



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL  
PODER JUDICIÁRIO

## MALOTE DIGITAL

Tipo de documento: Administrativo

Código de rastreabilidade: 30020232053380

Nome original: RESP1945110-20230612 inteiro teor.pdf

Data: 13/06/2023 12:22:31

Remetente:

Gabinete da Presidência

Gabinete da Presidência

TRF3

Prioridade: Normal.

Motivo de envio: Para conhecimento.

Assunto: STJ tese Tema 1.182 ST RESP1945110 RS Proc Origem 5000627312019404710



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1945110 - RS (2021/0190993-1)

**RELATOR** : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**  
**RECORRENTE** : FAZENDA NACIONAL  
**RECORRIDO** : VDA LOGISTICA E TRANSPORTES LTDA  
**OUTRO NOME** : AFG LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA  
**ADVOGADOS** : WILFRIDO AUGUSTO MARQUES - DF001987  
MARCELO AUGUSTO SELLA - PR038404  
FERNANDA FOIZER SILVA - DF035534  
HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506  
JEOVANA ALVES CORREIA - DF062052  
BRUNA DE FREITAS DO AMARAL - SP339012  
**INTERES.** : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES - RJ091152  
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996  
MARCOS ABREU TORRES - BA019668  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DO AGRONEGOCIO - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993  
PAULO DE FIGUEIREDO FERRAZ PEREIRA LEITE - SP317575  
ELIANA CALMON ALVES - DF046625  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DA INDUSTRIA DE ALIMENTOS - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ALBERTO DE MEDEIROS FILHO - DF024741  
BRUNO RODRIGUES TEIXEIRA DE LIMA - DF031591  
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (ACEBRA) - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ - PR019886  
BETÂNIA SILVEIRA BINI - PR068258  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE GAS CANALIZADO - ABEGAS - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ENGELS AUGUSTO MUNIZ - DF036534  
PEDRO HENRIQUE MAGALINI ALMEIDA ZAGO - DF064364  
LUIS FELIPE SALOMÃO FILHO - DF071367  
RODRIGO FIGUEIREDO DA SILVA COTTA - DF073001  
**INTERES.** : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766

**EMENTA**

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TEMA 1182. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIOS FISCAIS DIVERSOS DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PRETENSÃO DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DOS EFEITOS DO ERESP 1.517.495/PR. PRECEDENTES DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. QUE ENTENDEM PELA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO LEGAL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014. CASO CONCRETO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. SÚMULA 7/STJ. PEDIDO DE JULGAMENTO *EXTRA PETITA* PREJUDICADO. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL CONHECIDO EM PARTE E, NESSA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO. DETERMINAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DOS AUTOS À ORIGEM.**

**1. Da limitação da tese proposta:** Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

**2. Da Jurisprudência firmada pelas Turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça:** A temática em julgamento foi objeto de sucessivos debates em ambas as Turmas de Direito Público deste Superior Tribunal de Justiça, dos quais se podem extrair as duas posições formadas.

**2.1. A Primeira Turma** aplica o princípio federativo para excluir os benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, DJe de 16/3/2022).

**2.2. A Segunda Turma** aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ou seja, entende que deve ser verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/04/2022).

**3. A exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:** A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe de 1/2/2018). O objeto deste repetitivo consiste em investigar se os fundamentos determinantes para a conclusão adotada no ERESP 1.517.492/PR se aplicam aos demais benefícios fiscais de ICMS.

**4. Diferença entre o crédito presumido e as demais espécies de benefícios fiscais de ICMS:** De acordo com a doutrina especializada, em virtude do chamado "efeito de recuperação" que é próprio do regime da não-cumulatividade, benefícios ou incentivos fiscais que desonerem determinadas operações representam tão somente diferimentos de incidência.

**4.1. O efeito de recuperação:** O efeito de recuperação é um fenômeno próprio de sistemas que adotam a não cumulatividade do tipo “imposto sobre imposto”, como foi a opção brasileira para o ICMS. Adotado o método “imposto sobre imposto”, uma alíquota inferior, redução de base de cálculo ou uma isenção, por exemplo, aplicadas no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, na ponta final. É que a diferença é recuperada pelo Fisco através da aplicação de incidência mais elevada nas operações posteriores, diante da ausência da possibilidade de apuração de crédito de imposto destacado na nota fiscal. Esse é o chamado efeito de recuperação, representado no diferimento da incidência.

**4.2. A não-cumulatividade do ICMS e o diferimento da incidência:** A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: “As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes.” (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39). Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação. No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que “a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação” (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P.148). Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

**4.3. A peculiaridade do benefício fiscal do crédito presumido de ICMS:** Dadas as características da não-cumulatividade adotada no sistema tributário brasileiro, a atribuição do crédito presumido tem peculiaridades que apartam esse benefício daqueles outros que não representam a atribuição de crédito, mas a desoneração (isenção, redução de base de cálculo, dentre outros).

**5. Compreensão firmada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:** No mesmo sentido, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP n. 1.968.755/PR (Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022) que versou sobre a possibilidade de extensão aos demais benefícios fiscais de ICMS do entendimento firmado para o crédito presumido, compreendeu que *“o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos”*.

**6. Impossibilidade de extensão do entendimento firmado no ERESP n. 1.517.492/PR:** Diante das premissas aqui seguidas, compreendo pela impossibilidade de se adotar a mesma conclusão que prevaleceu no ERESP 1.517.492/PR para alcançar outros benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre

outros.

**7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS:** Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplica-se o entendimento segundo o qual, "muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei" (EDcl no REsp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023.

**8. Teses a serem submetidas ao Colegiado:**

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

**2.** Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

**3.** Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

**9. Análise do caso concreto:** Na hipótese dos autos, o recurso especial da Fazenda Nacional indica violação aos seguintes dispositivos legais: arts. 141, 320, 373 e 434, 489, §1º, V, e 1022, do CPC/2015; aos arts. 1º, 6º, 14, § 1º, da Lei nº 12.016/2009; ao art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77; aos arts. 44, 108, § 2º, e 111, II, do CTN; aos arts. 2º e 26 da Lei nº 8.981/95; ao art. 1º da Lei nº 9.316/96; aos arts. 1º e 28 da Lei nº 9.430/96; ao art. 30 da Lei nº 12.973/14, com a redação dada pela LC 160/17, e ao art. 10 da Lei Complementar nº 160/17. Além da ocorrência de omissão no julgamento dos embargos de declaração pelo TRF4, no mérito recursal a Fazenda Nacional sustenta: **(a)** inexistência de prova documental pré-constituída; **(b)** existência de decisão extra petita; **(c)** que é impossível a exclusão dos demais benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por inaplicabilidade do ERESP 1517492/PR, sendo necessário o cumprimento das exigências legais para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No caso concreto, de início, afasta-se as alegações de omissão e obscuridade do acórdão proferido na origem pelo TRF4. Quanto ao mérito, o recurso especial não merece conhecimento quanto à alegada violação aos artigos 1º e 6º da Lei nº 12.016/2009 c/c arts. 320, 373 e 434 do Código de Processo Civil, pela incidência da Súmula 7/STJ. No que diz respeito à exclusão dos benefícios fiscais relativos ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dou provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para permitir a pretendida exclusão desde que atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), com exceção do benefício fiscal do crédito

presumido (ao qual se aplica o entendimento da Primeira Seção firmado no ERESP 1.517.492/PR). Na hipótese, devem os autos retornarem para a Corte de Origem a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança).

**10. Dispositivo:** Recurso especial da Fazenda Nacional parcialmente conhecido e, nessa extensão, parcialmente provido.

**Acórdão sujeito ao regime previsto no artigo 1.036 e seguintes do CPC/2015.**

## ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso e, nesta parte, dar-lhe parcial provimento para determinar o retorno dos autos à origem, a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança), nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada a seguinte tese repetitiva para o Tema 1.182/STJ:

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

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Os Srs. Ministros Assusete Magalhães, Regina Helena Costa (com a ressalva de posicionamento pessoal), Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Francisco Falcão, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 26 de abril de 2023.

Ministro Benedito Gonçalves  
Relator



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

**RECURSO ESPECIAL Nº 1945110 - RS (2021/0190993-1)**

**RELATOR** : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**  
**RECORRENTE** : FAZENDA NACIONAL  
**RECORRIDO** : VDA LOGISTICA E TRANSPORTES LTDA  
**OUTRO NOME** : AFG LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA  
**ADVOGADOS** : WILFRIDO AUGUSTO MARQUES - DF001987  
MARCELO AUGUSTO SELLA - PR038404  
FERNANDA FOIZER SILVA - DF035534  
JEOVANA ALVES CORREIA - DF062052  
BRUNA DE FREITAS DO AMARAL - SP339012  
**INTERES.** : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES - RJ091152  
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996  
MARCOS ABREU TORRES - BA019668  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DO AGRONEGOCIO - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993  
PAULO DE FIGUEIREDO FERRAZ PEREIRA LEITE - SP317575  
ELIANA CALMON ALVES - DF046625  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DA INDUSTRIA DE ALIMENTOS - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ALBERTO DE MEDEIROS FILHO - DF024741  
BRUNO RODRIGUES TEIXEIRA DE LIMA - DF031591  
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (ACEBRA) - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ - PR019886  
BETÂNIA SILVEIRA BINI - PR068258  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE GAS CANALIZADO - ABEGAS - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ENGELS AUGUSTO MUNIZ - DF036534  
PEDRO HENRIQUE MAGALINI ALMEIDA ZAGO - DF064364  
LUIS FELIPE SALOMÃO FILHO - DF071367  
RODRIGO FIGUEIREDO DA SILVA COTTA - DF073001

### **EMENTA**

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TEMA 1182. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIOS FISCAIS DIVERSOS DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PRETENSÃO DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA**

**CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DOS EFEITOS DO ERESP 1.517.495/PR. PRECEDENTES DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. QUE ENTENDEM PELA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO LEGAL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014. CASO CONCRETO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. SÚMULA 7/STJ. PEDIDO DE JULGAMENTO *EXTRA PETITA* PREJUDICADO. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL CONHECIDO EM PARTE E, NESSA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO. DETERMINAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DOS AUTOS À ORIGEM.**

**1. Da limitação da tese proposta:** Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

**2. Da Jurisprudência firmada pelas Turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça:** A temática em julgamento foi objeto de sucessivos debates em ambas as Turmas de Direito Público deste Superior Tribunal de Justiça, dos quais se podem extrair as duas posições formadas.

**2.1. A Primeira Turma** aplica o princípio federativo para excluir os benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, DJe de 16/3/2022).

**2.2. A Segunda Turma** aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ou seja, entende que deve ser verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/04/2022).

**3. A exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:** A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe de 1/2/2018). O objeto deste repetitivo consiste em investigar se os fundamentos determinantes para a conclusão adotada no ERESP 1.517.492/PR se aplicam aos demais benefícios fiscais de ICMS.

**4. Diferença entre o crédito presumido e as demais espécies de benefícios fiscais de ICMS:** De acordo com a doutrina especializada, em virtude do chamado "efeito de recuperação" que é próprio do regime da não-cumulatividade, benefícios ou incentivos fiscais que desonerem determinadas operações representam tão somente diferimentos de incidência.

**4.1. O efeito de recuperação:** O efeito de recuperação é um fenômeno próprio de sistemas que adotam a não cumulatividade do tipo "imposto sobre imposto", como foi a opção brasileira para o ICMS. Adotado o método "imposto sobre imposto", uma alíquota inferior, redução de base de cálculo ou uma isenção, por exemplo, aplicadas no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, na ponta final. É que a diferença é recuperada pelo Fisco através da aplicação de incidência mais elevada nas operações posteriores, diante da ausência da possibilidade de apuração de crédito de imposto destacado na nota fiscal. Esse é o chamado efeito de recuperação, representado no diferimento da incidência.

