado, no intuito de possibilitar aos seres humanos melhores qualidade de vida e um nível de dignidade como pressuposto do próprio exercício da liberdade. Nessa acepção, os direitos fundamentais de segunda geração funcionam como uma alavanca ou uma catapulta capaz de proporcionar o desenvolvimento do ser humano, fornecendo-lhe as condições básicas para gozar, de forma efetiva, a tão necessária liberdade.” (MARMELSTEIN, 2008, p.50)

Com esse viés, a Constituição Federal, no decorrer do art. 5º, dispõe diversos direitos fundamentais sociais positivos, norteadores de todo o ordenamento jurídico vigente e práticas estatais, consolidados na dignidade da pessoa humana.

Ocorre que, para tanto, faz-se imperiosa a arrecadação fiscal. E, sendo certo que tais direitos decorrem da própria autodeterminação dos indivíduos, o dever de pagar tributos, ainda que não constitucionalmente assim definido, é tão somente uma decorrência lógica dessa vontade, o que permite e fundamenta o poder estatal extrair parcela do patrimônio do indivíduo, em clara interferência no direito de propriedade, para o custeio das despesas.

Inclusive, nos termos do artigo 164 do CTN², revela-se que, para além de um dever, o pagamento de tributo constitui efetivo direito dos contribuintes, passível de guarda da tutela jurisdicional por meio da Ação de Consignação em pagamento.

² “**Art. 164.** A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

Contudo, no Estado Democrático de Direito, há de se observar que o poder de tributar é regulado e orientado por diversos princípios, normas e institutos, apenas sendo válido quando em plena sintonia e observância desses. Sobre isso dispôs Marco Aurélio Greco:

“O produto final deste conjunto foi o surgimento de uma concepção do Direito Tributário com inúmeros defensores e que pode ser resumida como o conjunto de normas protetivas do patrimônio individual e limitadoras das investidas do Fisco. Princípios constitucionais tributários – nesse contexto – eram as previsões que vedassem algo ao Fisco, seja em termos de instrumento (legalidade), do objeto alcançado (irretroatividade), em relação ao momento da cobrança (anterioridade) ou à dimensão da exigência (proibição do confisco).” (GRECO, 2011, p. 11)

Em razão disso, certo de que eventual interferência na propriedade privada e no patrimônio individual apenas se faz justa quando atendidas as normas protetivas e limitadores do poder estatal, passa-se à análise da Lei nº 14.789/2023 e de sua constitucionalidade e a legalidade diante dos princípios constitucionais tributários, perpassando pelas espécies tributários, em especial acerca do empréstimo compulsório e os requisitos para a sua instituição, assim como ao atendimento das hipóteses de incidência do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.”

2. DAS SUBVENÇÕES.

A Constituição Federal dispõe acerca da possibilidade de concessão de benefícios fiscais, mediante autorização de lei específica e regulação por meio de Lei Complementar³.

Dessa disposição extrai-se o princípio da especialidade dos benefícios fiscais, necessário para se evitar eventuais contrabandos legislativos, com a inclusão de determinado incentivo fiscal em outras normas apenas para ser aprovado sem o devido debate legislativo.

Além disso, em relação à concessão e revogação de benefícios fiscais de ICMS faz-se necessária a validação do Conselho Nacional de Política Fazendária.

Isso porque, conforme previsto na Lei Complementar 24/1975 e entendimento consolidado do STF⁴ apenas são válidos os benefícios fiscais de ICMS que foram anteriormente autorizados pelo CONFAZ, a fim de se evitar a guerra fiscal.

Nesse sentido, Ivan Ozawa Ozai:

“O ICMS, além do requisito da legalidade específica que alcança os demais tributos, deve atender à exigência da Lei Complementar n. 24/1975. A LC n. 24/1975, recepcionada pela Constituição de 1988, em especial com fundamento em seu art. 155, § 2º, XII, “g”, exige que a concessão de isenção pelos entes políticos estaduais seja precedida de autorização em convênio interestadual.” (OZAI, 2020)

³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

⁴ ADI nº 429/CE

É nesse contexto que nasce o crédito presumido de ICMS, entendido como uma desoneração indireta do ICMS ao se presumir pago parcela do imposto que não foi. (BORGES, 1996).

Doutrinariamente, dividem-se em duas modalidades de crédito presumido, sendo uma como crédito adicional concedido e outra como regime tributário substituto.

“A hipótese mais simples de crédito presumido é aquela em que a lei autoriza o contribuinte a se creditar de valor que não corresponde a uma incidência anterior. (...) Hipótese bastante distinta é a do crédito presumido que depende de opção do contribuinte e implica renúncia dos créditos a que ele, pelas regras convencionais da não cumulatividade, teria direito. É um *regime diferenciado de tributação* que substitui o regime comum de tributação do ICMS.” (OZAI, 2020)

Hipótese evidente de crédito presumido da segunda modalidade é a instituída pelo Convênio ICMS 106/1996 às empresas prestadoras de serviços de transportes que veda o aproveitamento de demais créditos de ICMS e obriga que todas as filiais do contribuinte optem pelo mesmo regime de creditamento.

Em muitos casos, o benefício fiscal de ICMS é de caráter condicionado, como se verifica do concedido pelo Estado do Amazonas por meio do Decreto nº 48.569/2023, regulado pela Lei Estadual nº 2.826/03 que enumera 13 incisos com exigências para manutenção dos benefícios fiscais⁵.

⁵ Destaca-se a necessidade de: *manter programas de benefícios sociais para os seus empregados, especialmente nas áreas de alimentação, saúde, lazer, educação, transporte e creche a preços subsidiados; (inciso II)*

- *cumprir as condições estabelecidas no projeto técnico-econômico que originou o incentivo e demonstrar, no momento da inspeção técnica, a implementação do processo produtivo, a realização do investimento e a contratação de mão de obra; (inciso VIII)*
- *recolher parte dos créditos fiscais em benefício do fundo de Fomento às Micro e Pequenas Empresas – FMPES; da Universidade do Estado do Amazonas – UEA, ao Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas – FTI, dentre outros; (inciso XII)”*

Nota-se, pois, que permite-se que o texto legal disponha de condições para a fruição do crédito presumido de ICMS.

Outrossim, a Lei nº 4.320/1964 instituiu as Normas Gerais de Direito Financeiro e estabeleceu os contornos de duas espécies de subvenções econômicas: a de custeio, vinculada a gastos correntes; e a de investimento, relacionada com a implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, conceito historicamente adotado em diversas disposições legais de natureza tributária.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)⁶, por sua vez, definiu “subvenção” como a assistência governamental de natureza pecuniária concedida a uma entidade, em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais dessa.

De Plácido e Silva ensinam que:

“Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto.”

Além disso, as subvenções são divididas de acordo com as suas finalidades:

“Enquanto as subvenções para custeio ou operação têm como finalidade auxiliar a entidade a fazer frente às suas despesas correntes, as subvenções para investimento são destinadas, especificamente, à aplicação em bens ou direitos que tenham por objetivo a implantação ou expansão do empreendimento econômico. A nota distintiva entre as duas modalidades de subvenção governamental é, portanto, a vinculação específica das subvenções para investimento, que não é exigida das subvenções para custeio ou operação.” (NAVES, 2016)

⁶ Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. – Pronunciamento técnico CPC 07 (R1) Disponível em: www.cpc.org.br.

“As subvenções para custeio ou operações são recursos destinados a pessoas jurídicas, com o intuito de auxiliar com as despesas correntes e operações, dirigidas simplesmente ao custeio da atividade econômica” (SOUZA, 2019)

Tal diferenciação é relevante, porque enquanto a subvenção de custeio deve ser oferecida à tributação, as subvenções de investimento não eram, visto que se fazia necessário tão somente a realização de reserva de capital.

Assim, ainda que discutível e objeto de muito contencioso, como regra geral, a exclusão das subvenções para investimento das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL estava condicionada ao atendimento das regras previstas na Lei nº 6.404/1976 acerca da destinação do valor do benefício, por meio de alocação em reserva de lucros e a vinculação da reserva de lucros exclusivamente para absorção de prejuízos ou aumento do capital social, sendo vedada a destinação à distribuição de dividendos.

Com esse viés, Sacha Calmon:

“Com efeito, a Lei nº 6.404/76, no art. 17913, ressalta que as contas que serão classificadas (IV) no ativo imobilizado serão os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial. (...) Ora, o recebimento de subvenções para investimento constitui valor que aumenta o patrimônio social da beneficiária. Contudo, não será receita do exercício nem demonstrado como lucro porque contabilizado diretamente na conta de Reserva de Capital (ex vi do art. 182, §1º, d da Lei nº 6.404/76). São recursos vindos de fora que não importam na assunção de dívida ou obrigação.” (COELHO, CÔELHO e LOBATO, 2010)

No mesmo sentido, dispôs Bruno Franco:

“a legislação infraconstitucional societária preocupava-se apenas com a destinação das subvenções para investimento, cuja Lei das ‘S/A’ (Lei nº 6.404/76) determinava que fossem classificadas como reservas de capital” (FRANCO, 2019)

No entanto, abrangência da delimitação do dispositivo legal em comento não possuía interpretação pacífica, sendo também objeto de diversos litígios entre o fisco e os contribuintes tanto para a definição se determinado benefício fiscal – como o crédito presumido de ICMS aqui discutido, seria subvenção de custeio ou para investimentos, bem como acerca da necessidade do oferecimento desse incentivo a tributação ou da realização da reserva de capital.

