FGV DIREITO SP

MESTRADO PROFISSIONAL

A natureza jurídica, contábil e econômica do crédito presumido de ICMS e a análise da validade de sua tributação pelo IRPJ e CSLL

Disraeli Costa Dias

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Indicação de orientador: Professor Doutor Edison Carlos Fernandes

Versão de 31.01.2025

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

A tributação do crédito presumido de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL é uma questão complexa e, atualmente, uma das mais controvertidas no campo do Direito Tributário brasileiro. O tema envolve não apenas a interpretação da legislação federal e estadual, mas também discussões sobre a autonomia dos entes federados, a natureza dos incentivos fiscais e a correta classificação contábil e econômica desse benefício.

A controvérsia decorre do fato de que os Estados têm ampla competência para conceder incentivos fiscais de ICMS, o que inclui a modalidade de crédito presumido, sendo que em muitos dos casos esse benefício é concedido como forma de atrair investimentos e estimular o desenvolvimento econômico regional. No entanto, quando as empresas usufruem desses créditos presumidos, surge a questão sobre a incidência do IRPJ e da CSLL, tributos de competência da União.

Historicamente, a Fazenda Nacional sempre defendeu que os valores correspondentes aos créditos presumidos de ICMS configuram receita tributável, pois representariam um acréscimo patrimonial passível de incidência do IRPJ e da CSLL, somente podendo ser excluído da base de cálculo destes tributos se houver essa previsão em lei e atendido os requisitos legais existentes. Por outro lado, os contribuintes argumentam que essa tributação é ilegítima, pois representaria uma forma indireta de a União tributar um benefício fiscal concedido pelos Estados, afetando a autonomia dos entes federados e violando o pacto federativo, além de outros argumentos como a discussão se esse benefício poderia ser ou não considerado renda.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) teve um papel central no desenvolvimento dessa discussão. No EREsp 1.517.492/PR, o STJ entendeu que a tributação do crédito presumido pelo IRPJ e CSLL configuraria uma violação ao pacto federativo, em razão do entendimento de que estaria sendo indiretamente tributada uma efetiva renúncia fiscal realizada pelo ente estadual. Posteriormente, com base no mesmo fundamento utilizado no ERESP 1.517.492/PR, as controvérsias judiciais se estenderam para discutir a validade da tributação pelo IRPJ/CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, também chamados de benefícios desonerativos, resultando no julgamento do Tema 1.182 de Recursos Repetitivos pelo STJ. Nesse julgamento, o STJ aprofundou a questão ao diferenciar estes benefícios, que apresentam efeito de recuperação na cadeia da não-cumulatividade, do crédito presumido de ICMS em que há uma renúncia fiscal efetiva. Assim, o tribunal consolidou a possibilidade de tributação dos benefícios desonerativos, se não atendidos os requisitos legais para a exclusão da base de cálculo previstos na Lei 12.973/2014.

Vale mencionar que também há controvérsia em relação à validade da tributação do crédito presumido de ICMS pelo PIS e pela COFINS, discussão que foi afetada e é objeto do Tema 843 de Repercussão Geral pelo STF, ainda não julgado.

Diante da elevada litigiosidade e da consequente erosão das bases fiscais da União, foi editada a Medida Provisória 1.185/2023, posteriormente convertida na Lei 14.789/2023, com eficácia a partir de 1º de janeiro de 2024. Esta lei substituiu integralmente a sistemática anterior, alterando todo o arcabouço normativo que conferia tratamento tributário às subvenções governamentais, incluindo o crédito presumido de ICMS. Os dispositivos legais que permitiam a exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo do IRPJ/CSLL e do PIS/COFINS foram revogados. Em substituição à possibilidade de exclusão, as empresas tributadas pelo lucro real que recebem subvenção governamental para implantar ou expandir empreendimento econômico podem agora apurar crédito fiscal de subvenção para investimento.

O tema ganhou novos contornos após essa mudança legislativa e novos questionamentos surgiram, inclusive foram propostas duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs 7551 e 7604) no Supremo Tribunal Federal (STF), ampliando a incerteza jurídica sobre a validade da nova legislação.