**4.2. A não-cumulatividade do ICMS e o diferimento da incidência:** A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o

professor Hugo de Brito Machado assevera que: “As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes.” (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39). Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação. No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que “a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação” (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P.148). Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

**4.3. A peculiaridade do benefício fiscal do crédito presumido de ICMS:** Dadas as características da não-cumulatividade adotada no sistema tributário brasileiro, a atribuição do crédito presumido tem peculiaridades que apartam esse benefício daqueles outros que não representam a atribuição de crédito, mas a desoneração (isenção, redução de base de cálculo, dentre outros).

**5. Compreensão firmada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:** No mesmo sentido, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP n. 1.968.755/PR (Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022) que versou sobre a possibilidade de extensão aos demais benefícios fiscais de ICMS do entendimento firmado para o crédito presumido, compreendeu que *“o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos”*.

**6. Impossibilidade de extensão do entendimento firmado no ERESP n. 1.517.492/PR:** Diante das premissas aqui seguidas, compreendo pela impossibilidade de se adotar a mesma conclusão que prevaleceu no ERESP 1.517.492/PR para alcançar outros benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros.

**7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS:** Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplica-se o entendimento segundo o qual, “muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei”

(EDcl no REsp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023.

#### **8. Teses a serem submetidas ao Colegiado:**

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

**2.** Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

**3.** Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

**9. Análise do caso concreto:** Na hipótese dos autos, o recurso especial da Fazenda Nacional indica violação aos seguintes dispositivos legais: arts. 141, 320, 373 e 434, 489, §1º, V, e 1022, do CPC/2015; aos arts. 1º, 6º, 14, § 1º, da Lei nº 12.016/2009; ao art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77; aos arts. 44, 108, § 2º, e 111, II, do CTN; aos arts. 2º e 26 da Lei nº 8.981/95; ao art. 1º da Lei nº 9.316/96; aos arts. 1º e 28 da Lei nº 9.430/96; ao art. 30 da Lei nº 12.973/14, com a redação dada pela LC 160/17, e ao art. 10 da Lei Complementar nº 160/17. Além da ocorrência de omissão no julgamento dos embargos de declaração pelo TRF4, no mérito recursal a Fazenda Nacional sustenta: **(a)** inexistência de prova documental pré-constituída; **(b)** existência de decisão extra petita; **(c)** que é impossível a exclusão dos demais benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por inaplicabilidade do ERESP 1517492/PR, sendo necessário o cumprimento das exigências legais para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. No caso concreto, de início, afasta-se as alegações de omissão e obscuridade do acórdão proferido na origem pelo TRF4. Quanto ao mérito, o recurso especial não merece conhecimento quanto à alegada violação aos artigos 1º e 6º da Lei nº 12.016/2009 c/c arts. 320, 373 e 434 do Código de Processo Civil, pela incidência da Súmula 7/STJ. No que diz respeito à exclusão dos benefícios fiscais relativos ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dou provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para permitir a pretendida exclusão desde que atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), com exceção do benefício fiscal do crédito presumido (ao qual se aplica o entendimento da Primeira Seção firmado no ERESP 1.517.492/PR). Na hipótese, devem os autos retornarem para a Corte de Origem a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança).

**10. Dispositivo:** Recurso especial da Fazenda Nacional parcialmente conhecido e, nessa extensão, parcialmente provido.

**Acórdão sujeito ao regime previsto no artigo 1.036 e seguintes do CPC/2015.**

## RELATÓRIO

**O EXMO. SR. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator):** Trata-se de recurso especial pela **FAZENDA NACIONAL** interposto com fulcro no art. 105, III, "a" e "c" da Constituição Federal, afetado pela Primeira Seção à sistemática dos recursos repetitivos.

Na hipótese, o recurso especial foi interposto em face de acórdão proferido pelo TRF4, assim ementado (fl. 149):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXCLUSÃO.

1. Os créditos presumidos de ICMS não configuram acréscimo patrimonial da empresa, não se equiparando a lucro ou renda, base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Precedentes desta Corte e do STJ.

Embargos de declaração do contribuinte (impetrante) providos e embargos de declaração da Fazenda Nacional acolhidos, tendo sido lavrado o seguinte acórdão (fl. 218):

TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DESCABIMENTO.

1. Os benefícios ou incentivos fiscais de ICMS não geram aumento de patrimônio, nem produzem receita ou lucro, na medida em que operam, por via transversa, a redução da carga tributária. Logo, por não representar acréscimo de nenhuma espécie, não se constituem como receita tributável.
2. As receitas decorrentes de benefícios fiscais concedidos pelos Estados em relação ao ICMS, independentemente de sua natureza devem ser afastadas da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, pouco importando sua destinação.
3. O contribuinte tem o direito de excluir os créditos presumidos e demais benefícios relacionados ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que não configuram acréscimo patrimonial da empresa, não se equiparando a lucro ou renda.

Novos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional acolhidos sem efeitos infringentes, apenas para fins de prequestionamento, tendo sido lavrado o seguinte acórdão (fl. 262):

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. REDISCUSSÃO. PREQUESTIONAMENTO

1. Não havendo no acórdão obscuridade, contradição, omissão ou erro material, improcedem os embargos de declaração.
2. Dá-se provimento aos embargos de declaração unicamente para fins de prequestionamento.

A Fazenda Nacional em seu recurso especial indica violação aos seguintes dispositivos legais: arts. 141, 320, 373 e 434, 489, §1º, V, e 1022, do CPC/2015; aos arts. 1º, 6º, 14, § 1º, da Lei nº 12.016/2009; ao art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77; aos arts. 44, 108, § 2º, e 111, II, do CTN; aos arts. 2º e 26 da Lei nº 8.981/95; ao art. 1º da Lei nº 9.316/96; aos arts. 1º e 28 da Lei nº 9.430/96; ao art. 30 da Lei nº 12.973/14, com a redação dada pela LC 160/17, e ao art. 10 da Lei Complementar nº 160/17.

Sustenta a recorrente a ocorrência de omissão: (i) quanto à alegação de ausência de prova pré-constituída de suposto mal ferimento a direito líquido e certo; (ii) quanto à distinção entre o crédito presumido de ICMS e os demais benefícios e incentivos fiscais de ICMS - Ausência de identificação dos fundamentos determinantes e da respectiva aplicabilidade do EREsp 1.517.492/PR; (iii) quanto à ausência de pronunciamento sobre a alegação de decisão extra petita. Indica ainda a ocorrência de obscuridade sobre a aplicabilidade do art. 30, I e II, da Lei 12973/14 e do art. 10 da LC 160/17, e contradição entre a afirmação de que os benefícios fiscais de ICMS não geram lucro ou aumento de receita e a determinação de sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No mérito recursal propriamente, a recorrente sustenta: (a) inexistência de prova documental pré-constituída; (b) existência de decisão extra petita; (c) que é impossível a exclusão dos demais benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por inaplicabilidade do EREsp 1517492/PR, sendo necessário o cumprimento das exigências legais para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Com contrarrazões (fls. 339/352).

Juízo positivo de admissibilidade às fls. 362.

Em despacho de fls. 588/590, o Ministro Presidente da Comissão Gestora de Precedentes Paulo de Tarso Sanseverino entendeu preenchidos os requisitos formais previstos no art. 256 do Regimento Interno do STJ e determinou a distribuição dos Recursos Especiais n. 1.945.110/RS, n. 1.987.158/SC, n. 2.010.089/RS e n. 2.010.095/RS, em conjunto.

A Primeira Seção concluiu pela afetação dos Recursos Especiais n. 1.945.110/RS, n. 1.987.158/SC, cujas ementas dos respectivos acórdãos de afetação são as seguintes:

TRIBUTÁRIO. PROPOSTA DE AFETAÇÃO. RECURSO ESPECIAL. RITO DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELACIONADOS AO ICMS, - TAIS COMO REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO, REDUÇÃO DE ALÍQUOTA, ISENÇÃO, IMUNIDADE, DIFERIMENTO, ENTRE OUTROS - DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXTENSÃO DO ENTENDIMENTO FIRMADO NO ERESP 1.517.492/PR.

1. Delimitação da controvérsia: Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

2. Recurso especial afetado ao rito do art. 1.036 e seguintes CPC/2015 e art. 256-I do RISTJ, incluído pela Emenda Regimental 24, de 28/09/2016.

(ProAfr no REsp n. 1.945.110/RS, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 7/3/2023, DJe de 20/3/2023.)

TRIBUTÁRIO. PROPOSTA DE AFETAÇÃO. RECURSO ESPECIAL. RITO DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELACIONADOS AO ICMS, - TAIS COMO REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO, REDUÇÃO DE ALÍQUOTA, ISENÇÃO, IMUNIDADE, DIFERIMENTO, ENTRE OUTROS - DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXTENSÃO DO ENTENDIMENTO FIRMADO NO ERESP 1.517.492/PR.

1. Delimitação da controvérsia: Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

2. Recurso especial afetado ao rito do art. 1.036 e seguintes CPC/2015 e art. 256-I do RISTJ, incluído pela Emenda Regimental 24, de 28/09/2016. (ProAfR no REsp n. 1.987.158/SC, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 7/3/2023, DJe de 20/3/2023.)

Em parecer de fls. 863/876, lançado nos autos após a publicação do acórdão de afetação do recurso especial à sistemática dos repetitivos, o Ministério Público Federal se manifesta, quanto à tese, pela impossibilidade de exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS da base de cálculo dos tributos federais (IRPJ e CSLL). Opondo-se, portanto, à extensão interpretativa do que decidido no ERESP 1.517.492/PR, o parquet propõe a fixação da seguinte tese: “Não é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ou seja, não se aplica, por extensão, 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”. No caso concreto, opina o Ministério Público Federal pelo provimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

Requereram o ingresso como AMICUS CURIAE, e tiveram sua participação deferida para apresentação de manifestação escrita - com base no §2º do art. 138 do CPC, as seguintes entidades: (a) CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA –CNI; (b) ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO AGRONEGÓCIO -ABAG; (c) ABIA –ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS; (d) ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (ACEBRA); (e) ABEGÁS –ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE GÁS CANALIZADO.

É o relatório.

## VOTO

### **O EXMO. SR. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator):**

#### **1. LIMITAÇÃO DA TESE PROPOSTA**

O presente Tema foi submetido pela Primeira Seção à sistemática dos recursos repetitivos com a finalidade de *Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).*

## **2. DA JURISPRUDÊNCIA EXISTENTE NAS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO**

Início o voto destacando que a temática em julgamento foi objeto de sucessivos debates em ambas as Turmas de Direito Público deste Superior Tribunal de Justiça, dos quais se podem extrair as duas posições formadas.

O entendimento da **Primeira Turma** do STJ foi fixado no julgamento do REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa (DJe de 16/3/2022), no sentido de que os incentivos fiscais concedidos pelos Estados da Federação em relação ao ICMS, em atenção ao princípio federativo, não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Já o entendimento firmado no âmbito da **Segunda Turma** diferencia as espécies do gênero “benefícios fiscais”: **(a)** ao crédito presumido de ICMS aplica o entendimento da Primeira Seção firmado no EREsp. n. 1.517.492/PR, pela não tributação a título de IRPJ e CSLL; **(b)** já para os demais benefícios fiscais de ICMS aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ou seja, deve ser verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para citar apenas um precedente que adota essa tese: REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/04/2022.

Na hipótese, a Segunda Turma tem determinado que os autos retornem para as Cortes de Origem a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido.

Portanto, o tema se encontra amadurecido neste Superior Tribunal de Justiça e as respectivas teses estão muito bem delimitadas, de modo a embasar a presente análise do Colegiado da Primeira Seção.

## **3. DESENVOLVIMENTO DA TEMÁTICA REPETITIVA NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: A EXCLUSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL**

A tributação e a concessão de benefícios ou favores fiscais são expressões correlatas do mesmo fenômeno, que é a outorga constitucional do poder de tributar. Entretanto, o Constituinte foi mais cauteloso com a não tributação, condicionando-a à existência de lei específica (art. 150, §6º, da CF /1988).