Em razão disso, o legislador, para pacificar a discussão acerca de qual modalidade determinado benefício fiscal estaria enquadrado, criou uma ficção jurídica de que os incentivos fiscais de ICMS seriam, para todos os fins, considerados subvenções de investimentos, independentemente da finalidade que seria apenas para a implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Assim, os §§ 4º e 5º, ao art. 30, da Lei nº 12.973/2014⁷ flexibilizaram parcialmente o entendimento da matéria, na medida em que extinguiram a distinção conceitual entre as modalidades de subvenção econômica em se tratando de incentivo ou benefício fiscal relativo ao ICMS.

⁷ “Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:
I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
II - aumento do capital social. (...)”

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas neste artigo.
§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados”

Nesse mesmo sentido, a IN RFB nº 1.700/2017⁸ também definiu que os incentivos e benefícios fiscais de ICMS são considerados subvenções para investimento.

Mesmo assim, a interpretação e aplicação destas regras desencadeou, àquele tempo, uma onda de discussões jurídicas e o tema chegou aos tribunais superiores, em especial acerca da possibilidade de exclusão dos benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nesse contexto, a 1ª Seção do Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento Embargos de Divergência em REsp nº 1.517.492/PR, exarou o entendimento de que a exigência do IRPJ e CSLL sobre valores relativos a benefícios de ICMS representaria *“a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou”*.

Ainda no aresto acima mencionado, o STJ reconheceu que *“a concessão de incentivo por Estado-membro, observados os requisitos legais, configura, portanto, instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia constitucionalmente conferido às unidades da Federação consagrada pelo modelo federativo”*, de tal modo que a inclusão dos valores relativos a benefícios de ICMS na base de cálculo dos tributos federais representaria o *“esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo”*.

Seguiu o Tribunal afirmando que os créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de incentivo fiscal, não integram *“as bases de cálculo de outros tributos”*, tais como o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS.

⁸ “Art. 198. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para: [...]”

^{8º} Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo.”

Inclusive, esse entendimento foi ratificado pela tese firmada pelo próprio STJ, no julgamento do Tema 1.182:

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

Verifica-se que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça baseou-se no respeito ao modelo federativo adotado pela Constituição Federal, que, conforme a própria corte se revela *“um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre o União e os demais entes federados”*.

Nota-se, portanto, que o STJ definiu que, diante do modelo republicano e em respeito ao pacto federativo, não se permite que os Estados membros concedam desonerações a título de ICMS vinculadas a investimentos para modernização das atividades operacionais dos contribuintes e, em sequência, tal redução financeira de custo/despesas fosse anulada ou reduzida drasticamente com a tributação pelo IRPJ e a CSLL das subvenções concedidas, sob pena de ofensa ao princípio federativo. E, é a partir desse contexto, que passa-se à análise da Lei nº 14.789/2023.

2.1 DA LEI Nº 14.789/2023

Como visto, no fim de 2023, em publicação extra do Diário Oficial de 29 de dezembro, foi sancionada a Lei nº 14.789/2023, editada com base no texto da Medida Provisória nº 1.185/2023, tendo sido revogados os o inciso V, do artigo 19 e o §2º do artigo 38 do Decreto-

Lei 1.598/77 (IRPJ)⁹, o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (CSLL)¹⁰, o artigo 1º, §3º, inciso X, da Lei nº 10.637/2002 (PIS)¹¹ e o artigo 1º, §3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003 (COFINS)¹² que desoneravam as subvenções para investimento do pagamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, e determinado que, a partir de 2024, as receitas decorrentes destas passariam a ser tributadas por tais exações.

Nesse sentido, a Lei nº 14.789/2023 criou um novo sistema em que contribuintes tributados pelo lucro real devem computar nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e

⁹ Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores: V - as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção e redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo poder público;

Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de: § 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou
b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

¹⁰ Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II - aumento do capital social.

¹¹ Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

¹² Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

COFINS os valores referentes às subvenções de investimentos e, se atendidas as suas diversas restrições e condições impostas, podem apurar determinada quantia a título de crédito fiscal em relação ao recebimento de subvenção da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios para implantar ou expandir empreendimento econômico¹³.

Para os contribuintes beneficiados por subvenções para investimento, a mudança significa inesperado e expressivo aumento da carga tributária, que decorre tanto da criação de uma série de requisitos para que os valores recebidos pelo contribuinte sejam considerados subvenção para investimento, como do descompasso entre as alíquotas dos tributos que passaram a ser devidos e a forma como será apurado o crédito fiscal de subvenção para investimento.

Isso porque, as alíquotas combinadas dos tributos incidentes chegam a uma carga fiscal nominal próxima de 40,11%, e apenas gerarão 25% de créditos fiscais que somente poderão ser utilizados até o limite das despesas com depreciação, amortização ou exaustão.

Portanto, a devolução de tal crédito será em percentual limitador muito menor do que a tributação que passou a ser exigida.

E, além disso, há notório efeito caixa, dado que a oneração é imediata com o oferecimento das subvenções de investimento à tributação, com a possibilidade de creditamento apenas posteriormente e, somente se atendidas todas as condições impostas pela nova legislação, caso contrário, suportará integralmente a carga tributária sobre as subvenções usufruídas.

Em razão disso, diversos foram os contribuintes que buscaram a tutela jurisdicional com fundamento de afastar a imposição de tributação pela União Federal de uma renda que outra Unidade da Federação teria dispensado como forma de incentivar a atividade econômica dos contribuintes, em ofensa à diversos institutos jurídicos como já rechaçado pelos nossos Tribunais, conforme continuará sendo analisado nesse trabalho.

¹³ 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.

3. DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os princípios constitucionais tributários são fundamentais para a estruturação e funcionamento do sistema tributário. Eles servem como alicerce sobre os quais são construídas as normas e políticas fiscais, garantindo que a tributação seja justa, equitativa e eficiente.

A aplicabilidade desses princípios é fundamental para garantir um sistema tributário justo, eficiente e que promova o desenvolvimento econômico. Eles orientam a elaboração e interpretação das leis tributárias, bem como a atuação dos órgãos fiscalizadores, garantindo que a arrecadação seja feita de forma ética e equitativa.

Além disso, proporcionam segurança jurídica aos contribuintes, fomentando o cumprimento voluntário das obrigações fiscais e contribuindo para a estabilidade econômica do país.

Nesse sentido, é certo que, desde o processo legislativo, perpassando pela aplicabilidade concreta pela administração tributária até a interpretação legal para a efetiva tutela jurisdicional, tudo deve ser orientado pelos princípios constitucionais tributários.

Com esse viés, passa-se à exploração dos princípios tributários aqui relevantes para análise da constitucionalidade da Lei nº 14.789/2023.

3.1. PRINCÍPIO FEDERATIVO E TRIBUTAÇÃO

Na carta magna brasileira há previsão expressa de que os entes federados são autônomos entre si, conforme previsão do art. 18¹⁴, e possuem competência concorrente para legislar sobre tributário, como dispõe o art. 24¹⁵, apenas sendo passível de intervenção por

¹⁴ “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição

¹⁵ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

parte da União nos demais entes federados em casos específicos previstos no art. 34, V, do mesmo diploma legal¹⁶.

Sobre isso, Miguel Delgado Gutierrez dispõe que:

“É importante que as unidades federativas tenham uma fonte de recursos próprios, assegurada pelo ordenamento jurídico, para garantir sua autonomia financeira, sem a qual não se pode dizer que essas entidades são realmente autônomas.” (GUTIERREZ, 2004, p. 66.)

Nesse contexto, importa destacar que o princípio federativo é um dos pilares fundamentais da organização política do Estado brasileiro e norteia toda a forma com que os entes atuam no sistema tributário por meio da divisão de competências entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios.

Essa estrutura federativa influencia diretamente o ordenamento fiscal, uma vez que cada ente federativo possui autonomia para legislar e arrecadar tributos dentro de suas competências constitucionais.

Assim, porquanto a Constituição Federal, no artigo 153¹⁷, outorga a competência para a União para instituir impostos sobre a renda, produtos industrializados, importação, exportação, operações com crédito e sobre propriedade territorial rural, os estados têm competência para instituir impostos sobre causa mortis e doação, circulação de mercadorias e

¹⁶ Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:

V - reorganizar as finanças da unidade da Federação que:

a) suspender o pagamento da dívida fundada por mais de dois anos consecutivos, salvo motivo de força maior;
b) deixar de entregar aos Municípios receitas tributárias fixadas nesta Constituição, dentro dos prazos estabelecidos em lei;”

¹⁷ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente

sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e propriedade de veículos automotores, à luz do art. 155 da CF¹⁸.

Além disso, o princípio federativo se manifesta por meio da repartição de receitas e da competência tributária, para melhor equidade entre os entes federativos e garantia da autonomia desses ante uma grande centralização arrecadatória na União.

Nesse sentido, as receitas tributárias são partilhadas entre os entes federativos por meio de mecanismos de transferência de recursos previstos na Constituição no artigo 157¹⁹, como o Fundo de Participação dos Estados (FPE), que visa garantir uma distribuição mais equitativa dos recursos arrecadados, levando em consideração as necessidades e as capacidades de cada ente federativo.