Nesse contexto, em especial diante do entendimento do STJ no Tema 1182 em relação aos benefícios desonerativos e manutenção do entendimento proferido no EREsp 1.517.492/PR, as controvérsias estão centralizadas na impossibilidade de tributação do crédito presumido de ICMS, sob o argumento de violação do pacto federativo. Contudo, o que se tem notado é que esse fundamento tem sido enfatizado excessivamente e é utilizado de forma generalizada, muitas vezes

sem um aprofundamento na análise da natureza do crédito presumido e sua relação com a incidência dos tributos federais.

Demonstrando como as controvérsias estão se concentrando no crédito presumido, é digno de nota um movimento de migração que tem sido observado das demais modalidades de benefícios fiscais para o crédito presumido de ICMS[1], além da impropriedade da denominação como crédito presumido de alguns benefícios fiscais que não ostentam essa natureza, benefícios que têm sido informalmente intitulados como "falsos créditos presumidos"[2]. Essa movimentação reforça a necessidade de uma análise estruturada sobre a natureza do crédito presumido e seus elementos essenciais, pois evidencia um fenômeno de reclassificação estratégica de benefícios fiscais, o que pode gerar distorções na interpretação da tributação federal.

Diante desse cenário, a presente pesquisa busca responder à seguinte questão central: **"Qual é a natureza jurídica, contábil e econômica do crédito presumido de ICMS e quais são seus elementos essenciais? Como essas definições impactam a análise da validade de sua tributação pela União?"**

A pesquisa adotará um modelo exploratório-analítico com abordagem qualitativa, realizando uma revisão detalhada da legislação tributária, da jurisprudência e dos normativos contábeis, além da análise doutrinária sobre a caracterização dos créditos presumidos e suas repercussões na tributação federal.

O estudo se propõe a oferecer uma análise mais aprofundada e estrutural da questão, diferenciando-se das discussões superficiais que se limitam ao argumento da violação do pacto federativo. Ao invés de simplesmente reafirmar os precedentes do STJ, o trabalho buscará compreender a natureza do crédito presumido de ICMS e quais elementos fundamentais o caracterizam, quais fatores justificam ou afastam sua tributação pela União, permitindo a formulação de critérios técnicos mais precisos para orientar futuras interpretações judiciais e administrativas. Adicionalmente, o estudo da natureza do crédito presumido e seus elementos essenciais é relevante para a distinção entre créditos presumidos legítimos e os chamados "falsos créditos presumidos", explorando os impactos dessa diferença na tributação federal.

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

---

[1] Evidenciando esse movimento, vale conferir matéria do jornal Valor Econômico que cita alguns casos: https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2024/11/12/estados-trocam-incentivos-fiscais-de-icms-para-empresas-fugirem-de-tributacao-federal.ghtml#

[2] Sobre a relevância desse ponto, há litígios sobre a qualificação de alguns regimes especiais e, como exemplo, o TRF4 apreciou um processo concluindo que "Os créditos de ICMS, apurados de forma especial pela lei especial, não são 'créditos presumidos propriamente ditos'" (TRF4. 2ª Turma. APL 5023825-17.2021.4.04.7205/SC, Relator: Juiz Federal Marcel Citro de Azevedo. DE de 19/12/2023).

2.1 Contextualização Fática

- [Q1] O que é o crédito presumido de ICMS e quais são as principais controvérsias jurídicas relacionadas à sua tributação pelo IRPJ e CSLL?
    - [F1.1] Legislação tributária nacional (Lei Complementar 87/1996, Código Tributário Nacional, Lei 12.973/2014 e Lei 14.789/2023).
    - [F1.2] Jurisprudência do STJ e STF.
    - [F1.3] Pareceres normativos e atos administrativos da Receita Federal do Brasil (RFB) e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).
- [Q2] Como a controvérsia sobre a tributação do crédito presumido de ICMS pela União evoluiu ao longo dos últimos anos, considerando as mudanças legislativas e os entendimentos jurisprudenciais?
    - [F2.1] Jurisprudência do STJ (EREsp 1.517.492/PR e Tema 1.182).
    - [F2.2] Mudanças legislativas (Lei 12.973/2014, LC 160/2017 e Lei 14.789/2023).
    - [F2.3] Doutrina especializada sobre subvenções fiscais (subvenção para custeio e investimento).