Assim, enquanto se pode instituir o tributo mediante lei inespecífica, a concessão de subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser veiculada mediante lei específica.

Discute-se neste recurso representativo da controvérsia se esse gênero compreendido tecnicamente na expressão "benefícios fiscais", quando relativos ao ICMS, estarão incluídos na

base de cálculo dos seguintes tributos federais: IRPJ e CSLL.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento do ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp 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).

Importante destacar que a fundamentação adotada no julgamento do ERESP 1.517.492/PR foi no sentido de excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88). Desse modo, de acordo com a conclusão a que chegou a Primeira Seção naquela assentada, se mostra irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do crédito presumido de ICMS como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão. Por conseguinte, também decorre da compreensão firmada no ERESP 1.517.492/PR que são irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar *ex lege* a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições. Nesse sentido: REsp. n. 1.605.245-RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25 de junho de 2019 e REsp n. 1.825.503/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 13/10/2020.

A questão que se coloca neste repetitivo consiste em definir se o entendimento sedimentado para a espécie de benefício fiscal do crédito presumido de ICMS também se aplica às demais espécies de incentivos. Vale dizer, portanto, que estamos diante do debate acerca da extensão da razão de decidir do ERESP 1.517.492/PR para todas as demais espécies de benefícios fiscais, que não sejam créditos presumidos de ICMS.

Nesse ponto, destaco a exposição acima feita sobre as posições já firmadas pelas Turmas de Direito Público. A Primeira Turma também aplica o princípio federativo para excluir os benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, DJe de 16/3/2022). A Segunda Turma aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ou seja, deve ser verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/04/2022).

Em síntese, portanto, a controvérsia não consiste em saber se os benefícios fiscais do ICMS serão ou não tributados pelo IRPJ e pela CSLL, mas se a exclusão destes benefícios da base de cálculo dos tributos federais precisará, ou não, da observância do cumprimento das

condições e requisitos previstos em lei.

É que posição adotada pela Segunda Turma não elimina a possibilidade de exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo dos tributos federais (IRPJ e CSLL). A exclusão poderá ser feita, desde que observado o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014 (cumprimento das condições e requisitos previstos em lei).

A seu turno, para a Primeira Turma, não há a necessidade de observância de qualquer requisito legal para que se opere essa exclusão.

Delimitado o atual cenário do tema neste Tribunal Superior, relevante investigar se os fundamentos determinantes para a conclusão adotada no ERESP 1.517.492/PR se aplicam aos demais benefícios fiscais de ICMS.

#### **4. DIFERENÇA ENTRE O CRÉDITO PRESUMIDO E AS DEMAIS ESPÉCIES DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS**

Considerando que a questão controvertida posta consiste em definir se é possível a extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR, que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de modo que também sejam excluídos outros benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros -, revela-se de fundamental importância a investigação das eventuais diferenças existentes entre as espécies de benefícios fiscais, de um lado, e o crédito presumido, do outro.

De partida, é preciso destacar que a Primeira Seção considerou, ao julgar o ERESP 1.517.492/PR, que a concessão do crédito presumido de ICMS representa renúncia a parcela de arrecadação, de modo a tributação pela União desses valores significaria “a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo” (trecho da ementa do precedente da Seção).

De acordo com a doutrina especializada, em virtude do chamado “efeito de recuperação” que é próprio do regime da não-cumulatividade, benefícios ou incentivos fiscais que desonerem determinadas operações representam tão somente diferimentos de incidência.

O efeito de recuperação é um fenômeno próprio de sistemas que adotam a não cumulatividade do tipo “imposto sobre imposto”, como foi a opção brasileira para o ICMS. Adotado o método “imposto sobre imposto”, uma alíquota inferior, redução de base de cálculo ou uma isenção, por exemplo, aplicadas no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, na ponta final. É que a diferença é recuperada pelo Fisco através da aplicação de incidência mais elevada nas operações posteriores, diante da ausência da possibilidade de apuração de crédito de imposto destacado na nota fiscal. Esse é o chamado efeito de recuperação, representado no diferimento da incidência.

A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do

ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: “As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes.” (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39).

Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação.

No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que “a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação” (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p.148).

Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

Oportuno relembrar, a respeito dessa característica do sistema brasileiro da não cumulatividade (aplicável tanto ao ICMS como ao IPI, no que interessa a este debate), do teor da Súmula Vinculante n. 58 do STF: “Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade”.

Em outras palavras, a instituição de benefícios fiscais de desoneração de determinada operação não gera, automaticamente, o crédito presumido mais à frente. Por isso, em regra, o Fisco irá se recuperar dos valores que deixaram de ser recolhidos, salvo se efetivamente resolve criar um benefício de crédito presumido.

Diante disso, podemos concluir que a questão da não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, do modo como compreendido pela Primeira Seção no ERESP 1.517.492/PR, não tem a mesma aplicabilidade para todos os demais benefícios fiscais.

O entendimento da Primeira Seção segundo o qual a tributação do crédito presumido terminaria por representar uma incursão do Fisco Federal em valores que o Fisco Estadual resolveu despendar, não tem a mesma aplicabilidade para benefícios fiscais de desoneração.

Vale dizer, dadas as características da não-cumulatividade adotada no sistema tributário brasileiro, a atribuição do crédito presumido tem peculiaridades que apartam esse benefício daqueles outros que não representam a atribuição de crédito, mas a desoneração (isenção, redução de base de cálculo, dentre outros).

A concessão de uma isenção, por exemplo, não terá o mesmo efeito na cadeia de

incidência do ICMS do que a concessão de um crédito presumido, sendo este um benefício que efetivamente irá repercutir nos cofres estaduais.

Fazendo uma correlação entre o crédito presumido como grandeza positiva, e os demais benefícios de ICMS como grandezas negativas, o TRF da 4ª Região assim fundamentou o acórdão proferido nos autos da apelação n. 5000264-80.2020.4.04.7113/RS:

Enquanto os créditos (v. g, créditos presumidos de ICMS) são grandezas positivas, que em tese configurariam receita, o incentivo fiscal de (a) redução de base de cálculo de ICMS e (b) redução de alíquota de ICMS são grandezas negativas- decorrentes do exercício, pelo ente tributante, do poder de não tributar (a outra face do poder de tributar) - que, como tais, não poderiam logicamente ser tomadas como receita.

De fato, uma coisa é dizer o STJ que a União não pode tributar, por não dever constituir renda ou lucro, o incentivo financeiro de crédito presumido de ICMS concedido pelos estados federados; outra bem diferente seria afirmar-se que incentivos fiscais concedidos pelos estados federados devem ser transformados em forma de dedução do IRPJ e da CSLL frente à União.

Em última análise, a tese defendida pela parte impetrante não visa a evitar a redução, pelo poder tributante da União, de um incentivo financeiro positivo (como é o caso do crédito presumido de ICMS) – escopo da construção jurisprudencial do STJ nos EREsp nº 1.517.492/PR -, mas, muitíssimo ao contrário, transformar incentivos fiscais negativos em crédito (positivo) oponível contra a União para efeito de dedução do IRPJ e da CSLL. Ou seja, de um benefício (concedido por estado federado) a impetrante quer fazer ainda outro benefício (a ser tirado da União).

No mesmo sentido, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP n. 1.968.755/PR (Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022) que versou sobre a possibilidade de extensão aos demais benefícios fiscais de ICMS do entendimento firmado para o crédito presumido, compreendeu que *“o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos”*.

Diante das premissas aqui seguidas, rogando as devidas vênias à corrente de pensamento diverso, que tive a oportunidade de acompanhar junto ao colegiado da Primeira Turma, em uma nova reflexão sobre a temática compreendo pela impossibilidade de se adotar a mesma conclusão que prevaleceu no ERESP 1.517.492/PR para alcançar outros benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre

outros.

## **5. DA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO LEGAL DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS**

Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece.

Nada impede que seja acolhida a pretensão dos contribuintes, em menor extensão, a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

A dedução dos benefícios fiscais estará franqueada aos contribuintes que atendam aos requisitos estabelecidos em lei.

Essa solução foi a mesma adotada pela Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, nos seguintes precedentes, por exemplo:

AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. REVISÃO DO JULGADO EM SEDE DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ONDE IDENTIFICADO ERRO MATERIAL QUE ENSEJOU JULGAMENTO EXTRA PETITA. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

[...]

2. O pedido da CONTRIBUINTE de extensão da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR aos demais benefícios fiscais de ICMS que não sejam o crédito presumido de ICMS constitui desdobramento desarrazoado da tese ali construída, por violar sua ratio decidendi que é a proteção do Pacto Federativo.

3. Esta Segunda Turma já decidiu que ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, devendo os autos retornarem para a Corte de Origem a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Precedente: REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05.04.2022.

4. Agravo interno não provido (AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em

TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

1. No julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornando-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64.

2. Já o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos.

3. Desta forma, o pedido constitui desdobramento desarrazoado da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR, por violar sua ratio decidendi que é a proteção do Pacto Federativo.

4. No entanto, nada impede que o pedido seja acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

5. Em suma, ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

6. Recurso especial parcialmente provido (REsp n. 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/4/2022, DJe de 8/4/2022).

Assim, a solução aqui proposta não afasta a possibilidade de que se promova a dedução dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ademais, importante destacar que o entendimento firmado no âmbito da Segunda Turma foi integrado no acolhimento de embargos de declaração, cuja ementa é a seguinte:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PRESENÇA DE OBSCURIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS. TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

1. Efetivamente, quando a Lei Complementar n. 160/2017 equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS (típicas subvenções de custeio ou recomposições de custos) a subvenções para investimento o fez justamente para afastar a necessidade de se comprovar que o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (conceito típico de subvenção de investimento). Não fosse isso, a equiparação legal feita pelo art. 30, §4º, da Lei n. 12.973/2014 (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) seria inócua, já que se sabe que:

"[...] na 'subvenção para investimento' há controle por parte do Poder Público da aplicação do incentivo recebido pela empresa nos programas informados e autorizados. Nas demais subvenções, não" (REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019).

2. Decerto, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei.

3. Em havendo omissão, obscuridade, contradição ou erro material, merecem ser acolhidos os embargos declaratórios.

4. Embargos de declaração do CONTRIBUINTE e da FAZENDA NACIONAL acolhidos, nos termos da fundamentação.

(EDcl no REsp n. 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 3/10/2022, DJe de 6/10/2022.)

Diante disso, na linha do entendimento já firmado pela Segunda Turma, há a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, nos termos da Lei, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

## **6. CONCLUSÃO**

Construídas as premissas que apartam as espécies de benefícios fiscais, rogando a máxima vênia à tese em sentido contrário, compreendo que a hipótese é de autorizar a possibilidade de dedução dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que observado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se estendendo aos demais

benefícios fiscais de ICMS o entendimento firmado pela Primeira Seção no ERESP n. 1.517.492/PR.

## **7. TESE PROPOSTA**

Ante o exposto, proponho a fixação das seguintes TESES:

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

**2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

**3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.**

## **8. ANÁLISE DO CASO CONCRETO**

Na hipótese dos autos, o recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 275/317) indica violação aos seguintes dispositivos legais: arts. 141, 320, 373 e 434, 489, §1º, V, e 1022, do CPC/2015; aos arts. 1º, 6º, 14, § 1º, da Lei nº 12.016/2009; ao art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77; aos arts. 44, 108, § 2º, e 111, II, do CTN; aos arts. 2º e 26 da Lei nº 8.981/95; ao art. 1º da Lei nº 9.316/96; aos arts. 1º e 28 da Lei nº 9.430/96; ao art. 30 da Lei nº 12.973/14, com a redação dada pela LC 160/17, e ao art. 10 da Lei Complementar nº 160/17.