Portanto, o princípio federativo exerce uma influência significativa sobre o sistema tributário brasileiro, promovendo a descentralização do poder e a autonomia dos estados e municípios na gestão de suas finanças e na promoção do desenvolvimento regional.

Nesse sentido, leciona o José Marcos Domingues:

“Define-se federalismo fiscal como o conjunto de providências constitucionais, legais e administrativas orientadas ao financiamento dos diversos entes federados, seus órgãos, serviços e políticas públicas tendentes à satisfação das necessidades públicas nas respectivas esferas de competência” (DOMINGUES, J.M. (2007)

¹⁸ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.

¹⁹ “Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.”

Inclusive, conforme disposição do parágrafo 4º do artigo 60 da Constituição, nem mesmo pode ser objeto de análise eventual “proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado”, o que revela o caráter imutável do princípio federativo.

Sobre o tema, Roque Antonio Carrazza entende que o princípio federativo, por certo, deve ser estendido à todas as leis, normas e regulamentações, de que modo que nenhuma disposição, de qualquer forma que seja, entre em conflito com esse princípio:

“Por maiores motivos, não poderão ser expedidas leis ou normas infralegais (e;g, regulamentos) que, de alguma forma, anulem as exigências do princípio federativo. A interpretação é também inidônea para reduzir dimensões deste alicerce de nosso ordenamento jurídico. (CARRAZA, 2017, p. 181)

Ocorre que, com intuito de promover o desenvolvimento local e atrair investimentos, cada ente federado, dentro da sua competência tributária, pode oferecer diversas vantagens tributárias às empresas, como diferimentos da data em que deveria ser pago determinado tributo e, até mesmo, isenções, reduções da base de cálculo e da alíquota do tributo.

Isso decorre, inclusive, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil dispostos no art. 3 da Constituição Federal, de “garantir o desenvolvimento nacional” e “reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

Nesse sentido, ressalta, Roque Antonio Carrazza:

“Sendo autônomo, cada Estado deve, sem interferências (da União, de outros Estados, dos Municípios, do Distrito Federal, de autarquias, de grupos econômicos e etc.), prover as necessidades de seu governo e administração. Para isto, a Constituição da República conferiu a cada um deles o direito de regular suas despesas e, conseqüentemente, de instituir e arrecadar, em caráter privativo e exclusivo, os tributos que as atenderão” (CARRAZA, 2017, p. 188)

Assim, surge diversos incentivos fiscais, como visto o crédito presumido de ICMS, representante de um tipo de benefício fiscal concedido pelos Governos Estaduais para impulsionar setores específicos da economia.

E, conforme a Lei Complementar nº 160/17, em seu art. 3º, §4º²⁰, cabe apenas às próprias Unidades Federadas eventuais reduções nos benefícios por elas concedidos.

Contudo, conforme ensinado por José Marcos Domingues: “A Federação é, pois, orientada pelos princípios de solidariedade e de subsidiariedade.”. Desse modo, a renúncia fiscal por parte de um ente federativo poderia ofender o cooperativismo do federalismo por instituir competição desleal entre as unidades da federação, verdadeira guerra fiscal.

Tanto é que, após muita discussão, restou o entendimento pacífico do Eg. Supremo Tribunal Federal acerca da necessidade de validação pelo CONFAZ de eventual benefício fiscal concedido pelos Estados, como no exemplo citado aplicável às prestações de serviços de transportes e o concedido pelo Estado do Amazonas.

Nesse sentido, a Suprema Corte, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.549/DF, da relatoria do ministro Ricardo Lewandowski, declarou inconstitucional os benefícios fiscais concedidos sem prévio consenso, mediante convênio, dos Estados e do Distrito Federal.

“O art. 155, § 2º, inciso XII, g, da Constituição Federal dispõe competir à lei complementar, mediante deliberação dos Estados membros e do Distrito Federal, a regulamentação de isenções, incentivos e benefícios fiscais a serem concedidos ou revogados, no que diz respeito ao ICMS. Evidente necessidade de consenso entre os entes federativos, justamente para evitar o de flagramento da pernicioso guerra fiscal entre eles. (...) Necessidade de aprovação pelo CONFAZ de qualquer política

²⁰ “§ 4º A unidade federada concedente poderá revogar ou modificar o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais antes do termo final de fruição.”

extrafiscal que implique na redução ou qualquer outra forma de desoneração do contribuinte em relação ao ICMS”

Por outro lado, a recente Lei Ordinária nº 14.789/2023, estabeleceu alterações relevantes na tributação de subvenções para investimento, aqui em especial os créditos presumidos de ICMS, motivadas, como visto, por questões econômicas e políticas para reequilíbrio das contas públicas.

Em síntese, a aludida Lei criou novo sistema em que contribuintes tributados pelo lucro real, deverão oferecer à tributação pelo PIS, COFINS, IRPJ e CSLL eventual recebimento de subvenção de investimento da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios para implantar ou expandir empreendimento econômico e, se atendidas diversas restrições e condições impostas pela lei, poderão apurar certo valor a título de crédito fiscal.

Desse modo, se por um lado a concessão de benefícios fiscais por entes federativos pode suscitar uma guerra fiscal com a competição desleal entre as unidades da federação em ofensa ao cooperativismo federativo, fato é que a tributação por parte de um ente federado dos benefícios fiscais concedidos por outra unidade da federação também aflige o sistema tributário federativo vigente e a autonomia tributária dos entes federados.

Essa contradição não é recente, de modo que, mesmo antes da edição da Lei em comento, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento durante o julgamento do EREsp n. 1.517.492/PR de que a inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ofende a cooperação e à igualdade norteadores da Federação.

“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. (...)

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

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.”(EREsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 8/11/2017, DJe de 1/2/2018.)

Nesse contexto, com base nesse julgado, concluíram Isabela Bonfá e Camila Jacob que:

“Em suma, a partir desse julgado definiu-se, portanto, pela não incidência de IRPJ e CSLL nos valores recebidos como crédito presumido, sustentando-se que (i) a tributação de tais valores esvaziaria ou reduziria o incentivo fiscal que o Estado-Membro outorgou; (ii) haveria nítido afronto ao Princípio da Competência, defendida pelo modelo federativo que é adotado atualmente e; (iii) poderia resultar, inclusive, no abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto por Estados-Membros da federação.” (DE JESUS e JACOB, 2021)

Ademais, também relevante é a constatação de que o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE nº 1.052.277, firmou o entendimento 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, tendo em vista a sua natureza infraconstitucional*”, o que, portanto, denota ser o entendimento do STJ o derradeiro sobre o tema.

Dessa forma, diante do exposto permite-se concluir que a autonomia financeira dos estados passa a lidar com mais um desafio, sendo questionável a intervenção da União Federal na competência tributária dos demais Estados, em ofensa ao pacto federativo, cuja discussão, apesar de ainda restar pendente de resolução perante os tribunais pátrios, já tem entendimento do em defesa dos entes federados concedentes do benefício fiscal e dos contribuintes proferido pelo STJ.

2.2. PROPORCIONALIDADE.

Ato contínuo, o princípio da proporcionalidade desempenha, também, um papel fundamental no direito tributário, assegurando que a atuação do Estado, desde o processo legislativo, até a fiscalização e cobrança de tributos seja justa e equilibrada em relação aos contribuintes. Esse princípio se desdobra, doutrinariamente, em três dimensões essenciais.

Bem resume e conceitua esse conceito o professor Humberto Ávila:

“O postulado da proporcionalidade decorre da estrutura constitucional brasileira que exige a realização de vários fins. Essa exigência de simultânea realização de fins implica a adoção de medidas adequadas, necessárias e proporcionais em sentido estrito, nos casos em que haja uma relação de causalidade entre um meio e um fim externo.” (ÁVILA, 2011)

Assim, revela-se primeiramente que a dimensão da necessidade estabelece que as medidas adotadas pelo Estado para arrecadar tributos devem ser imprescindíveis para atingir seus objetivos.

Em outras palavras, o tributo e a forma escolhida de tributação devem ser um caminho imperiosos, sem que haja outras alternativas tão similares quanto a escolhida, mas que atendam melhor aos critérios da adequação (segunda dimensão do princípio da proporcionalidade) e proporcionalidade em sentido estrito (terceira dimensão do princípio da proporcionalidade).

Em seguida, a dimensão da adequação requer que os meios utilizados pelo Estado sejam equivalentes aos objetivos perseguidos. O tributo e a forma de tributação devem ser adequados para alcançar os propósitos estabelecidos, evitando que sua imposição gere efeitos indesejados ou sejam ineficientes ao que se pretendia atingir.

Por fim, a dimensão da proporcionalidade em sentido estrito exige que os benefícios obtidos pelo Estado com a cobrança de tributos sejam proporcionais aos ônus impostos aos contribuintes. Isso implica que a carga tributária deve ser distribuída de maneira equitativa entre os contribuintes, considerando sua capacidade contributiva e outros aspectos relevantes.

Isso porque, a tributação é a interferência estatal no direito individual de propriedade e patrimônio, de modo que, ainda que originária da autodeterminação da vontade dos indivíduos, deve sempre ser orientada na busca do menor prejuízo ao maior resultado.