2.2 Referencial Teórico-Normativo

- [Q3] Qual a natureza jurídica do crédito presumido de ICMS à luz da legislação vigente, da doutrina e dos precedentes judiciais do STJ e do STF?
    - [F3.1] Constituição Federal, Código Tributário Nacional, LC 87/1996 e legislações estaduais.
    - [F3.2] Doutrina tributária sobre incentivos fiscais.
    - [F3.3] Jurisprudência do STJ (EREsp 1.517.492/PR e Tema 1.182) e STF (Tema 69).
- [Q4] Qual a natureza contábil do crédito presumido de ICMS e como as normas contábeis brasileiras (CPC) e internacionais (IFRS) orientam sua classificação?
    - [F4.1] Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 07 e CPC 32).
    - [F4.2] Normas internacionais (IFRS 20 - Contabilização de Subvenções Governamentais).
    - [F4.3] Pareceres técnicos do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
- [Q5] Qual a natureza econômica do crédito presumido de ICMS sob a ótica dos conceitos de renda e acréscimo patrimonial na economia empresarial?
    - [F5.1] Estudos econômicos sobre incentivos fiscais e seus impactos financeiros nas empresas.
    - [F5.2] Doutrina econômica sobre tributação da renda e benefícios fiscais.

2.3 Abordagem Analítica

- [Q6] Quais são os elementos essenciais que caracterizam um legítimo crédito presumido de ICMS e como eles permitem diferenciá-lo de incentivos fiscais impropriamente classificados como tal?
    - [F6.1] Jurisprudência dos TRFs sobre "falsos créditos presumidos".
    - [F6.2] Doutrina tributária sobre incentivos fiscais e seus elementos essenciais.
    - [F6.3] Pareceres técnicos da Receita Federal sobre classificação de benefícios fiscais.
- [Q7] A partir da definição da natureza jurídica, contábil e econômica do crédito presumido de ICMS, quais elementos permitem concluir se a incidência do IRPJ e da CSLL é legítima ou juridicamente válida?
    - [F7.1] Decisões do STJ sobre tributação de incentivos fiscais.
    - [F7.2] Doutrina jurídica e contábil sobre tributação de subvenções.
    - [F7.3] Artigos especializados sobre tributação federal de créditos presumidos.
- [Q8] Os critérios de efetiva renúncia fiscal estadual (ERESP 1.517.492-PR) e efeito de recuperação (Tema 1182 – REsp 1945110), adotados pelo STJ em suas razões de decidir, são fundamentos adequados para justificar ou afastar a tributação do crédito presumido de ICMS pelo IRPJ e CSLL, especialmente sob a perspectiva da possível violação ao pacto federativo?
    - [F8.1] Análise crítica da jurisprudência do STJ.
    - [F8.2] Estudos sobre o pacto federativo e seus limites constitucionais.
    - [F8.3] Doutrina jurídica sobre tributação de incentivos fiscais e autonomia dos Estados.

2.4 Recomendações Finais

- [Q9] Quais critérios devem ser adotados para determinar a legitimidade ou invalidade da tributação do crédito presumido de ICMS pelo IRPJ e CSLL? De que forma a distinção entre créditos presumidos legítimos e incentivos fiscais impropriamente classificados como tal influencia essa análise?
    - [F9.1] Doutrina sobre tributação de incentivos fiscais.
    - [F9.2] Jurisprudência sobre a tributação de benefícios fiscais e que analisam a classificação dos benefícios como créditos presumidos legítimos.
    - [F9.3] Análises contábeis sobre tratamento fiscal de benefícios fiscais.

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

A relevância prática desta pesquisa está diretamente ligada à sua intervenção em um problema concreto e real, tratando-se de tema controverso que gerou e continua a gerar alta litigiosidade nos tribunais. A promulgação da Lei 14.789/2023 renova as discussões judiciais e apresenta novos contornos para o tema, que impacta diretamente na segurança jurídica das empresas, na arrecadação da União e na autonomia dos Estados na concessão de benefícios fiscais. Outro fator que amplia a relevância do tema é o movimento dos Estados para reclassificar incentivos fiscais como crédito presumido, buscando protegê-los da tributação federal. Essa reclassificação levanta questionamentos sobre a real natureza desses benefícios, pois, em muitos casos, o benefício nomeado como crédito presumido não atende às características essenciais dessa modalidade.