Além da ocorrência de omissão no julgamento dos embargos de declaração pelo TRF4, no mérito recursal a Fazenda Nacional sustenta: (a) inexistência de prova documental pré-constituída; (b) existência de decisão extra petita; (c) que é impossível a exclusão dos demais benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por inaplicabilidade do EREsp 1517492/PR, sendo necessário o cumprimento das exigências legais para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ao final do recuso especial, os pedidos recursais estão assim formulados (fl. 317):

166. Ante o exposto, a UNIÃO (FAZENDA NACIONAL) requer:

a) o provimento do recurso especial para cassar o v. acórdão regional, reconhecendo-se, por vícios contidos na fundamentação da r. decisão judicial ora recorrida, a violação à legislação infraconstitucional declinadas nos itens IV a VIII das presentes razões recursais, bem como determinar o retorno dos autos ao eg. Tribunal a quo para integração do julgamento em 2ª instância, mediante a análise da integralidade das questões suscitadas em sede de embargos de declaração; ou, caso assim não se entenda,

b) o provimento do recurso especial para reformar o v. aresto recorrido, por ofensa aos arts. 1º e 6º da Lei nº 12.016/2009 c/c arts. 320, 373 e 434 do Código de Processo Civil (ausência de prova documental pré-constituída - item IX), ao art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77; aos arts. 44, 108, § 2º, e 111, II, do CTN; aos arts. 2º e 26 da Lei nº 8.981/95; ao art. 1º da Lei nº 9.316/96; e aos arts. 1º e 28 da Lei nº 9.430/96 (impossibilidade de exclusão dos demais benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por inaplicabilidade do EREsp 1517492/PR - item X), ao art. 141 do CPC (decisão extra petita - item XI) e ao art. 30 da Lei 12.973/14 e aos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/17 (necessidade de cumprimento das exigências legais para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL - item XII), julgando-se, ao final, improcedente o pedido formulado pelo contribuinte. Pede deferimento.

Diante das premissas teóricas acima firmadas neste voto e da tese proposta para o Tema 1.182, passo então à análise do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

#### **Da alegada violação ao art. 1.022 do CPC/2015**

De início, afasta-se a alegada violação do artigo 1.022 do CPC/2015, porquanto o acórdão recorrido manifestou-se de maneira clara e fundamentada a respeito das questões relevantes para a solução da controvérsia. A tutela jurisdicional foi prestada de forma eficaz, não havendo razão para a anulação do acórdão proferido em sede de embargos de declaração.

No caso dos autos, evidencia-se que os dois sucessivos acórdãos de fls. 218/226 e 262/266 tem razão ao afirmar que as questões postas pela Fazenda Nacional, em seus embargos de declaração, tiveram por finalidade confrontar a conclusão de mérito adotada pelo Tribunal. Vale dizer, portanto, que a embargante indicou os supostos vícios de prestação jurisdicional com a finalidade de alterar a conclusão do julgamento, o que não é viável em sede de embargos de declaração.

Desnecessário, portanto, qualquer esclarecimento ou complemento ao que já decidido pela Corte de origem, pelo que se afasta a ofensa ao artigo 1.022 do CPC/2015.

#### **Da impossibilidade de análise da questão relativa à existência de prova pré-constituída**

A Fazenda Nacional alega que se encontra ausente a prova pré-constituída, indicando violação aos artigos 1º e 6º da Lei nº 12.016/2009 c/c arts. 320, 373 e 434 do Código de Processo Civil.

Considerando que se trata de Mandado de Segurança ajuizado na origem, o Superior

Tribunal de Justiça possui jurisprudência pacífica de que é "incabível, em Recurso Especial, o exame acerca da presença ou não dos pressupostos autorizadores da impetração do Mandado de Segurança, referentes ao direito líquido e certo e ao reexame da eventual desnecessidade de realização de dilação probatória. Incide, na espécie, a Súmula 7 deste Tribunal" (REsp 1.660.683/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 20.6.2017).

No mesmo sentido: AgInt no AREsp n. 1.839.301/PE, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 19/10/2021, DJe de 26/10/2021; AgInt no REsp n. 1.862.803/PR, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 25/8/2020, DJe de 9/9/2020.

Portanto, impossível o conhecimento do recurso especial quanto ao ponto, por força da Súmula 7/STJ.

### **Da alegada impossibilidade de exclusão dos demais benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por inaplicabilidade do EREsp 1517492/PR**

A recorrente sustenta ainda violação aos seguintes dispositivos legais: art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77; aos arts. 44, 108, § 2º, e 111, II, do CTN; aos arts. 2º e 26 da Lei nº 8.981/95; ao art. 1º da Lei nº 9.316/96; aos arts. 1º e 28 da Lei nº 9.430/96.

No ponto, a Fazenda Nacional pugna, em síntese, pela impossibilidade de exclusão dos demais benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por inaplicabilidade do EREsp 1517492/PR (o qual, repise-se, versou exclusivamente sobre a espécie de benefício fiscal do “crédito presumido”).

Diante das premissas lançadas neste voto para tese a ser firmada neste tema 1.182, com razão a recorrente quanto à alegada violação ao conceito legal de lucro real (art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77), bem como à base de cálculo da CSLL (artigo 28 da Lei nº 9.430/96).

Na hipótese, é impossível a exclusão dos demais benefícios fiscais de ICMS, diversos do crédito presumido, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. As características que apartam o crédito presumido das demais hipóteses de benefícios fiscais de ICMS, acima desenvolvida, conduzem à conclusão pela impossibilidade jurídica de se abater esses outros favores fiscais de desoneração (chamados de benefícios fiscais negativos).

Nesse ponto, deve ser provido o recurso especial da Fazenda Nacional, afastando a possibilidade de exclusão dos demais benefícios fiscais, diversos do crédito presumido, da base de cálculo do IPRJ e da CSLL.

### **Necessidade de cumprimento das exigências legais para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL**

Sustenta ainda a Fazenda Nacional violação aos artigos art. 141 do CPC e ao art. 30 da Lei 12.973/14 e aos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/17.

No que diz respeito à alegada violação ao art. 30 da Lei 12.973/14 e aos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/17, sustenta a recorrente pela necessidade de cumprimento das

exigências legais para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Neste ponto, com razão em parte a Fazenda Nacional. Muito embora conceitualmente os demais benefícios fiscais de ICMS, diversos do crédito presumido, não possam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o contribuinte poderá promover a dedução, desde que observadas as exigências legais para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (art. 30 da Lei 12.973/14 e aos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/17).

Conforme acima esclarecido, "muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei" (EDcl no REsp n. 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 3/10/2022, DJe de 6/10/2022).

Assim, o provimento parcial se deve ao fato de não ser o caso de julgar, de pronto, improcedente a pretensão do contribuinte (recorrido). É que a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça tem determinado o retorno dos autos para a Corte de Origem a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dentro dos limites já delimitados e permitidos pela lide (na hipótese, o mandado de segurança).

Nesse sentido (trechos **grifados**):

AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. REVISÃO DO JULGADO EM SEDE DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ONDE IDENTIFICADO ERRO MATERIAL QUE ENSEJOU JULGAMENTO EXTRA PETITA. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

(...)

3. Esta Segunda Turma já decidiu que ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, **devendo os autos retornarem para a Corte de Origem a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

Precedente: REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05.04.2022.

4. Agravo interno não provido.

(AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 7/3/2023, DJe de 16/3/2023.)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL, INTERPOSTO CONTRA DECISÃO SINGULAR PROFERIDA POR MINISTRO DO STJ. POSSIBILIDADE DE IMPUGNAÇÃO PARCIAL DE CAPÍTULOS AUTÔNOMOS. ART. 1.002 DO CPC/2015. PRECEDENTES DA CORTE ESPECIAL DO STJ. ERESP 1.424.404/SP E ERESP 1.738.541/RJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE. ERESP 1.517.492/PR. FATO SUPERVENIENTE. CLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS COMO SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DO ENTENDIMENTO PARA TODO E QUALQUER BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. OBSERVÂNCIA DA RATIO DECIDENDI DO REFERIDO JULGADO DESTA CORTE, NO QUE TANGE À PROTEÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. NECESSIDADE DE ANÁLISE, PELO TRIBUNAL DE ORIGEM, DAS PROVAS DOCUMENTAIS E DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, SOB PENA DE SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

(...)

**VI. Nos termos do entendimento fixado pela Segunda Turma deste Egrégio Tribunal, no julgamento do REsp 1.968.755/PR, considerando a necessidade de exame de provas e sob pena de supressão de instância, os autos devem retornar ao Tribunal de origem, para análise do caso à luz da legislação aplicável e provas documentais.**

VII. Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp n. 2.023.754/RS, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 6/3/2023, DJe de 15/3/2023.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. SÚMULA 284/STF. AFASTAMENTO. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. ART. 10 DA LC 160/2017 E ART. 30 DA LEI 12.973/2014. APLICAÇÃO.

(...)

3. Nessas condições, aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30, da Lei 12.973/2014. **Sob pena de supressão de instância e em razão da necessidade de exame da prova dos autos, o processo deve retornar à Corte de Origem para análise do caso à luz da legislação aplicável e das provas documentais, lembrando se tratar de Mandado de Segurança.**

4. Agravo conhecido para dar parcial provimento ao Recurso Especial, nos termos da fundamentação.

(AgInt no REsp n. 2.012.522/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/2/2023, DJe de 23/2/2023.)

Diante da adoção do entendimento acima transcrito, não é a hipótese de julgamento de improcedência, de plano, da presente demanda judicial. Do modo como determinado pelos precedentes da Segunda Turma, acima colacionados, também devem estes autos retornarem à origem para, em conformidade com o deduzido na petição inicial e nos limites que a técnica processual do mandado de segurança permite, seja verificado o atendimento das exigências legais para a dedutibilidade tributária.

Por fim, quanto à alegada violação ao art. 141 do CPC, o argumento trazido no recurso especial é no sentido de que a decisão judicial é extra petita. No ponto, de acordo com a Fazenda Nacional, a impetrante “NÃO POSTULOU o afastamento das exigências previstas no art. 30 da Lei nº 12.973, assim como dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017. Pelo contrário,

disse a impetrante, em sua inicial, que pretende fazer a exclusão observando os preceitos na aludida legislação” (fl. 308).

No ponto, tendo em vista a conclusão pela necessidade de observância dos requisitos legais estabelecidos pelo art. 30 da Lei nº 12.973 e pelos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017, a questão do eventual transbordamento dos limites do pedido formulado no mandado de segurança fica prejudicada.

Ante o exposto, **conheço parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional e, nessa extensão, dou-lhe parcial provimento**, para determinar o retorno dos autos à origem, a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança).

É como voto.

**Acórdão sujeito ao regime previsto no artigo 1.036 e seguintes do CPC/2015.**

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.945.110 - RS (2021/0190993-1)**

**VOTO-VOGAL**

**MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES:** Senhor Presidente, tal qual o Relator, Ministro BENEDITO GONÇALVES, entendo que a compreensão firmada pelo STJ, nos EREsp 1.517.495/PR, dos quais ficou Relatora para acórdão a Ministra REGINA HELENA COSTA, relativamente aos créditos presumidos de ICMS, não se aplica aos demais benefícios fiscais do aludido imposto, conforme restou consolidado pela Segunda Turma do STJ, no julgamento do REsp 1.968.755/PR, de relatoria do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que bem demonstrou o **distinguish** entre os temas debatidos, o que não impede, todavia, em relação aos outros benefícios fiscais, que sejam eles deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando atenderem aos requisitos previstos no art. 30, **caput**, e §§ da Lei. 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar 160/2017.

Comungo, igualmente, com a proposta do Ministro HERMAN BENJAMIN, de acrescentar um terceiro item às teses repetitivas ao final fixadas, ao que já manifestaram aderência os Ministros FRANCISCO FALCÃO, HUMBERTO MARTINS e MAURO CAMPBELL MARQUES. Este acréscimo, a meu sentir se justifica em face do art. 30, § 2º, da Lei 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar 160/2017.