Nesse sentido, Humberto Ávila:

“O exame da proporcionalidade em sentido estrito exige a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais. A pergunta que deve ser formulada é a seguinte: o grau de importância da promoção do fim justifica o grau de restrição causado aos direitos fundamentais?”

Portanto, nota-se que o princípio da proporcionalidade no direito tributário busca assegurar que a atuação do Estado na arrecadação de tributos seja justa, equilibrada e adequada, respeitando os direitos e garantias dos contribuintes.

Assim, sem desconsiderar a autonomia dos poderes e a liberdade discricionária do poder executivo acerca da política fiscal a ser adotada, fato é que questiona-se o atendimento da Lei Ordinária nº 14.789/2023 ao princípio em comento.

Os contribuintes fundamentam perante o poder judiciário que a tributação das subvenções para investimento revela-se desproporcionalmente gravosa, visto que impõe a necessidade de relevante desembolso econômico para a satisfação da obrigação tributária, sendo medida muito gravosa ao patrimônio e à propriedade.

Sobre isso, o Desembargador Federal Leandro Paulsen professa acerca da relação do princípio da proporcionalidade com a adequação entre meios e os fins da conduta:

“O postulado da proporcionalidade tem sido aplicado pelo Supremo Tribunal Federal como decorrência dos princípios do Estado de Direito e do devido processo legal (art. 1º e art. 5º, LIV, CF/88). Seguindo o mesmo caminho, a Lei nº 9.784/99, além de estabelecer a proporcionalidade como diretriz da administração, exige a sua atuação segundo o critério de adequação entre meios e fins, vedando a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público (art. 1º, § único, VI) (...)” (PAULSEN, 2014)

Portanto, ainda que pendente de resolução a discussão nos tribunais pátrios, por ser recente a eficácia da lei em comento, fato é que não se pode olvidar dos questionamentos

acerca do não atendimento da lei ao princípio tributário da proporcionalidade, diante da gravosa medida imposta aos contribuintes.

2.3. RAZOABILIDADE.

A razoabilidade é outro princípio central no direito tributário, essencial para garantir que as leis e ações relacionadas à tributação sejam justas e equilibradas.

Primeiramente, as leis tributárias devem ser razoáveis em sua elaboração, evitando excessos e discriminações injustificadas. Os critérios para a criação de tributos devem ser claros e razoáveis aos objetivos de política pública.

Além disso, atuação da administração tributária e a interpretação das normas tributárias devem ser pautadas pela razoabilidade, buscando-se uma análise sensata e equilibrada que leve em conta os princípios constitucionais e os direitos dos contribuintes.

A busca pela razoabilidade também contribui para a redução da litigiosidade no direito tributário, reconhecidamente volumoso no contencioso brasileiro – estimados em cerca de 73% do PIB conforme o relatório (VASCONCELOS et al., 2021) publicado pelo Núcleo de Tributação do Insper em julho de 2020.

Nesse sentido, Humberto Ávila destaca que:

“a razoabilidade, nesse sentido, exige que a pena corresponda à culpa, e que toda taxa, cuja finalidade é custear a atividade estatal, tenha um valor correspondente a esse custeio.” (ÁVILA, 2011)

Em resumo, a aplicação do princípio da razoabilidade no direito tributário é essencial para promover a justiça, a equidade e a eficiência na arrecadação de tributos, equilibrando os interesses do Estado com os direitos dos contribuintes.

Importa destacar que o princípio da razoabilidade não se confunde com o princípio da proporcionalidade, visto que a proporcionalidade guarda a ideia de comparação em determinada coisa relacionada a outra, enquanto a razoabilidade seria um fim em si mesma,

ainda que o Supremo Tribunal Federal tenha precedentes em que tais conceitos são dispostos de forma conjunta, quase como se designassem a mesma coisa, sem qualquer atenção à distinção conceitual doutrinária existente.

Assim dispõe Humberto Ávila sobre a diferenciação desses princípios:

“Com efeito, o postulado da proporcionalidade pressupõe a relação de causalidade entre o efeito de uma ação (meio) e a promoção de um estado de coisas (fim). Adotando-se o meio, promove-se o fim: o meio leva ao fim. Já na utilização da razoabilidade como exigência de congruência entre o critério de diferenciação escolhido e a medida adotada há uma relação entre uma qualidade e uma medida adotada: uma qualidade não leva à medida, mas é critério intrínseco a ela.”
(ÁVILA, 2003).

Por fim, sendo princípio, axiologicamente aberto, sua aplicação é subjetiva e, assim como em relação ao princípio da proporcionalidade, a discussão ainda encontra-se pendente de resolução nos tribunais pátrios.

E, considerando que os tribunais têm entendido sobre a necessidade de ponderação casuística para a definição se a exigência de determinada tributação incorre em eventual ofensa à tal preceito²¹, resta aguardar a análise jurisdicional, sem desconsiderar a relevância das indagações acerca do não atendimento da lei ao princípio tributário da razoabilidade suscitado pelos contribuintes e entes federados concedentes de benefício fiscal.

2.3. VEDAÇÃO AO CONFISCO.

A vedação ao confisco é mais um importante princípio constitucional do direito tributário, configurado na impossibilidade do Estado impor tributos de forma excessiva, a ponto de privar os contribuintes de seus bens de maneira, ou seja, utilizar-se da tributação para obter determinado patrimônio individual. Este princípio está alinhado com a proteção da propriedade privada e com o princípio da capacidade contributiva.

²¹ ARE 1380502

A Constituição Federal brasileira estabelece, em seu artigo 150, inciso IV²², que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tributos com efeito de confisco. Isso significa que os tributos não podem ter uma carga tão elevada que inviabilize a atividade econômica do contribuinte ou que leve à perda substancial de seus bens.

Isso porque, é assegurado à todos a liberdade econômica, conforme previsto no art. 170 da CF²³.

Nesse sentido, bem define Antonio Roque Carrazza:

“O princípio da não confiscatoriedade (ou do não confisco), insculpido no art. 150,IV, da CF (pelo qual é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”), proíbe usurpar, simulando tributo, o patrimônio do contribuinte. Assim, as leis tributárias não podem compelir os contribuintes a colaborar além da monta com os gastos públicos.” (CARRAZA, 2011).

Ato contínuo, Ricardo Lobo Torres entende que a proibição do confisco é:

“imunidade tributária de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada. Entende, pois, com os direitos da liberdade. Não emana da idéia de justiça, pois se afirma para além da capacidade contributiva. A relação entre o direito de propriedade e o direito tributário é dialética. A propriedade privada fornece o substrato por excelência para a tributação, já que esta significa sempre

²² **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

²³ **“Art. 170.** A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

a intervenção estatal no patrimônio do contribuinte. Mas está protegida qualitativa e quantitativamente contra o tributo (...).
(TORRES, 2005)

A interpretação desse princípio envolve a análise da carga tributária em relação à capacidade contributiva do contribuinte, bem como à função socioeconômica dos tributos. Tributos que, por exemplo, absorvem grande parte do patrimônio ou dos rendimentos de uma pessoa ou empresa, podem ser considerados confiscatórios e, portanto, inconstitucionais.

Não à toa, o Supremo Tribunal Federal (STF) tem jurisprudência consolidada no sentido de que a vedação ao confisco tem caráter geral, de modo que se aplica não apenas aos tributos em si, mas também às multas e demais sanções tributárias, garantindo que estas não sejam desproporcionais em relação à infração cometida.

Sobre a temática encontra-se pendente de julgamento definitivo o Tema 487 - RE nº 640.452 em que se discute, à luz do artigo 150, IV, da Constituição Federal, se multa por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental, aplicada em valor variável entre 5% e 40%, relacionado à operação que não gerou crédito tributário (“multa isolada”) possui, ou não, caráter confiscatório.

E, também, o Tema 1.195 - RE nº 1.335.293 em que se controverte a possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada pela sonegação, fraude ou conluio, em montante superior a 100% do tributo devido.

Portanto, verifica-se que a temática é de grande relevância, sendo certo que a vedação ao confisco no direito tributário visa proteger os contribuintes contra a imposição de tributos e sanções excessivas, assegurando a preservação da propriedade privada e o equilíbrio entre os interesses do Estado e os direitos dos cidadãos, o que, de certo, é aplicável, também, à recente Lei Ordinária nº 14.789/2023.