A pesquisa propõe um enfoque inovador ao não se limitar ao debate sobre violação do pacto federativo, mas sim adotar uma abordagem estrutural e integrada, analisando o crédito presumido de ICMS sob três perspectivas interdisciplinares: jurídica, contábil e econômica. Além disso, ao diferenciar créditos presumidos legítimos e falsos créditos presumidos, o estudo contribuirá para o desenvolvimento de critérios técnicos mais objetivos para a análise da tributação pelo IRPJ e CSLL, bem como, tem utilidade para discussões que envolvem repartição de receitas do Estado para Municípios.

O impacto da pesquisa será importante tanto para a jurisprudência, fornecendo parâmetros técnicos para decisões mais consistentes, quanto para a administração tributária, estabelecendo critérios mais claros para a fiscalização. Para as empresas, a pesquisa oferecerá subsídios para a adequada classificação dos incentivos fiscais, reduzindo riscos tributários e permitindo maior previsibilidade no planejamento fiscal. Além disso, o estudo contribuirá para o desenvolvimento da doutrina tributária, aprofundando a análise sobre a tributação de incentivos fiscais no Brasil. Dessa forma, a pesquisa busca agregar fundamentos ao debate acadêmico e jurisprudencial, fornecendo uma análise estruturada e técnica que permita maior segurança jurídica e previsibilidade na incidência de tributação sobre o crédito presumido de ICMS.

4. Familiaridade com objeto da pesquisa:

Eu tenho uma boa experiência prática e acadêmica no tema envolvendo subvenções fiscais e benefícios de ICMS. Atuei como consultor tributário na PwC (big four) realizando análises sobre a tributação de subvenções fiscais, na época era comum os trabalhos de análise da classificação do benefício fiscal como subvenção de custeio vs subvenção de investimento.

Na PGFN, venho atuando diretamente com as discussões jurídicas sobre os créditos presumidos de ICMS, incluindo a elaboração de estratégias de defesa da Fazenda Nacional e elaboração do parecer jurídico do projeto de lei que resultou na promulgação da Lei 14.789/2023.

Atuei proativamente na criação de peças jurídicas e tenho participado de debates estratégicos sobre o tema no âmbito da Coordenação de Estratégias Judicias (CAEJ), na qual estou exercendo a função de Coordenador Substituto. Atualmente, também sou gestor do Projeto Especialistas – subvenções fiscais, que tem por objetivo analisar todos os temas em litígio envolvendo subvenções fiscais e elaborar as estratégias de defesas.

5. Bibliografia preliminar

BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini. Incentivos fiscais de ICMS e subvenções para investimentos: tratamento fiscal após a edição da Lei Complementar n. 160/2017. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 41, 2019.

BIFANO, Elidie Palma. BIFANO, Marcello Palma. As subvenções Fiscais e seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. In: Ives Gandra da Silva Martins; Marcelo Magalhães Peixoto (org). *Subvenções Fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis*. São Paulo: MP Editora, 2023, n.2

BORGES, José Souto Maior. Subvenção Financeira, Isenção e Deduções Tributárias. In: Revista de Direito Público, vols. 41 e 42, São Paulo, Jan.-Jun. de 1977.

CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). CPC 32 – Tributos sobre o Lucro.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI). Impactos da Tributação sobre Benefícios Fiscais na Competitividade Empresarial. Brasília, 2022.

FERNANDES, Edison Carlos. Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL: De acordo com a Lei nº 12.973, de 2014. 1ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2015.

FERNANDES, Edison Carlos. Tratamento tributário da subvenção governamental. In: Fernando Facury Scaff; Sérgio André Rocha; Gustavo Lanna Murici (org.). Interseções entre o direito financeiro e o direito tributário. São Paulo: D'Plácido, 2021. v. 1.

FERNANDES, Edison Carlos. Subvenção e seu tratamento tributário: comentários tributários ao Pronunciamento Técnico CPC 07. Revista de Direito Contábil Fiscal, São Paulo, v. 4, n. 7, jan./jun. 2022.