É como voto.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1945110 - RS (2021/0190993-1)

**RELATOR** : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

RECORRIDO : VDA LOGISTICA E TRANSPORTES LTDA

OUTRO NOME : AFG LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA

ADVOGADOS : WILFRIDO AUGUSTO MARQUES - DF001987  
MARCELO AUGUSTO SELLA - PR038404  
FERNANDA FOIZER SILVA - DF035534  
HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506  
JEOVANA ALVES CORREIA - DF062052  
BRUNA DE FREITAS DO AMARAL - SP339012

INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"

ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES - RJ091152  
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996  
MARCOS ABREU TORRES - BA019668

INTERES. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DO AGRONEGOCIO - "AMICUS CURIAE"

ADVOGADOS : VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993  
PAULO DE FIGUEIREDO FERRAZ PEREIRA LEITE - SP317575  
ELIANA CALMON ALVES - DF046625

INTERES. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DA INDUSTRIA DE ALIMENTOS - "AMICUS CURIAE"

ADVOGADOS : ALBERTO DE MEDEIROS FILHO - DF024741  
BRUNO RODRIGUES TEIXEIRA DE LIMA - DF031591  
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473

INTERES. : ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (ACEBRA) - "AMICUS CURIAE"

ADVOGADOS : MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ - PR019886  
BETÂNIA SILVEIRA BINI - PR068258

INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE GAS CANALIZADO - ABEGAS - "AMICUS CURIAE"

ADVOGADOS : ENGELS AUGUSTO MUNIZ - DF036534  
PEDRO HENRIQUE MAGALINI ALMEIDA ZAGO - DF064364  
LUIS FELIPE SALOMÃO FILHO - DF071367  
RODRIGO FIGUEIREDO DA SILVA COTTA - DF073001

INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO -

"AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO - SP302659  
JOÃO MARCELO DA SILVA ELIAS - SP462104

### VOTO-VOGAL

Senhores Ministros, a questão ora debatida foi objeto de exame na Primeira Turma, no julgamento do REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, ocasião em que pedi vista dos autos para melhor exame da matéria.

Naquela oportunidade, acompanhei os fundamentos adotados pela Ministra relatora, concluindo que os valores correspondentes a incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados não compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na esteira do entendimento da Primeira Seção, fixado no julgamento do ERESP 1.517.492/PR, de que os créditos presumidos de ICMS não sofrem incidência desses tributos.

Eis a ementa do acórdão proferido no REsp 1.222.547/RS:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. NÃO OCORRÊNCIA. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL. REGIME ESPECIAL DE PAGAMENTO DO ICMS. PRODEC. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. PACTO FEDERATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 1973.

II - O Tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão.

III - Configura ilegalidade exigir, das empresas submetidas ao regime especial de pagamento do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense - PRODEC, a integração, à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, do montante obtido com o incentivo fiscal outorgado pelo Estado de Santa Catarina, qual seja, o "[...] pagamento diferido do ICMS, relativo a 60% sobre o incremento resultante pelo estabelecimento da empresa naquele Estado-membro, e que será adimplido no 36º mês, sem correção monetária, sendo devidos apenas juros simples anuais de 4% (quatro por cento) [...]".

IV - Ao considerar tal soma como lucro, o entendimento manifestado pelo Fisco (Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 22/2003), sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

V - Tal orientação leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em ato infralegal.

VI - O modelo federativo abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VII - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VIII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

IX - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo.

Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

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

XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII - O abalo na credibilidade no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias.

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV - A 1ª Seção deste Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o EREsp n. 1.443.771/RS, assentou que o crédito presumido de ICMS, a par de não se incorporar ao patrimônio da contribuinte, não constitui lucro, base imponible do IRPJ e da CSLL, sob o entendimento segundo o qual a concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Axiologia da ratio decidendi que afasta, igualmente, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de montante outorgado, de igual forma, no contexto de incentivo fiscal relativo ao ICMS, o qual fora estabelecido, neste caso, no bojo do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense - PRODEC.

XV - Recurso Especial provido.

(REsp n. 1.222.547/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 8/3/2022, DJe de 16/3/2022.)

Ao analisar os recursos envolvendo a temática, não obstante os argumentos suscitados pela Fazenda Nacional, apliquei o posicionamento da Primeira Turma, ressaltando que novo debate acerca da matéria dependeria da utilização dos meios processuais disponíveis para uniformização da jurisprudência, uma vez que a Segunda Turma adotava conclusão diversa.

Chegou, assim, o momento de revisitar o tema e, após refletir sobre

o caso e provocado pelas alegações trazidas pelo ente fazendário, entendo que a hipótese é de acompanhar o voto proposto pelo eminente relator, Ministro Benedito Gonçalves.

Dessa forma, comungo do mesmo raciocínio desenvolvido por Sua Excelência, na linha de que incide o IRPJ e a CSLL sobre os valores referentes aos benefícios e incentivos fiscais de ICMS (como, por exemplo, isenção, redução de base de cálculo e de alíquota e diferimento), salvo se observados os requisitos previstos no art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

Compreendo, também, que não se aplica ao caso o entendimento fixado no EREsp 1.517.492/RJ, que excluiu o crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ressalto que o posicionamento exposto pelo Ministro relator encontra-se alinhado com aquele adotado pela Segunda Turma desta Corte Superior, ao julgar o REsp 1.968.755/PR, sendo relevante pontuar que a aplicação do entendimento fixado no julgamento do ERESP 1.517.492/PR ao presente caso equivaleria ao reconhecimento de isenção heterônoma, o que ofende o princípio do pacto federativo, mas, agora, em detrimento da União.

Como bem versou o Ministro Mauro Campbell Marques no REsp 1.968.755/PR, cujos fundamentos me convenceram da distinção entre a hipótese ali julgada e aquela abordada no ERESP 1.517.492/PR:

[...]

No julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornando-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64.

Já o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos.

[...]

Nesse ponto, julgo pertinente o fundamento do fisco no sentido de que:

[...] autorizar a impetrante a retirar da base de cálculo algo que jamais fez parte, faz com que se criem de forma artificial créditos a partir de valores que sequer algum dia foram contabilizados.

Nesse ponto, manifesta-se, a propósito, a mais grave violação à matriz tributária do IRPJ e da CSLL, na medida em que a exclusão dos demais benefícios de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL está a resultar na criação artificial de créditos em valor equivalente aos incentivos estaduais, importando em danosa distorção tributária, pois o desconto de tais créditos não contabilizados poderá transformar o lucro efetivo da empresa em prejuízo fiscal [...]

Além disso, a Lei Complementar n. 160/2017, conforme decidiu a Primeira Seção, realmente não afeta a conclusão de que os créditos presumidos de ICMS não compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não sendo possível afirmar o mesmo em relação aos incentivos e benefícios fiscais de ICMS.

Assim sendo, ACOMPANHO o eminente Ministro relator quanto à tese jurídica proposta.

É como voto.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1945110 - RS (2021/0190993-1)

**RELATOR** : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**  
**RECORRENTE** : FAZENDA NACIONAL  
**RECORRIDO** : VDA LOGISTICA E TRANSPORTES LTDA  
**OUTRO NOME** : AFG LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA  
**ADVOGADOS** : WILFRIDO AUGUSTO MARQUES - DF001987  
MARCELO AUGUSTO SELLA - PR038404  
FERNANDA FOIZER SILVA - DF035534  
HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506  
JEOVANA ALVES CORREIA - DF062052  
BRUNA DE FREITAS DO AMARAL - SP339012  
**INTERES.** : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES - RJ091152  
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996  
MARCOS ABREU TORRES - BA019668  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DO AGRONEGOCIO - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993  
PAULO DE FIGUEIREDO FERRAZ PEREIRA LEITE - SP317575  
ELIANA CALMON ALVES - DF046625  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DA INDUSTRIA DE ALIMENTOS - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ALBERTO DE MEDEIROS FILHO - DF024741  
BRUNO RODRIGUES TEIXEIRA DE LIMA - DF031591  
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (ACEBRA) - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ - PR019886  
BETÂNIA SILVEIRA BINI - PR068258  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE GAS CANALIZADO - ABEGAS - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ENGELS AUGUSTO MUNIZ - DF036534  
PEDRO HENRIQUE MAGALINI ALMEIDA ZAGO - DF064364  
LUIS FELIPE SALOMÃO FILHO - DF071367  
RODRIGO FIGUEIREDO DA SILVA COTTA - DF073001  
**INTERES.** : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO -

"AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO - SP302659  
JOÃO MARCELO DA SILVA ELIAS - SP462104

### **VOTO-VOGAL**

Trata-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fundamento no art. 105, III, *a* e *c*, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXCLUSÃO.

1. Os créditos presumidos de ICMS não configuram acréscimo patrimonial da empresa, não se equiparando a lucro ou renda, base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Precedentes desta Corte e do STJ.

Ambas as partes opuseram embargos de declaração, sendo providos somente os aclaratórios do contribuinte, no seguinte sentido:

TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DESCABIMENTO.

1. Os benefícios ou incentivos fiscais de ICMS não geram aumento de patrimônio, nem produzem receita ou lucro, na medida em que operam, por via transversa, a redução da carga tributária. Logo, por não representar acréscimo de nenhuma espécie, não se constituem como receita tributável.
2. As receitas decorrentes de benefícios fiscais concedidos pelos Estados em relação ao ICMS, independentemente de sua natureza devem ser afastadas da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, pouco importando sua destinação.
3. O contribuinte tem o direito de excluir os créditos presumidos e demais benefícios relacionados ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que não configuram acréscimo patrimonial da empresa, não se equiparando a lucro ou renda.

Diante de novos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, com fins de prequestionamento, o Tribunal de origem assim decidiu:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. REDISSCUSSÃO. PREQUESTIONAMENTO

1. Não havendo no acórdão obscuridade, contradição, omissão ou erro material, improcedem os embargos de declaração.
2. Dá-se provimento aos embargos de declaração unicamente para fins de prequestionamento.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional indica que o acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região viola os seguintes dispositivos legais: arts.

141, 320, 373 e 434, 489, §1º, V, e 1022, do CPC/2015; aos arts. 1º, 6º, 14, § 1º, da Lei nº 12.016/2009; ao art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977; aos arts. 44, 108, § 2º, e 111, II, do CTN; aos arts. 2º e 26 da Lei nº 8.981/1995; ao art. 1º da Lei nº 9.316/1996; aos arts. 1º e 28 da Lei nº 9.430/1996; ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com a redação dada pela LC 160/2017, e ao art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017.

A Primeira Seção submeteu o presente caso à sistemática de julgamento dos recursos repetitivos para que fosse definido *se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).*

O Ministro Relator propôs a seguinte fixação de teses:

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

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Quanto ao caso concreto, o Ministro Relator conheceu parcialmente **do recurso especial da Fazenda Nacional e, nessa extensão, deu-lhe parcial provimento**, para determinar o retorno dos autos à origem, a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido,

dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança).

É o relatório.

No julgamento do EREsp 1.517.492/PR, de relatoria do Ministro Og Fernandes, a Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que o crédito presumido de ICMS não pode ser incluído nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pela sistemática do lucro real.

Naquela oportunidade, prevaleceu o posicionamento da Ministra Regina Helena Costa que, em seu voto-vista, aplicou o entendimento firmado no julgamento do Tema 69/STF, bem como adotou a conclusão no sentido de que a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL representaria violação ao pacto federativo, previsto no art. 150, VI, *a*, CF.

Em suma, diante do entendimento firmado no EREsp 1.517.492/PR, o crédito presumido de ICMS foi retirado do conceito de receita bruta operacional previsto no artigo 44 da Lei nº 4.506/1964, sendo também considerada irrelevante a previsão legal contida no artigo 30 da Lei nº 12.973/1914.

Neste momento, cabe apreciar a aplicação do entendimento firmado no EREsp 1.517.492/PR aos benefícios fiscais de ICMS, com reflexo na composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pela sistemática do lucro real.