Em síntese, além da alíquota do crédito ser inferior à dos tributos, tais severas restrições, ainda que atendidas, resultam em ainda maior aumento da carga tributária. Como forma de demonstrar tal fato, a título exemplificativo, tome-se, abaixo, as ilustrações da forma que ocorrerá a apuração em comento:

Cenário inicial do contribuinte hipotético:

Subvenções recebidas: **Isenção de ICMS**
 Valor anual de receita de subvenção: **10MM**
 Total de bens adquiridos com a subvenção: **15MM**
 Conclusão da implantação/expansão: **2026**

	Aquisições Efetuadas	Valor	Tx Dep %
	Máquinas e Equipamentos	7,5MM	10% aa
	Edificações	4,5MM	5% aa
	Veículos	3MM	20% aa
	Total de aquisições	15 MM	

Aproveitamento de créditos fiscais de acordo com a Lei nº 14.789/2023:

	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030-32	Total
Receita de Subvenção	-	-	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00	30.000.000,00	70.000.000,00
IRPJ/CSLL	-	-	3.400.000,00	3.400.000,00	3.400.000,00	3.400.000,00	10.200.000,00	23.800.000,00
PIS/COFINS	-	-	925.000,00	925.000,00	925.000,00	925.000,00	2.775.000,00	6.475.000,00
Total tributação	-	-	4.325.000,00	4.325.000,00	4.325.000,00	4.325.000,00	12.975.000,00	30.275.000,00
(-) Despesas de Depreciação								
(-) Máquinas e Eeqps	-	-	750.000,00	750.000,00	750.000,00	750.000,00	2.250.000,00	5.250.000,00
(-) Edificações	-	-	225.000,00	225.000,00	225.000,00	225.000,00	675.000,00	1.575.000,00
(-) Veículos	-	-	600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00	3.000.000,00
Crédito fiscal	-	-	393.750,00	393.750,00	393.750,00	393.750,00	881.250,00	2.456.250,00

Resumo da nova forma de tributação com grave aumento da carga tributária:

Receita de Subvenção	70 MM
Tributação – 2026-2032 (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS)	(30.275 MM)
Crédito Subvenção	2.456 MM
Efeito fiscal	(27.818 MM)

Nesse exemplo ilustrativo, plenamente conectado à realidade do dia a dia empresarial, o contribuinte seria tributado em R\$ 30 milhões, em função do recebimento das subvenções, enquanto receberia crédito fiscal de apenas R\$ 2,4 milhões, caso se enquadre nas novas condições legais, o que demonstra a relevância do debate acerca do respeito da tributação em comento ao princípio do não confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade.

3. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 3²⁴, define tributo como obrigação não originária de ato ilícito que tenha sido instituída por lei e cobrada pela administração.

Nesse contexto, ensinava Aliomar Baleeiro:

“O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antigüidade até hoje, excluem qualquer dúvida.” (BALEIRO, 1981)

A estrutura tributária brasileira é dividida entre cinco espécies tributárias, cada uma com os requisitos constitucionais próprios que regem sua instituição. Nesse sentido, a teoria quinquipartite classifica os tributos em cinco categorias diferentes, sendo elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Assim, leciona Leandro Paulsen:

“São cinco as espécies tributárias estabelecidas pela Constituição: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e a contribuição especial.

(...)

Pode-se afirmar com certeza, atualmente, que as contribuições e os empréstimos compulsórios constituem espécies tributárias autônomas, não configurando simples impostos com destinação ou impostos restituíveis como impropriamente se chegou a referir anteriormente à CF/88. Aliás, impostos nem admitem destinação específica (art. 167, IV, da CF), não sendo também passíveis de restituição.” (PAULSEN, 2022)

²⁴ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

Ressalva-se, entretanto, o entendimento da corrente minoritária Tripartite, apoiada pelo professor Sacha Calmon:

“Entretanto, em que pesem os relevantes fundamentos das posições traçadas alhures, bem como os notáveis juristas que os defendem, permanecemos filiados, juntamente com Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carrazza, à Teoria Tricotômica, Tripartida ou Tripartite. Dessa forma, enxergamos como modalidades de tributos tão só os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, 8 em concordância com o disposto no art. 145 da Lei Maior e no art. 5º do Código Tributário Nacional. Isso não significa, em absoluto, que neguemos a natureza tributária das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios; ocorre apenas que essas cobranças se subsumem a uma daquelas outras espécies, mesmo possuindo algumas peculiaridades.” (CALMON, 2020)

Os impostos representam a principal fonte de receita do Estado, sendo compulsórios e não vinculados a uma contraprestação direta por parte do poder público. Eles incidem sobre a renda, o patrimônio, o consumo e outros setores da economia.

Em breve síntese, Leandro Paulsen conceitua os impostos como “tributos que incidem, necessariamente, sobre revelações de riqueza do contribuinte.” (PAULSEN, 2022)

Eterno Geraldo Ataliba entendia essa espécie tributária da seguinte maneira:

“o imposto como tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja hipótese de incidência consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte”. (ATALIBA, 1999)

Por outro lado, Eduardo Sabbag entende que “Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio” (SABBAG, 2017)

As taxas, por sua vez, são tributos vinculados a uma contraprestação estatal específica, em virtude de serviços públicos prestados ou postos à disposição do contribuinte.

O professor Leandro Paulsen conceitua as taxas como:

“tributo que atribua o custeio de tais atividades específicas e divisíveis às pessoas às quais dizem respeito, conforme o custo individual do serviço que lhes foi prestado ou fiscalização a que foram submetidas, com inspiração na ideia de justiça comutativa.”. (PAULSEN, 2022)

Ato contínuo, Eduardo Sabbag define como *“um tributo imediatamente vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública, e não à ação do particular.” (SABBAG, 2017)*

Por outro lado, contribuições de melhoria são tributos cobrados em razão de obras públicas que valorizam imóveis situados nas suas respectivas áreas de influência. São devidas pelos proprietários de imóveis beneficiados pela valorização decorrente da obra pública.

Sobre essa espécie, Geraldo Ataliba há muito lecionou que:

“A Contribuição de melhoria é o instrumento jurídico pelo qual se transfere aos cofres públicos a valorização imobiliária, causada por obras públicas, cuja expressão financeira (da valorização) é atribuída pela ordem jurídica ao Estado. É que a Constituição atribui tais valorizações (total ou parcialmente, conforme a lei, segundo critérios político-financeiros) à pessoa pública que empreende tais obras.” (ATALIBA, 1999).

Ricardo Lobo Torres entende as contribuições de melhoria da seguinte forma:

“A contribuição é um tertium genus de tributo, que se situa a meio passo entre o imposto e a taxa. Aproxima-se do imposto porque os respectivos fatos geradores aperfeiçoam-se tão logo ocorra a situação descrita em lei, independentemente de qualquer manifestação de vontade do contribuinte; mas dele se estrema porque o imposto não é

contraprestacional nem se subordina ao princípio do custo/benefício, mas ao da capacidade contributiva. Assemelha à taxa porque ambas são remuneratórias de serviço público, refletem uma divisibilidade da vantagem do contribuinte e se subordinam aos princípios do custo/benefício; dela se afasta, todavia, porquê a taxa remunera a prestação de serviço público específico e divisível, enquanto a contribuição corresponde a atividade indivisível da Administração. A contribuição é sempre especial, por ser forma contributiva que se não confunde com imposto nem com a taxa (...).” (TORRES, 2001)

Além disso, certas contribuições especificamente delineadas na Constituição são classificadas em diferentes categorias, como a contribuição para iluminação pública, contribuições ligadas a interesses de grupos profissionais ou econômicos, contribuições que intervêm na esfera econômica e contribuições sociais.

Especificamente as contribuições sociais podem, ainda, ser subdivididas em contribuições sociais gerais, que sustentam áreas como educação básica, programas de alimentação e saúde, e o seguro-desemprego; contribuições típicas, que abrangem a seguridade social conforme delineado no artigo 194 da Constituição de 1988²⁵, incluindo saúde, previdência e assistência social; e contribuições sociais residuais, permitidas pela Constituição no artigo 195, parágrafo 4º²⁶, que autoriza a criação de outras fontes para manter ou ampliar a seguridade social.

Nesse contexto, Heleno Torres ensina que:

“a contribuição social se subsume no conceito genérico de contribuições especiais. É a contraprestação devida pela assistência prestada pelo Estado a determinado grupo da sociedade, de que

²⁵ 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

²⁶ **Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

decorra benefício especial para o cidadão que dele participa.”
(TORRES, 2014)

Por fim, um tipo peculiar de tributo é o empréstimo compulsório, que se diferencia das demais espécies tributárias por sua natureza temporária, pela possibilidade de ser instituído apenas em situações de relevância e urgência para custear despesas extraordinárias, como guerras ou calamidades públicas, devendo ser restituído ao contribuinte após determinado período, com o término do que havia o motivado, com a devida atualização monetária.

A instituição do empréstimo compulsório está sujeita a requisitos constitucionais rígidos estabelecidos no artigo 148 da Constituição Federal²⁷. Dentre esses requisitos, destacam-se a necessidade de lei complementar para sua instituição, a ocorrência de guerra externa ou sua iminência, investimentos públicos de urgência e relevância, bem como a finalidade específica do empréstimo compulsório.

Muito bem conceitua tal espécie tributária o professor Hugo de Brito Machado:

“A natureza tributária do empréstimo compulsório é indiscutível, a ele se aplicando, até por força de disposição constitucional, as regras jurídicas da tributação (CF art. 21, § 2º, II). Como espécie de tributo, só o fato de ser restituível o distingue das demais espécies. Em tese, nada há que o caracterize como espécie autônoma. Mas como no Brasil não há outro tributo que seja restituível, achamos conveniente estudá-lo como espécie distinta das demais” (MACHADO, 1979)

Ocorre que, em razão as características da tributação impostas pela recente Lei Ordinária nº 14.789/2023, em que há a previsão do oferecimento de determinada quantia à tributação, com a possibilidade, futura, de eventual crédito fiscal, muito tem se debatido se tal

²⁷ “Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.”

espécie tributária não configuraria, em verdade, um empréstimo compulsório, sendo um dos prontos controvertidos da lei em comento que suscitou a judicialização da questão, ainda sem definição nos tribunais.