GODOI, Roberto Quiroga Mosquera. ICMS e seus Benefícios Fiscais: Tributação Federal e Segurança Jurídica. São Paulo: Thomson Reuters, 2020.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS). IFRS 20 – Contabilização de Subvenções Governamentais.

LUNA, André. Benefício fiscal: teoria normativa e a prática das concessões de ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2023.

MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. SANTOS, Ariovaldo dos. IUDÍCIBUS, Sérgio de. Manual de contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades (de acordo com as normas internacionais e do CPC). 2ª Ed. Atlas: São Paulo, 2013.

MARTINS, Eliseu. MARTINS, Vinicius Aversari. Parecer Técnico Contábil sobre Contabilização de Benefícios Fiscais de ICMS. São Paulo: Jul. 2022. No prelo.

MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito (Coord). Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Crédito Presumido de ICMS e a Tributação pelo IRPJ e CSLL. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 300, 2021.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). Tax Incentives for Investment – A Global Perspective. Paris, 2021.

SANTOS, Mateus Alexandre Costa dos. Contabilidade Tributária: um enfoque no IFRS e na legislação do IRPJ. 2ª Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e a Tributação dos Incentivos Fiscais. São Paulo: Quartier Latin, 2022.

TÔRRES, Ricardo Lobo. Federalismo Fiscal e a Tributação das Subvenções. Rio de Janeiro: Renovar, 2019.

6. Cronograma de execução

	2025												2026							
Atividade	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	Horas
Pesquisa bibliográfica e fichamentos																				[90h]
Análise de legislação e jurisprudência																				[30h]
Desenvolvimento da Versão Preliminar do Trabalho																				[30h]
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																				[20h]
Desenvolvimento da Versão Intermediária																				[30h]
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																				[20h]
Desenvolvimento da Versão Provisória																				[40h]
Revisão e debate de apontamentos com o Orientador																				[20h]
Depósito do Trabalho para Banca de Qualificação																				[10h]
Ajustes para Versão Definitiva																				[20h]
Depósito da Versão Final para Banca Examinadora																				[10h]
Ajustes da Versão Final após Banca Examinadora e entrega à FGV																				[10h]

7. Sumário preliminar

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização do Problema
1.2 Objetivos da Pesquisa
1.3 Justificativa e Relevância do Estudo
1.4 Metodologia e Estrutura do Trabalho

2 O CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS E SUA TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ E CSLL

2.1 Definição e Características do Crédito Presumido de ICMS
2.2 Controvérsias Jurídicas sobre sua Tributação
2.3 Evolução Legislativa e Jurisprudencial
2.3.1 O entendimento do STJ no EREsp 1.517.492/PR e no Tema 1.182
2.3.2 O impacto da Lei 14.789/2023 e as ADIs no STF

3 A NATUREZA JURÍDICA, CONTÁBIL E ECONÔMICA DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

3.1 A Natureza Jurídica do Crédito Presumido de ICMS e seu Enquadramento Normativo
3.2 A Natureza Contábil do Crédito Presumido de ICMS e seu Tratamento Segundo os CPCs e o IFRS
3.3 A Natureza Econômica do Crédito Presumido de ICMS e seus Reflexos na Tributação

4 DIFERENCIAÇÃO ENTRE CRÉDITOS PRESUMIDOS LEGÍTIMOS E INCENTIVOS IMPROPRIAMENTE CLASSIFICADOS

4.1 Elementos Essenciais de um Crédito Presumido Legítimo
4.2 O Conceito de "Falsos Créditos Presumidos" e suas Implicações na Tributação

5 A LEGITIMIDADE DA TRIBUTAÇÃO FEDERAL DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

5.1 O Crédito Presumido de ICMS como Receita Tributável: Argumentos Favoráveis e Contrários
5.2 O Papel dos Critérios de Renúncia Fiscal e Efeito de Recuperação na Análise da Tributação
5.3 A Tributação do Crédito Presumido e a Possível Violação ao Pacto Federativo

6 CRITÉRIOS PARA A DETERMINAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

6.1 Diretrizes para a Definição da Legitimidade ou Invalidade da Tributação
6.2 O Impacto da Distinção entre Créditos Presumidos Legítimos e Incentivos Fiscais Impropriamente Classificados
6.3 Considerações Finais

REFERÊNCIAS