Como visto, após o julgamento do EREsp 1.517.492/PR, a discussão perante o Poder Judiciário deixou de estar limitada ao crédito presumido do ICMS, passando a abranger todo e qualquer benefício de ICMS concedido pelos Estados. Para os contribuintes, o raciocínio que se faz é que o entendimento adotado pela Primeira Seção deveria ser aplicado a benefícios outros, a exemplo da redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade e diferimento.

Cabe pontuar que, a Segunda Turma, ao se deparar com a discussão no julgamento do REsp 1.968.755/PR, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, fez o adequado *distinguishing*, esclarecendo que o entendimento firmado no EREsp 1.517.492/PR não deveria alcançar os benefícios fiscais de ICMS de natureza negativa. O acórdão foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A *RATIO DECIDENDI* DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

1. No julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornando-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. 2. Já o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos.

3. Desta forma, o pedido constitui desdobramento desarrazoado da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR, por violar sua *ratio decidendi* que é a proteção do Pacto Federativo.

4. No entanto, nada impede que o pedido seja acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

5. Em suma, ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

6. Recurso especial parcialmente provido.

O raciocínio adotado pela Segunda Turma decorre da lógica do julgamento do

EREsp 1.517.492/PR, que teve como principal fundamento o respeito ao pacto federativo, cujo objetivo, naquele caso, era impedir que a União alcançasse, por meio do IRPJ e da CSLL, os valores correspondentes ao crédito presumido concedido pelos Estados-Membros.

Ocorre que, se aplicado o entendimento do ERESP 1.517.492/PR aos benefícios fiscais de ICMS de natureza negativa, conforme bem demonstrado pelo Ministro Mauro Campbell Marques, no acórdão do REsp 1.968.755/PR, fatalmente estaríamos diante de igual violação ao pacto federativo, em desfavor da União, constituída pela concessão de isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, III, e 150, §6º, da Constituição Federal.

Diferentemente do crédito presumido, de natureza positiva, os demais benefícios fiscais representam um decréscimo daquilo que se pagaria a título de ICMS. Ademais, o valor equivalente ao benefício fiscal do ICMS não é considerado, pela legislação tributária, parte integrante da grandeza econômica sob a qual recaem o IRPJ e CSLL, de modo que não haveria o que excluir da base de cálculo dos tributos em questão. Por consequência, se não há o que excluir, a aplicação do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR acabaria por reduzir indevidamente a base tributável dos tributos de competência da União, em decorrência de benefício fiscal concedido pelos Estados-Membros.

Nota-se que, a pretexto de impedir a incidência de IRPJ e CSLL sobre riqueza que sequer é tributada, os contribuintes pretendem ver reconhecida como legítima a criação de créditos fictícios com o intuito de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos de competência da União. Na verdade, a lógica da tese que defendem é a de que todo benefício fiscal de ICMS necessariamente reduziria as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.

Sob tais perspectivas, é importante registrar que a ampliação do entendimento consolidado no ERESP 1.517.492/PR teria por consequência a diminuição indevida da arrecadação tributária. De acordo com as informações prestadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, o impacto econômico-financeiro da tese alcança o montante equivalente a R\$ 235.000.000.000,00 (duzentos e trinta e cinco bilhões de reais), considerando apenas os exercícios fiscais de 2017 a 2021.

Noutro viés, em se tratando de imposto de renda, é cediço que parte da riqueza é distribuída aos municípios, os quais seriam prejudicados com a redução do produto da arrecadação. É dizer, permitir a dedução dos benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados, muitos inseridos em política de verdadeira guerra fiscal, afeta não só a União, como também os municípios que, em grande parte, dependem dos valores para garantia de serviços essenciais à população.

Nesse diapasão, considero que o entendimento adotado no REsp 1.968.755/PR é o mais adequado para a solução da discussão submetida à Primeira Seção no presente caso, tanto pelo aspecto jurídico quanto no que diz respeito aos elementos financeiro, econômico e social envolvidos na celeuma.

Com o advento da Lei Complementar n. 160/2017, que incluiu os §4º e 5º ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014, os benefícios fiscais de ICMS foram submetidos ao regime jurídico das subvenções para investimento. Nesse contexto, a legislação tributária passou a permitir a redução das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, inclusive quanto aos benefícios fiscais de ICMS concedidos antes da vigência da Lei Complementar n. 160/2017, ainda que de forma irregular, sem a aprovação do CONFAZ. Para tanto, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça impõe sejam observados os requisitos constantes no art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30 da Lei n. 12.973/2014. Nesse sentido:

AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. REVISÃO DO JULGADO EM SEDE DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ONDE IDENTIFICADO ERRO MATERIAL QUE ENSEJOU JULGAMENTO EXTRA PETITA. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

1. Aberta a instância pelo recurso especial, não poderia este Superior Tribunal de Justiça debruçar-se sobre a causa analisando matéria diversa daquela que consubstancia os pressupostos fáticos contidos nos autos e o pedido realizado. Por esta razão é que a decisão dos embargos de declaração de e-STJ fls. 330/333 reconheceu que o julgamento monocrático embargado foi realizado de forma extra petita (erro material) e acolheu os aclaratórios da FAZENDA NACIONAL com efeitos infringentes para aplicar a jurisprudência desta Corte.

2. O pedido da CONTRIBUINTE de extensão da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR aos demais benefícios fiscais de ICMS que não sejam o crédito presumido de ICMS constitui desdobramento desarrazoado da tese ali construída, por violar sua *ratio decidendi* que é a proteção do Pacto Federativo.

3. Esta Segunda Turma já decidiu que ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, devendo os autos retornarem para a Corte de Origem a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Precedente: REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05.04.2022.

4. Agravo interno não provido.

(AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 7/3/2023, DJe de 16/3/2023.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. SÚMULA 284/STF. AFASTAMENTO. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. ART. 10 DA LC 160/2017 E ART. 30 DA LEI 12.973/2014. APLICAÇÃO.

1. A parte pretendeu ver afastado o valor de outros benefícios fiscais de ICMS que não o crédito presumido (isenção e redução da base de cálculo) do campo de incidência do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro real. Requereu a reforma da sentença para excluir da base de cálculo do IRPJ e CSLL os incentivos fiscais estaduais (isenção e redução da base de cálculo) nos termos do entendimento do art. 30 da Lei 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar 160, nos Embargos de Divergência 1.517.492/PR em sintonia com o RE 574.706 do STF.

2. O Superior Tribunal de Justiça tem feito distinção quanto à aplicação do tema tratado no EREsp 1.517.492/PR. Entendeu-se que "o pedido do contribuinte deveria ser acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014". (EDcl no REsp 1.968.755/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 6.10.2022)

3. Nessas condições, aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30, da Lei 12.973/2014. Sob pena de supressão de instância e em razão da necessidade de exame da prova dos autos, o processo deve retornar à Corte de Origem para análise do caso à luz da legislação aplicável e das

provas documentais, lembrando se tratar de Mandado de Segurança.

4. Agravo conhecido para dar parcial provimento ao Recurso Especial, nos termos da fundamentação.

(AgInt no REsp n. 2.012.522/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/2/2023, DJe de 23/2/2023.)

AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXCLUSÃO DOS VALORES RELATIVOS ÀS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS REFERENTES À REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP N. 1.968.755/PR. SOBRESTAMENTO DO FEITO. FACULDADE DO RELATOR. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I - Na origem, trata-se de ação declaratória ajuizada pelo Supermercado Gumz contra a União, pretendendo seja declarado o direito da autora de excluir os benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e CSLL. Na sentença julgou procedente o pedido, para excluir os incentivos fiscais de ICMS da base de cálculo do lucro tributável para fins de apuração do IRPJ e CSLL. No Tribunal a quo, a sentença foi reformada para julgar improcedente o pedido.

II - De fato, conforme bem salientou o Tribunal de origem, a questão controvertida nos autos não se refere à exclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, situação que foi solucionada pelo STJ no julgamento do EREsp n. 1.517.492/PR. A presente controvérsia versa, na verdade, acerca da possibilidade de exclusão, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores decorrentes das subvenções governamentais referentes à redução da base de cálculo do ICMS. Nesse contexto, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp n. 1.968.755/PR, firmou posicionamento no sentido de que o pleito de exclusão, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores decorrentes das subvenções governamentais referentes à redução da base de cálculo do ICMS ou a sua isenção, constitui desdobramento desarrazoado da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR, por violar sua ratio decidendi, que é a proteção do Pacto Federativo. Contudo, a Segunda Turma entendeu que o pedido do contribuinte deveria ser "acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30 da Lei n. 12.973/2014." (REsp n. 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/4/2022, DJe de 8/4/2022.)

III - Portanto, considerando a necessidade de exame de provas e sob pena de supressão de instância, os autos devem retornar ao Tribunal a quo para análise do caso à luz da legislação aplicável e das provas documentais. Nessa mesma linha: EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 11/4/2022; REsp n. 2.001.784, relatora Ministra Assusete Magalhães, DJe 1º/6/2022 e REsp n. 2.010.085, relatora Ministra Assusete Magalhães, DJe 1º/8/2022.

IV - O entendimento do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que se o relator não determinou o sobrestamento dos processos nos termos do art. 1.035, § 5º, do CPC/2015, a determinação de sobrestamento é uma faculdade do relator do processo paradigma (EDcl na PET no REsp n. 1.768.061/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 10/12/2019, DJe de 13/12/2019.) V - Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp n. 2.009.545/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 28/11/2022, DJe de 1/12/2022.)

O entendimento adotado nos casos acima indicados foi igualmente aplicado nas seguintes decisões monocráticas: REsp 2.042.365/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, DJe 2/2/2023; REsp 2.031.438/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 6/2/2023.

Outrossim, quando do julgamento dos embargos de declaração no REsp 1.968.755/PR, de relatoria do Ministro Mauro Campbell, em 3/10/2022, a Segunda Turma concluiu pela impossibilidade de exigir a comprovação de que os incentivos foram concedidos como estímulos à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, conforme se verifica na ementa abaixo transcrita:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PRESENÇA DE OBSCURIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS. TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

**1. Efetivamente, quando a Lei Complementar n. 160/2017 equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS (típicas subvenções de custeio ou recomposições de custos) a subvenções para investimento o fez justamente para afastar a necessidade de se comprovar que o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (conceito típico de subvenção de investimento). Não fosse isso, a equiparação legal feita pelo art. 30, §4º, da Lei n. 12.973/2014 (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) seria inócua, já que se sabe que:**

**"[...] na 'subvenção para investimento' há controle por parte do Poder Público da aplicação do incentivo recebido pela empresa nos programas informados e autorizados. Nas demais subvenções, não" (REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019).**

2. Decerto, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei.

3. Em havendo omissão, obscuridade, contradição ou erro material, merecem ser acolhidos os embargos declaratórios.

4. Embargos de declaração do CONTRIBUINTE e da FAZENDA NACIONAL acolhidos, nos termos da fundamentação.

Entretanto, a equiparação conferida pelo §4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 dispensa o contribuinte apenas da comprovação de que o benefício fiscal de ICMS foi efetivamente concedido pelo Estado com a intenção de subvencionar investimento. Por outro lado, cabe ao contribuinte tratar o benefício fiscal como se subvenção de investimento fosse, mediante a observância dos requisitos constantes no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, dentre eles a destinação prevista no *caput* e no §2º. Ou seja, é mister o

direcionamento do resultado do benefício à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Ante o exposto, dirirjo parcialmente do Ministro Relator apenas no que diz respeito à exclusão do termo "imunidade" da redação da tese em repetitivo, propondo que a tese seja fixada nos seguintes termos:

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

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Quanto à solução do caso concreto, acompanho o Ministro Relator para conhecer **parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional e, nessa extensão, dar-lhe parcial provimento**, para determinar o retorno dos autos à origem, a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança).

É o voto.