Isso porque, há um grande descompasso financeiro imposto pela lei, visto que os contribuintes terão que recolher aos cofres públicos, compulsoriamente, parcela referente ao montante relativo aos incentivos fiscais advindos das subvenções de investimento, que passarão a integrar a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS com somatório das alíquotas em cerca de 40,1%, enquanto os créditos eventuais gerados de subvenção chegariam a 25% se atendidas as restrições e condições impostas, passíveis de serem utilizados apenas posteriormente e conforme as despesas com depreciação, amortização ou exaustão.

Além disso, tal montante deverá ser pago em um primeiro momento, para só então, posteriormente, após nítido efeito caixa, se possível, serem utilizados conforme as despesas com depreciação, amortização ou exaustão.

No entanto, tal fundamento ainda não foi objeto de análise dos tribunais superiores, sendo fato, no entanto que, caso reste configurado que trata-se de um empréstimo compulsório, tal exação é, evidentemente, inconstitucional, dado que não foi instituído por Lei Complementar, quanto menos para atender à despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

4. RELAÇÃO OBRIGACIONAL JURÍDICO TRIBUTÁRIA.

No âmago do direito tributário reside um elo essencial: a relação obrigacional jurídico-tributária. Esta intrincada rede de vínculos delinea os direitos e deveres entre o Estado, como ente demandante, e o contribuinte, enquanto sujeito passivo da obrigação tributária. Para compreender plenamente sua complexidade, é crucial examinar seus elementos constitutivos.

Nesse contexto, leciona Hélio Silvio e Rodrigo de Moraes sobre a construção e aplicação da norma jurídica na relação obrigacional jurídico-tributária:

“Ao passo que a norma geral e abstrata define a previsão hipotética de comportamentos, a norma individual e concreta apresenta o fato realizado e impõe uma conduta a um indivíduo, ou grupo de indivíduos especificados. O que se verifica com a produção do lançamento tributário é a obtenção do estágio máximo de concretização do ordenamento jurídico e o aperfeiçoamento da norma jurídica que, finalmente, toca a realidade.” (CAMPOS; CHAVES, 2012)

No cerne desta relação estão os sujeitos envolvidos: o sujeito ativo, representado pelo Estado ou entidade tributante, credor da relação obrigacional, que exige o tributo, e o sujeito passivo, o contribuinte, devedor da relação obrigacional, responsável pelo pagamento. Ambos detêm prerrogativas e obrigações definidas pela legislação tributária.

O tributo, seja qual espécie for, constitui o objeto primordial da obrigação tributária. Sua exigibilidade decorre da materialização de uma hipótese tributária prevista em lei, como a posse, propriedade ou circulação de bens, ou a prestação de serviços, todos denominados fatos gerados.

Sobre isso, Geraldo Ataliba dispunha que:

“O conteúdo essencial de qualquer norma jurídica é o seu mandamento principal. O conteúdo das normas tributárias, essencialmente, é uma ordem ou comando, para que se entregue ao estado (ou pessoa por ele, em lei, designada) certa soma de dinheiro. Em outras palavras: a

norma que está no centro do direito tributário é aquela que contém o comando: “entregue dinheiro ao estado”. (ATALIBA, 1999)

O estabelecimento da relação obrigacional tributária é consagrado por um vínculo jurídico, regido pelas normas tributárias. Tal elo impõe obrigações ao contribuinte, como o dever de pagar o tributo devido, e concede ao Estado autoridade para exigir e fiscalizar o cumprimento dessas obrigações.

A causa da obrigação tributária reside na hipótese de incidência prevista em lei que desencadeia o dever de pagamento do tributo. Esta causa está intimamente ligada ao fato gerador, que representa o evento ou atividade efetivamente ocorrido que, conforme a legislação tributária, gera a obrigação tributária.

Mas não tão somente, a lei também há de dispor sobre a materialidade temporal e espacial da relação jurídica tributária, qual seja, onde e quando a ocorrência de determinada hipótese tributária configurará fato gerador da relação jurídico obrigacional tributária.

Quanto a isso, Geraldo Ataliba ensinava que *”A lei continente da h.i. tributária traz a indicação das circunstâncias de tempo, importantes para a configuração dos fatos imponíveis.”*

E, além da hipótese de incidência, dos sujeitos e dos aspectos materiais temporais e espaciais da relação jurídica tributária, a lei também há de prever o quanto se deve, definindo-se a base oponível e a alíquota aplicável.

Em resumo, para a constituição da relação jurídico tributária Geraldo Ataliba lecionava que eram necessários:

“Na hipótese tributária, a indicação do sujeito ativo e dos critérios para a determinação do sujeito passivo (aspecto pessoal); a indicação da materialidade ou consistência material do fato descrito (aspecto material); a qualificação das coordenadas de tempo (aspecto temporal) e de lugar (aspecto espacial) juridicamente relevantes e a fixação da perspectiva mensurável do aspecto material (base oponível) que deve ser considerada, no fato, pelo intérprete. Aplicada a alíquota – inserida

no mandamento – à base calculada, obtém-se, em cada caso, o quantum devido, objeto da obrigação, nascida do fato impositivo.”
(ATALIBA, 1999)

O crédito tributário, por sua vez, resultado do direito e dever do Estado de cobrar o tributo devido pelo contribuinte. Este crédito é formalizado por meio do lançamento tributário, ato administrativo que apura o montante devido e notifica o contribuinte para efetuar o pagamento.

Em síntese, a relação obrigacional jurídico-tributária é um intrincado tecido jurídico estabelecido entre o Estado e o contribuinte, impondo obrigações ao último e conferindo poderes ao primeiro para exigir e fiscalizar o cumprimento dessas obrigações. Seu arcabouço é composto por normas que definem os direitos e deveres das partes envolvidas, bem como os procedimentos para sua concretização e fiscalização.

4.1. DA INCIDÊNCIA DE IRPJ, CSLL, PIS E COFINS.

O IRPJ e a CSLL, previstos, respectivamente, nos arts. 153, II²⁸, e 195, I, “c”²⁹, da Constituição Federal, têm como hipótese de incidência a obtenção de “renda e proventos de qualquer natureza” e a apuração de “lucro”.

O art. 43 do CTN³⁰ estabelece os critérios da regra matriz de incidência do IRPJ, sendo que o Código Tributário Nacional adotou o conceito de renda como a ocorrência de acréscimo patrimonial, de forma que, em não havendo este, não há renda.

²⁸ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
III - renda e proventos de qualquer natureza;”

²⁹ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
c) o lucro;”

³⁰ “**Art. 43.** O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.” CTN.

A CSLL, por sua vez, instituída pela Lei nº 7.689/88, tem como aspecto material o lucro das pessoas jurídicas, sendo sua base de cálculo o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, em relação a determinado período base, nos termos do art. 2º da referida Lei Federal³¹.

Já o art. 57 da Lei nº 8.981/95³² dispõe que a apuração da CSLL seguirá a mesma disciplina de apuração do IRPJ.

As rendas e proventos de qualquer natureza devem ser compreendidos como resultados positivos decorrentes da subtração entre os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte e as deduções e abatimentos permitidos. Assim, “em suma, renda tributável é sempre renda líquida ou lucro (...)”. (CARRAZZA, 2006)

Tanto é que, em comentário às hipóteses de incidência do IRPJ e da CSLL, Heleno Taveira Torres pontua que “o critério material da hipótese de incidência da norma de tributação da ‘renda’ constituirá na aquisição de aumento patrimonial, verificável pela variação de entradas e saídas num dado período de tempo”. (TORRES, 2013)

Ato contínuo, de acordo com os artigos 1º das Leis nos 10.637/02³³ e 10.833/03³⁴, a base de cálculo do PIS e da COFINS é a “receita bruta da pessoa jurídica” que foi definida como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica”.

O conceito de faturamento configura aquilo que eventual sociedade empresária tenha obtido em razão da sua operação mercantil. Qual seja, representa a entrada de valores decorrentes do serviço que presta ou mercadoria que vende.

³¹ “Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.” Lei nº 7.689/88.

³² “Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.” Lei nº 8.981/95.

³³ Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

³⁴ Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Nesse sentido, importa destacar a diferença entre receita e renda, conforme bem ponderado por Gisele Lemke:

“Renda, no conceito do CTN e na interpretação da doutrina jurídica, corresponde a acréscimos patrimoniais. É o resultado das receitas menos as despesas. Receita é elemento positivo de acréscimo patrimonial. Para seu cálculo não se levam em conta as despesas. Todavia, não se podem considerar como receitas valores que integram no caixa da empresa, mas que em momento algum poderão contribuir para crescer o patrimônio.” (LEMKE, 2000)

Portanto, conclui-se que o IRPJ e a CSLL incidem sobre o acréscimo patrimonial, enquanto o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento, sendo esse representado pelo total das entrada de valores decorrentes do serviços que presta ou mercadorias que vende determinada sociedade empresária.

Isso se faz importante diante do cenário trazido pela Lei Ordinária nº 14.789/2023 que impôs aos contribuintes o oferecimento das subvenções de investimentos à tributação pelo PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

Isso porque, como visto, tem sido muito questionado pelos contribuintes o enquadramento de tais verbas como lucro ou receita passível de inclusão na base de cálculo das exações.

Sobre o tema, o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 208.526/RS, de relatoria do Min. Marco Aurélio, em 20.11.13, consolidou entendimento acerca do conceito de renda no sentido de que nem todo ingresso representa receita.

“Parece-me indiscutível, portanto, que os sentidos lícitamente atribuíveis à expressão “renda” são limitados, não podendo transpor aquilo que se denomina o “conteúdo semântico mínimo”, cuja ideia norteou, aliás, o julgamento do RE 346.084-PR, a respeito da ampliação da base de cálculo da COFINS mediante manipulação do conceito de faturamento.

É claro que à construção da noção jurídica completa de renda não basta a previsão geral da Constituição, a qual supõe a existência de normas inferiores

que se aproximem, em grau crescente de concreção, dos fatos jurídicos tributários. O essencial é notar que a Constituição traz demarcação rígida dos contornos do tributo. E é essencial, porque, se exorbitar dos contornos estabelecidos pela competência, ou incidir nas proibições veiculadas por normas constitucionais de limitação ao poder de tributar, a regra será inconstitucional.”

E, também, quando do julgamento da tese do século em que se analisava a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS, restou definido, no corpo do voto do MM. relator, o seguinte:

“Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.”

Recentemente, ao julgar o tema 504 da Repercussão Geral, o STF definiu a seguinte tese:

“Os créditos presumidos de IPI, instituídos pela Lei nº 9.363/1996, não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, sob a sistemática de apuração cumulativa (Lei nº 9.718/1998), pois não se amoldam ao conceito constitucional de faturamento.”

Nesse sentido, o Eg. STJ entendeu que, em sintonia com o Eg. STF, que o valor referente ao crédito presumido de ICMS não pode ser caracterizado como renda ou lucro da empresa, o que se estende à inexigibilidade, também, do PIS e da COFINS.

“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.”

Assim, restou reconhecido que os créditos presumidos seriam benefícios “positivos”, enquanto as demais modalidades seriam benefícios “negativos”.

Os créditos presumidos seriam vantagens “positivas”, significando que, na contabilidade da empresa, são representados pelo reconhecimento de um ativo fiscal e, em contrapartida, pelo registro de uma entrada de receita. O efeito positivo dessa entrada de receita no resultado seria, então, neutralizado por meio de uma exclusão feita diretamente na escrituração fiscal.

Por outro lado, uma isenção de ICMS, por exemplo, seria um benefício “negativo”. Em uma transação isenta, o incentivo impediria o surgimento da obrigação em si; o beneficiário simplesmente deixaria de registrar o débito fiscal do qual está isento, não haveria receita a reconhecer e, portanto, nada a excluir na apuração do lucro real.

Inclusive, o que se verifica é que o entendimento do STJ é pacífico nas duas turmas que julgam direito tributário no sentido de que os créditos presumidos não configuram faturamento e, por isso, não integram a base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ E CSLL:

“Os valores provenientes do crédito presumido de ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e a COFINS. (AgInt no REsp 1969318/CE, p. 19/05/22) – 1ª Turma.

“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. ” (AgInt no AREsp 1958353 / SC, p. 15/06/22) – 2ª Turma.

Além disso, no parecer do Ministério Público Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 835.818, Tema 843 da Repercussão Geral, em que se analisava a

possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, restou entendido que:

“Os créditos presumidos de ICMS, estabelecidos por legislação local, consistem em benefícios fiscais concedidos por alguns estados a determinados contribuintes. Embora ingressem como se receita fossem, nada mais são esses valores do que alívio de custos de produção concedido pelo Estado.

Desse modo, tais créditos não constituem expressão de riqueza sobre a qual devam incidir tributos, pois seu ingresso no caixa do contribuinte não promove efetivo acréscimo à sua esfera patrimonial. Seriam não receitas, mas meras entradas, cifras incapazes de refletir a capacidade contribuinte (...)”

Verifica-se que a jurisprudência das cortes superiores, tanto do Eg. STJ quanto do Eg. STF, firmaram-se no sentido de que, para fins de incidência do PIS e da COFINS, receita é todo ingresso financeiro, novo e positivo, que se incorpora com definitividade no patrimônio da pessoa jurídica, não alcançando os meros ingressos de valores que apenas transitam pela sua contabilidade e que são repassados a terceiros, tal como o ICMS.

E, a Constituição Federal utiliza o conceito de faturamento do Direito Privado como delimitador da competência tributária da União, sem possibilidade de a lei tributária alterá-lo para, descaracterizando o conceito, incluir as renúncias dos estados membros, sob pena de ofensa direta à Constituição Federal.

Isso porque, conforme disposição do art. 110 do CTN³⁵, delimita o alcance da competência tributária o conceito estabelecido tecnicamente pelo Direito Privado de que o faturamento representa o somatório dos valores faturados na venda ou na prestação de serviços, em um determinado período de tempo, tal como decidido pelo Tribunal Pleno do

³⁵ **Art. 110.** A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Colendo STF³⁶, em que se reconheceu a inconstitucionalidade da ampliação do conceito de faturamento pela Lei nº 9.718/98.

Portanto, os contribuintes argumentam que a única forma de eventualmente se tributar as subvenções pelas multicitadas contribuições seria alterando completamente os conceitos de receita e faturamento, o que, como visto, é vedado pelos arts. 109 e 110, do Código Tributário Nacional³⁷.

Nesse sentido, os créditos presumidos, ainda que conceituado como benefícios fiscais positivos, não se traduziriam como receita ou faturamento do contribuinte, eis que verdadeira renúncia estatal, nos termos do art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal³⁸.

E, por ser uma renúncia de receita por parte do Estado, não se inseririam no conceito de receita ou faturamento, tampouco revelariam riqueza do contribuinte, o que os excluiriam do campo de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Isso porque, tratar-se-iam, efetivamente, de uma renúncia fiscal, uma redução de determinado valor que seria pago a título de imposto o que não configuraria entrada de receita, muito menos acréscimo patrimonial.

Corroborando com essa linha de entendimento, o Pronunciamento nº 7, do Comitê de Pronunciamentos, reconhece que:

³⁶ ³⁶ Recursos Extraordinários nºs 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG

³⁷ **Art. 109.** *Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.*

Art. 110. *A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

³⁸ “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (...)”

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

“12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.”

Nesse contexto, questiona-se que não haveria qualquer acréscimo patrimonial ao contribuinte, o qual, simplesmente, deixou de desembolsar parte de seu patrimônio que já lhe pertencia. E, por isso, a tentativa da Lei em comento de tributar os crédito presumido de ICMS equivaleria à tributar imposto que, por opção do ente federado, não se fez exigível, sob a descaracterização de que configuraria faturamento.

Portanto, os contribuintes pleiteiam que o conceito de faturamento deve ser mantido como tecnicamente estabelecido pelo Direito Privado (art. 110, do CTN), uma vez que representa a somatória dos valores faturados na venda ou na prestação de serviços, como visto doutrinariamente e amparado na jurisprudência dos tribunais superiores.

Assim, sendo o faturamento tributável pelo PIS e pela COFINS e o acréscimo patrimonial tributável pelo IRPJ e CSLL composto, respectivamente, da receita e do lucro auferido com a venda de mercadorias ou da prestação de serviços, não se incluiria as subvenções recebidas dos estados.

Logo, atendo-se ao adequado conceito de receita e faturamento, como aquele ingresso que gera riqueza nova ao patrimônio do contribuinte, lhe agregando ao patrimônio, questiona-se, com base na jurisprudência consolidada dos tribunais superiores, se os valores recebidos a título de subvenções de investimento de ICMS, em especial os créditos presumidos, poderiam ser oferecidos à tributação pelo PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, ou se tal feito, como imposto pela Lei Ordinária 14.789/2023, ofenderia aos arts. 153, II³⁹, e 195, I, “c”⁴⁰, da CF.

³⁹ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;”

⁴⁰ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

5. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS CONFORME DISPOSTO NA LEI Nº 14.789/2023.

No que diz respeito à recente a Lei nº 14.789/2023, apesar de ainda não ter sido objeto de análise pelas cortes superiores, já há decisões liminares afastando a exigibilidade da tributação, o que demonstra a relevância do debate e a probabilidade da ilegalidade e inconstitucionalidade da lei.

A exemplo, algumas das liminares já deferidas, conforme a decisão proferida no julgamento do Mandado de segurança nº 5132861-84.2023.4.02.5101, no dia 21.02.2024, pela da 6ª Vara Federal do Rio de Janeiro:

*“Diferentemente de outros benefícios fiscais (Tema 1.182), em se tratando de crédito presumido de ICMS, em que pese a a alteração legislativa, entendo que a situação do impetrante deve seguir inalterada, pois à época do julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR, o STJ entendeu que os requisitos legais então estabelecidos para que não fosse computado no lucro real e, portanto, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não deviam ser aplicados para este tipo específico de benefício fiscal. Isto porque, ao excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob o fundamento de violação do Pacto Federativo, tornou-se irrelevante a discussão a respeito do benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão. (...) Ante o exposto, **CONCEDO A SEGURANÇA** para reconhecer o direito da impetrante de não incluir o crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, por conseguinte, o direito de obter a compensação pelos valores indevidamente recolhidos, conforme fundamentação.”*

Esse entendimento é corroborado pelas duas turmas de direito tributário do Tribunal Regional da 2ª Região que reconhecem o atendimento aos requisitos necessários à concessão

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
c) o lucro;”

das medidas liminares para afastar a tributação dos créditos presumidos de ICMS pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, conforme abaixo:

“Portanto, não mais tendo previsão em lei, não se permite afastar, ao menos em juízo de cognição sumária, os demais benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Por outro lado, quanto ao benefício de crédito presumido de ICMS, entendo possível afastar a exação, nos moldes do que decidido no EREsp 1.517.492/PR. Do exposto, DEFIRO PARCIALMENTE a tutela de urgência, nos termos do art. 1.019, I, do CPC, para garantir à agravante o direito de excluir tão somente os incentivos fiscais de crédito presumido de ICMS, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário correspondente à parcela excluída, nos termos do art. 151, V, do CTN.” (Agravo de Instrumento nº 5005669-14.2024.4.02.0000, julgado no dia 30 de abril de 2024, 4ª Turma.)