**Acórdão sujeito ao regime previsto no artigo 1.036 e seguintes do CPC/2015.**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1945110 - RS (2021/0190993-1)

**RELATOR** : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**  
**RECORRENTE** : FAZENDA NACIONAL  
**RECORRIDO** : VDA LOGISTICA E TRANSPORTES LTDA  
**OUTRO NOME** : AFG LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA  
**ADVOGADOS** : WILFRIDO AUGUSTO MARQUES - DF001987  
MARCELO AUGUSTO SELLA - PR038404  
FERNANDA FOIZER SILVA - DF035534  
HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506  
JEOVANA ALVES CORREIA - DF062052  
BRUNA DE FREITAS DO AMARAL - SP339012  
**INTERES.** : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES - RJ091152  
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996  
MARCOS ABREU TORRES - BA019668  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DO AGRONEGOCIO - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993  
PAULO DE FIGUEIREDO FERRAZ PEREIRA LEITE - SP317575  
ELIANA CALMON ALVES - DF046625  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DA INDUSTRIA DE ALIMENTOS - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ALBERTO DE MEDEIROS FILHO - DF024741  
BRUNO RODRIGUES TEIXEIRA DE LIMA - DF031591  
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (ACEBRA) - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ - PR019886  
BETÂNIA SILVEIRA BINI - PR068258  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE GAS CANALIZADO - ABEGAS - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ENGELS AUGUSTO MUNIZ - DF036534  
PEDRO HENRIQUE MAGALINI ALMEIDA ZAGO - DF064364  
LUIS FELIPE SALOMÃO FILHO - DF071367  
RODRIGO FIGUEIREDO DA SILVA COTTA - DF073001  
**INTERES.** : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO -

"AMICUS CURIAE"

ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO - SP302659  
JOÃO MARCELO DA SILVA ELIAS - SP462104

## VOTO-VOGAL

### O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS:

Cuida-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fundamento no art. 105, III, "a", da CF, contra acórdão do TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO assim ementado (fl. 149):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXCLUSÃO.

1. Os créditos presumidos de ICMS não configuram acréscimo patrimonial da empresa, não se equiparando a lucro ou renda, base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Precedentes desta Corte e do STJ.

Em sessão realizada em 7/3/2023, a Primeira Seção do STJ afetou o presente processo (junto com o REsp n. 1.987.158/SC) à sistemática dos recursos repetitivos para "definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no EREsp n. 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL)".

Por ocasião do julgamento dos EREsp n. 1.462.237/SC (relator Ministro Gurgel de Faria, DJe de 21/3/2019), a Primeira Seção destacou que a particularidade de superveniente edição da Lei Complementar n. 160/2017, que promoveu alterações na Lei n. 12.973/2014, não modificaria a inviabilidade de inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo dos citados tributos, sob pena de manter-se a violação do princípio federativo.

Contudo, a questão posta no paradigma é diversa, pois pretende que outros incentivos fiscais de ICMS concedidos também sejam excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

De início, convém destacar que existe efetiva diferença entre o crédito

presumido de ICMS e outros benefícios fiscais, tais como isenção, redução de alíquota ou diferimento, pois, enquanto no crédito presumido há **ingresso de receita** nova, nos demais a obrigação de pagamento do ICMS deixa de existir, ou seja, está deixando de ter uma **saída de despesas**.

Assim, a empresa contribuinte pretende excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua, já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devidos em suas saídas.

Ressalte-se que a Primeira Turma tem acolhido entendimento que estende a exegese dos EREsp n. 1.517.492/PR a qualquer benefício fiscal concedido pelos entes estaduais. A título de exemplo, cito o AgInt no REsp n. 1.975.874/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe de 3/10/2022.

Por essa lógica, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL, o que acaba se tornando uma forma de isenção heterônoma. A propósito, a Segunda Turma já destacou essa particularidade quando do julgamento do REsp n. 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022.

Com efeito, a construção jurisprudencial do STJ sobre os créditos presumidos de ICMS não pode ser generalizada de forma a abarcar tudo quanto seja benefício fiscal de ICMS, devendo limitar-se a situações idênticas, o que, na hipótese suscitada, não é a situação dos autos.

Assim, não se mostra legítima a extensão do entendimento firmado nos EREsp n. 1.517.492/PR a outros benefícios fiscais de ICMS diverso do crédito presumido.

Contudo, no julgamento do REsp n. 1.968.755/PR, sob a relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, a Segunda Turma firmou entendimento de que é possível a exclusão dos indigitados incentivos estaduais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio de sua classificação como subvenção para investimentos, desde que obedecidas as condições previstas no art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

Por seu turno, os embargos de declaração opostos contra o referido julgado foram acolhidos para esclarecimento, pois, "embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos" foram estabelecidos pelo ente estadual "como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos", sob pena de tornar inócua a

equiparação prevista no art. 30, § 4º, da Lei n. 12.973/2014, remanesce a "necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei".

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: [\(Vigência\)](#)

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 previstos neste artigo.** [\(Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017\)](#)

Assim, ao meu sentir, remanesce tal necessidade porque não podemos nos afastar do raciocínio legal inserto na legislação em comento no sentido de que, se a subvenção tem a finalidade específica de implantar ou expandir empreendimentos econômicos de acordo com planos de investimento avaliados e fiscalizados pelo Poder Público, está-se diante de uma "subvenção para investimento" passível de controle por parte do Poder Público da aplicação desses incentivos.

A propósito, reproduzo a ementa dos mencionados aclaratórios:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PRESENÇA DE OBSCURIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS. TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO.

POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

1. Efetivamente, quando a Lei Complementar n. 160/2017 equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS (típicas subvenções de custeio ou recomposições de custos) a subvenções para investimento o fez justamente para afastar a necessidade de se comprovar que o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (conceito típico de subvenção de investimento). Não fosse isso, a equiparação legal feita pelo art. 30, §4º, da Lei n. 12.973/2014 (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) seria inócua, já que se sabe que:

"[...] na 'subvenção para investimento' há controle por parte do Poder Público da aplicação do incentivo recebido pela empresa nos programas informados e autorizados. Nas demais subvenções, não" (REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019).

2. Decerto, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei.

3. Em havendo omissão, obscuridade, contradição ou erro material, merecem ser acolhidos os embargos declaratórios.

4. Embargos de declaração do CONTRIBUINTE e da FAZENDA NACIONAL acolhidos, nos termos da fundamentação.

(EDcl no REsp n. 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 6/10/2022.)

Quanto à fixação da tese repetitiva, em análise de tal precedente, alinho-me ao entendimento desenvolvido em voto-vogal disponibilizado pelo Ministro Herman Benjamin no sentido de que os valores dos benefícios fiscais devem estar relacionados com a viabilidade do empreendimento econômico, de consequência, eventual desvirtuamento da destinação dos valores leva à necessidade de instauração de procedimento fiscalizatório tendente, assim, à submissão da quantia à tributação.

Considerando, portanto, que a benesse de um ente não pode prejudicar a arrecadação do outro, não se olvidando, assim, que se tem que ter como parâmetro decisório o princípio federativo, comungo com o raciocínio jurídico desenvolvido pelo Ministro Herman Benjamin no sentido de que a constatação, em procedimento fiscalizatório, de que a empresa não comprovou devidamente o cumprimento de requisitos legais, com consequente desvio dos valores para finalidade incompatível com a

viabilidade do empreendimento econômico, culmina sim no lançamento do IRPJ e da CSSL.

Assim, alinho-me ao fundamento jurídico desenhado no sentido de incluir o item n. 3 proposto pelo Ministro Herman Benjamin na tese repetitiva a ser fixada:

**3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.**

Ante o exposto, **acompanho o voto do ministro relator**, na solução do caso concreto, para reconhecer como indevida a exclusão irrestrita de benefício fiscal de ICMS, diverso do crédito presumido, da base de cálculo do IRPJ ou CSSL, de modo que a possibilidade de exclusão fica condicionada à aferição dos requisitos previstos no art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, que, na hipótese dos autos, deverá ser feita pela Corte de origem, observados os limites cognitivos que a demanda judicial comporte, visto tratar-se de mandado de segurança.

**No que diz respeito à tese repetitiva**, acompanho o relator com os acréscimos sugeridos pelo Ministro Herman Benjamin.

É como penso. É como voto.

# *Superior Tribunal de Justiça*

## **RECURSO ESPECIAL Nº 1.945.110 - RS (2021/0190993-1)**

**RELATOR** : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**  
**RECORRENTE** : FAZENDA NACIONAL  
**RECORRIDO** : VDA LOGISTICA E TRANSPORTES LTDA  
**OUTRO NOME** : AFG LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA  
**ADVOGADOS** : WILFRIDO AUGUSTO MARQUES - DF001987  
MARCELO AUGUSTO SELLA - PR038404  
FERNANDA FOIZER SILVA - DF035534  
JEOVANA ALVES CORREIA - DF062052  
BRUNA DE FREITAS DO AMARAL - SP339012  
**INTERES.** : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS  
CURIAE"  
**ADVOGADOS** : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES - RJ091152  
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996  
MARCOS ABREU TORRES - BA019668  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DO AGRONEGOCIO - "AMICUS  
CURIAE"  
**ADVOGADOS** : VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993  
PAULO DE FIGUEIREDO FERRAZ PEREIRA LEITE -  
SP317575  
ELIANA CALMON ALVES - DF046625  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DA INDUSTRIA DE ALIMENTOS  
- "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ALBERTO DE MEDEIROS FILHO - DF024741  
BRUNO RODRIGUES TEIXEIRA DE LIMA - DF031591  
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL  
(ACEBRA) - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ - PR019886  
BETÂNIA SILVEIRA BINI - PR068258  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS  
DISTRIBUIDORAS DE GAS CANALIZADO - ABEGAS -  
"AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ENGELS AUGUSTO MUNIZ - DF036534  
PEDRO HENRIQUE MAGALINI ALMEIDA ZAGO - DF064364  
LUIS FELIPE SALOMÃO FILHO - DF071367  
RODRIGO FIGUEIREDO DA SILVA COTTA - DF073001

## **VOTO-VOGAL**

**O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN:** A empresa recorrida impetrou Mandado de Segurança cujo pedido consistiu na "concessão de ordem

# *Superior Tribunal de Justiça*

judicial que declare o seu direito de apurar IRPJ e CSLL utilizando-se, para dedução de suas respectivas bases de incidência, das importâncias correspondentes aos benefícios e incentivos fiscais de ICMS oriundos de sua atividade e concedidos pelo Estado, os quais se caracterizam subvenções" (fl. 4, e-STJ). Sustenta que o Convênio ICMS 190/2017 estabeleceu diversas espécies de benefícios fiscais (um total de 17 diferentes tipos, entre isenção, redução da base de cálculo, manutenção de créditos, dilação de prazo para pagamento, etc.) e defende o direito à dedução de tais montantes "desde a vigência da redação original do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, ante o caráter meramente interpretativo dos §§ 4º e 5º do referido artigo". Também pleiteia "a realização de eventual reconstituição contábil e declarando-se o direito a compensação de tributos eventualmente pagos indevidamente por conta da não utilização de tais benefícios".

No que interessa diretamente ao julgamento do Recurso Especial, a decisão proferida no Tribunal de origem, inicialmente, manifestou-se a respeito da exclusão do **crédito presumido** de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, concluindo que tal modalidade de benefício fiscal é concedida pelos Estados-Membros com o objetivo de estimular determinadas atividades econômicas, motivo pelo qual não constitui renda, lucro ou acréscimo patrimonial, daí concluindo no sentido de conceder a Segurança. Reportando-se expressamente às modificações introduzidas pela Lei Complementar 160/2017 na Lei Ordinária 12.973/2014, o órgão colegiado concluiu (fl. 157, e-STJ):

o fato é que, mesmo após as inovações normativas acima referidas, o Superior Tribunal de Justiça, expressamente considerando-as, reiterou o entendimento pela exclusão incondicionada dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não fazendo, a este respeito, qualquer tipo de limitação.