“Desta forma, no que tange a exclusão do incentivo fiscal relativo ao crédito presumido de ICMS da base das contribuições, vislumbro o periculum in mora, visto que a tributação nos moldes da Lei 14.789/2023 (exigência de tributos tendo como base de cálculo benefício fiscal auferido) certamente acarretará prejuízos à atividade econômica da agravante, sendo certo, ainda, que a concessão da liminar não importa na irreversibilidade da medida, visto que poderá o Fisco prosseguir com a cobrança dos valores não recolhidos caso seja negada a segurança na origem. Do exposto, DEFIRO PARCIALMENTE a tutela de urgência, nos termos do art. 1.019, I, do CPC/2015, para garantir à agravante o direito de excluir tão somente os incentivos fiscais de crédito presumido de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, e declarar suspensa a exigibilidade do crédito tributário correspondente à parcela excluída, nos termos do art. 151, V, do CTN.” (Agravo de Instrumento nº 5005241-32.2024.4.02.0000, julgado no dia 26 de abril de 2024, 3ª Turma.)

Ato contínuo, na Justiça Federal de Minas Gerais, a 1ª Vara Federal com JEF Adjunto de Sete Lagoas proferiu a seguinte decisão quando da análise do Mandado de segurança nº 6000273-38.2024.4.06.3812/MG:

*“Com efeito, se o fundamento em baila nos coloca no campo da não incidência tributária, carece razão à Fazenda Nacional ao instituir crédito ou qualquer outra desoneração de IRPJ e CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS, eis que não havendo competência tributária, limitada que foi pelo pacto federativo, não há tributo e sem tributo não há favor fiscal. (...) Assim, resta configurado o fumes boni iuris. O periculum in mora reside na iminente exigência fiscal do IRPJ e da CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS concedidos à impetrante, os quais, ainda que concedido o favor fiscal previsto no restritivo art. 6º da Lei n. 14.789/2023, restará deveras mitigado, impactando sobremaneira o equilíbrio financeiro da empresa e colocando em risco o próprio escopo do incentivo estadual. Pelo exposto, **DEFIRO** o pedido de medida liminar para autorizar a impetrante a excluir os valores dos benefícios fiscais da espécie crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL...”*

O mesmo racional foi utilizado pela Justiça Federal do Estado de São Paulo, especificamente pela 13ª Vara Cível Federal ao julgar o Mandado de Segurança nº 5012462-09.2023.4.03.6100:

*“Pelos razões acima, **DEFIRO** A MEDIDA LIMINAR para reconhecer a inexigibilidade da tributação do IRPJ e da CSLL com a inclusão no resultado dos valores decorrentes dos incentivos fiscais e financeiros de ICMS (como, por exemplo, isenções, diferimentos, créditos presumidos, outorgados, reduções de base de cálculo, entre outros)...”*

Pelo exposto, ainda aguarda-se definição da controvérsia perante os tribunais pátrios, embora haja indicativos pela inconstitucionalidade e ilegalidade do regime de tributação imposto pela Lei Ordinária nº 14.789/2023 já reconhecido em decisões liminares.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.

As alterações na tributação de subvenções de investimento trazidas pela Lei Ordinária nº 14.789/2023 guardam grande correlação com a discussão acerca do federalismo fiscal cooperativo.

Isso porque, fere a autonomia dos entes, em especial, a competência tributária legislativa de dispor da forma que entender melhor sobre os tributos que lhe são constitucionalmente atribuídos, ao se verificar a interferência da União aos benefícios fiscais instituídos pelos demais entes federativos.

Além disso, controverte a aplicação de diversos princípios constitucionais tributários em razão da gravidade da exação imposta de forma repentina aos contribuintes, com notório efeito caixa, com posterior contrapartida, em crédito fiscal de valor reduzido em relação ao pago, em especial a vedação ao confisco, a proporcionalidade e a razoabilidade.

Ato contínuo, certos benefícios fiscais de ICMS foram concedidos por prazo certo e mediante o cumprimento de diversas exigências, o que impede que sejam revogados ou reduzidos, ante a boa-fé e a confiança legítima dos contribuintes, conforme art. 178 do CTN, Súmula 544/STF.

Ademais, por impor severa tributação, tendo como contrapartida a devolução parcial após determinado período, pode configurar classificado como empréstimo compulsório, o que revelaria a inconstitucionalidade da exação, ante o não atendimento às exigências legais de sua instauração.

Por fim, desconsidera as hipóteses de incidência do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL ao exigir que determinado valor que seria pago a título de imposto e, não o foi por renúncia fiscal espontânea de determinado ente federativo, seja considerado, para fins de ocorrência de fato gerador das exações, como receita ou acréscimos patrimoniais.

Nesse contexto, sendo relevante a busca pela tutela jurisdicional para afastas as exigências trazidas pela Lei Ordinária nº 14.789/2023, resta aguardar a definição da discussão perante os tribunais pátrios, sendo, como visto, fundamentados os pontos

controvertidos suscitados pelos contribuintes e entes federativos, bem como favorável a esses o histórico jurisprudencial e as recentes decisões liminares proferidas pelos tribunais, entendimento que corrobora o autor desse trabalho.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

LOCKE, J. **Dois Tratados Sobre o Governo**. São Paulo: Martins Fontes, 2001. (Coleção Clássicos)

MARMELSTEIN, George. Curso de direitos fundamentais. São Paulo: Atlas, 2008. p.50.

DOMINGUES, José Marcos. Federalismo fiscal brasileiro. *NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, Fortaleza, v.26, 2007, p.137-143.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. *Receitas originárias e derivas*.

Ávila, H. (2011). Proporcionalidade e Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, (25), 83–103.

Á VILA, Humberto. Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios jurídicos, Ed. Malheiros, São Paulo, 2003

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; MESSIAS, Lorreine Silva; LONGO, Larissa Luzia. Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2019 – ano referência 2018. Núcleo de Tributação. São Paulo: Insper, 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf. Acesso em: 17 set. 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume II. Valores e Princípios constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2005, p. 66.

MACHADO, Hugo de Brito. Contribuição de melhoria. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 9, n. 50, mar. 2011. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/37174>>. Acesso em: 4 maio. 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 364.

TORRES, Heleno. Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 517.

BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças, 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 116.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, pág. 21-22.

CARRAZZA, R. A. Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos). 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 39.

TORRES, Heleno Taveira. Comentários ao art. 153, III. In: CANOTILHO, J J Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 1.686.

CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; CHAVES, Rodrigo de Moraes Pinheiro. A relação obrigacional tributária: construção e aplicação da norma jurídica. *Revista Jurídica da Presidência*. Brasília, v. 14, n. 102, fev./mai. 2012, p. 213-231.

LEMKE, Gisele. Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000, p. 89.

Carneiro, Daniel Dix, and Bruno Nogueira Rebouças. "O CONCEITO DE RECEITA BRUTA E O REGIME JURÍDICO DAS BONIFICAÇÕES COMERCIAIS: ASPECTOS CONTÁBEIS E FISCAIS PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES TRIBUTÁRIAS SOBRE O FATURAMENTO (PIS/COFINS)." *Revista de Direito Contábil Fiscal* 2.4 (2020): 27-52.

¹ Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. – Pronunciamento técnico CPC 07 (R1) Disponível em: www.cpc.org.br.

Direito tributário: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência / Leandro Paulsen. Imprensa: Porto Alegre, Livr. do **Advogado**, 2014.

TORRES, Heleno. *Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

Naves, Amanda Isaias. "Subvenções para investimento: tratamento fiscal após a edição da lei 12.973/2014." *Revista Direito Tributário Atual* 36 (2016): 11-26.

Souza, Tamiris Abreu De. "Incentivos fiscais de ICMS para as indústrias do segmento têxtil no estado de Santa Catarina: reflexos na base de cálculo do IRPJ E CSLL."

José Souto Maior. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 6, p. 69-73, mar. 1996. p. 71.

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

COELHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira; LOBATO, Valter de Souza. "Subvenções para investimentos à luz das leis 11.638/2007 e 11.941/2009", p. 10. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Subvencao-para-investimentos-a-luz-das-leis-11638-e-11941.pdf>>. Acesso em 08/06/2024

DE JESUS, Isabela Bonfá; JACOB, Camila Mosna Tomazella. A evolução dos efeitos do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, p. 158-191, 2021.