Sobreveio a oposição de Embargos de Declaração por ambas as partes. Os aclaratórios da empresa foram acolhidos para corrigir omissão no julgado, definindo que a concessão da Segurança abrange tanto os benefícios fiscais relativos ao crédito presumido de ICMS como os demais tipos de incentivos e benefícios, "independentemente de sua natureza (crédito presumido, redução de alíquota ou redução da base de cálculo)" (fls. 224-225,

# Superior Tribunal de Justiça

e-STJ). Os Embargos de Declaração do ente público foram acolhidos exclusivamente para fins de prequestionamento.

Seguiu-se nova oposição de Embargos de Declaração pela Fazenda Nacional, cujo acórdão, consignando inexistirem os vícios do art. 1.022 do CPC e a intenção de rediscutir a matéria decidida, concluiu novamente pelo acolhimento apenas para reputar prequestionada a matéria veiculada pelo ente fazendário.

No Recurso Especial, aponta-se, à fl. 278, e-STJ, violação à legislação federal, "em especial aos arts. 141, 320, 373 e 434, 489, § 1º, V, e 1022, todos do CPC/2015; aos arts. 1º, 6º, 14, § 1º, da Lei nº 12.016/2009; ao art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77; aos arts. 44, 108, § 2º, e 111, II, do CTN; aos arts. 2º e 26 da Lei nº 8.981, de 1995; ao art. 1º da Lei nº 9.316/96; aos arts. 1º e 28 da Lei nº 9.430/96; ao art. 30 da Lei nº 12.973/14, com a redação dada pela LC 160/17, e ao art. 10 da Lei Complementar nº 160/17".

Foram apresentadas contrarrazões, e o Recurso foi selecionado pela Comissão Gestora de Precedentes do STJ, após provocação da parte recorrida, acatada pela Seção de Direito Público, para julgamento no rito dos Recursos Repetitivos.

Admitido o ingresso de terceiros na condição de *amicus curiae*.

Em parecer, o MPF opinou pelo desprovimento do Recurso Especial, por entender que a tese repetitiva a ser fixada é de que "não é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ou seja, não se aplica, por extensão, 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" (fls. 863-876, e-STJ).

Em judicioso Voto, o em. Ministro Relator fixa a seguinte tese repetitiva:

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

**2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

Na solução do caso concreto, conhece parcialmente do Recurso Especial, para, nessa extensão, dar-lhe parcial provimento, diante das seguintes conclusões:

a) inexistência de violação do art. 1.022 do CPC porque a decisão que compôs a lide o fez de modo adequadamente fundamentado, encontrando-se correta a constatação feita pela Corte regional, nos acórdãos embargados, de que a argumentação veiculada pela Fazenda Nacional tinha por finalidade rediscutir o mérito;

b) impossibilidade de conhecimento do Recurso Especial em relação ao tema da alegada ausência de prova pré-constituída, em razão da incidência da Súmula 7/STJ;

c) procedência da pretensão recursal relativamente à inaplicabilidade da orientação adotada nos EREsp 1.517.942/PR, reputada aplicável, à luz da doutrina do denominado "efeito de recuperação", exclusivamente ao crédito presumido de ICMS;

d) parcial procedência da tese de ofensa ao art. 30 da Lei 12.973/2014 e dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar 160/2017, haja vista que, a despeito da inclusão dos demais benefícios fiscais no conceito de receita bruta (e, portanto, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL), será possível a dedução de tais valores na forma de "subvenção para investimentos", desde que observados os requisitos estabelecidos no art. 30 da Lei 12.973/2014; e

e) prejudicialidade da tese de afronta ao art. 141 do CPC (julgamento *extra petita*), "tendo em vista a conclusão pela necessidade de observância dos requisitos legais estabelecidos pelo art. 30 da Lei nº 12.973 e pelos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017".

Após o estudo das razões recursais, do conteúdo do acórdão hostilizado e do substancial Voto apresentado pelo em. Ministro Relator, apresento Voto no sentido de acompanhá-lo, com acréscimo de sugestão na tese repetitiva.

# Superior Tribunal de Justiça

Quanto à afirmada infringência ao art. 1.022 do CPC, registro que, em princípio, questionamentos como omissão relativa à alegada inexistência de prova pré-constituída a respeito da liquidez e certeza do crédito cujo reconhecimento se pretende nos autos do *writ*, e assim também acerca da necessidade de comprovação de que houve tributação (IRPJ e CSSL) sobre benefícios fiscais que jamais teriam sido contabilizados como receita, ou a respeito do julgamento *extra petita*, não foram pontualmente examinados no acórdão hostilizado.

Sucedo que, de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o acolhimento da tese de violação do art. 1.022 do Código Processual Civil pressupõe não apenas a constatação de ausência de valoração a respeito dos pontos suscitados pela parte interessada, como também a demonstração, por ela, da relevância dos temas indicados, isto é, a demonstração da aptidão da matéria abordada nos Aclaratórios para influir no resultado do julgamento, revertendo-o de modo favorável à parte embargante.

Nesse sentido:

EXECUÇÃO FISCAL PROMOVIDA PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL. INTERVENÇÃO DA FAZENDA NACIONAL. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

**1 - A falta de exame de questão constante de normativo legal apontado pelo recorrente nos embargos de declaração não caracteriza, por si só, omissão quando a questão é afastada de maneira fundamentada pelo Tribunal a quo, ou ainda não é abordada pelo Sodalício, e o recorrente, em ambas as situações, não demonstra, de forma analítica e detalhada, a relevância do exame da questão apresentada para o deslinde final da causa. Incide na espécie a Súmula 211/STJ.**

2 - A leitura atenta da decisão recorrida revela que na verdade, o acórdão recorrido, ao dispor sobre a matéria, cingiu-se à interpretação de regramentos e princípios constitucionais, notadamente os arts. 108, II, e 109, I e § 3º, todos da Constituição Federal. Desta forma se tem inviabilizada a apreciação da questão por este Tribunal, estando a competência de tal exame jungida à Excelsa Corte, ex vi do disposto no art. 102 da Constituição Federal, sob pena de usurpação daquela competência. Precedentes.

3 - Recurso especial não conhecido.

(REsp n. 1.742.729/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 13/4/2023.)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO

EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. REVISÃO DO JUÍZO. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. FUNDAMENTAÇÃO RECURSAL DEFICIENTE. SÚMULA 284/STF. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL PREJUDICADO. CONFLITO ENTRE LEI LOCAL E LEI FEDERAL. COMPETÊNCIA DO STF, A TEOR DO ART. 102, III, "D", CF.

1. O presente recurso foi interposto na vigência do CPC/2015, razão pela qual incide o Enunciado Administrativo n. 3/STJ: "Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC".

2. O acórdão recorrido firmou a ausência de demonstração de direito líquido e certo, na via mandamental. Inviável, pois, a revisão da conclusão a que chegou o Tribunal a quo, sem o reexame do suporte fático dos autos, providência vedada no âmbito do recurso especial. Incidência da Súmula 7/STJ.

3. Configurada a deficiência da fundamentação recursal quanto aos arts. 1.022 e 489 do CPC/2015, por **ausência de argumentação que demonstre, diante da fundamentação adotada no acórdão, a pertinência e a relevância das questões suscitadas, a ensejar o re julgamento dos aclaratórios na origem. Aplicação da Súmula 284/STF.**

4. A controvérsia dirimida no acórdão respeita a conflito de normas locais em face de lei federal, a qual foi analisada com fundamentos de natureza constitucional, não tendo o órgão julgador prequestionado a legislação federal indicada por violada. Incidência da Súmula 211/STJ.

5. Não se conhece do recurso pela alínea "c" do permissivo constitucional, por prejudicada a análise do suposto dissídio jurisprudencial de questões a respeito das quais houve a aplicação de óbice sumular, quando do seu exame pela alínea "a". Precedentes.

6. Em sede de recurso excepcional, a competência para apreciar controvérsia a respeito de conflito entre lei local e lei federal/constitucional é do STF, a teor do art. 102, III, "d", CF, sendo incabível a interposição de recurso especial. Precedentes.

7. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp n. 2.029.051/RJ, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 17/10/2022, DJe de 20/10/2022.)

Na hipótese dos autos, a recorrente não produziu argumentação tendente a demonstrar a relevância dos pontos suscitados. A título ilustrativo, relembro que o Mandado de Segurança preventivo foi impetrado com a finalidade de discutir matéria estritamente jurídica (possibilidade de utilização dos benefícios fiscais previstos no Convênio ICMS 190/2017 para fins de abatimento da base de cálculo do IRPJ e da CSSL), sem o escopo de apurar o montante (*quantum debeatur*) do pretendido crédito existente em favor da empresa

# *Superior Tribunal de Justiça*

que o impetrou. Tal situação evidencia, s.m.j., a irrelevância do questionamento relativo ao tema da prova pré-constituída, nos termos suscitados pelo ente fazendário.

Quanto ao mérito, verifico que o em. Ministro Benedito Gonçalves, após reexame da matéria, de modo fundamentado explicitou as razões para rever seu posicionamento e adotar a orientação jurisprudencial da Segunda Turma do STJ a respeito da matéria, isto é, de que a compreensão firmada no julgamento dos EREsp 1.517.942/PR é válida exclusivamente em relação ao crédito presumido de ICMS, não podendo abranger os benefícios fiscais de natureza diversa (dita "negativa"), na medida em que os valores a estes relacionados (notadamente a isenção e a redução da base de cálculo do ICMS) jamais integram a receita do contribuinte beneficiado, não sendo legítima a conclusão de que a concessão de tais benefícios pelos entes estatais resulte na automática redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tributos arrecadados pela União, sob pena de instituição da denominada isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988.

Não obstante o provimento do Recurso Especial no ponto, para adotar o entendimento da Segunda Turma do STJ, Sua Excelência consigna que não merece acolhida a pretensão fazendária de obstar a utilização dos benefícios fiscais. Ora, **apesar de a concessão destes pelos entes estatais não implicar automática redução na base de cálculo do IRPJ e da CSSL, o art. 30 da Lei 12.973/2014, com a redação da Lei Complementar 160/2017, permite sua utilização como "subvenção para investimento", de modo a impactar na determinação do lucro real**, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Este é o posicionamento da Segunda Turma do STJ, do qual comungo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. SÚMULA 284/STF. AFASTAMENTO. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. ART. 10 DA LC 160/2017 E ART. 30 DA LEI 12.973/2014. APLICAÇÃO.

(...)

2. O Superior Tribunal de Justiça tem feito distinção quanto à aplicação do tema tratado no EREsp 1.517.492/PR. Entendeu-se que "o pedido do contribuinte deveria ser acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a

aplicação do art. 10, da Lei Complementar 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014". (EDcl no REsp 1.968.755/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 6.10.2022) 3. Nessas condições, aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30, da Lei 12.973/2014. Sob pena de supressão de instância e em razão da necessidade de exame da prova dos autos, o processo deve retornar à Corte de Origem para análise do caso à luz da legislação aplicável e das provas documentais, lembrando se tratar de Mandado de Segurança.

4. Agravo conhecido para dar parcial provimento ao Recurso Especial, nos termos da fundamentação.

(AgInt no REsp n. 2.012.522/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 23/2/2023.)

AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXCLUSÃO DOS VALORES RELATIVOS ÀS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS REFERENTES À REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP N. 1.968.755/PR. SOBRESTAMENTO DO FEITO. FACULDADE DO RELATOR. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

(...)

II - De fato, conforme bem salientou o Tribunal de origem, a questão controvertida nos autos não se refere à exclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, situação que foi solucionada pelo STJ no julgamento do EREsp n. 1.517.492/PR. A presente controvérsia versa, na verdade, acerca da possibilidade de exclusão, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores decorrentes das subvenções governamentais referentes à redução da base de cálculo do ICMS. Nesse contexto, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp n. 1.968.755/PR, firmou posicionamento no sentido de que o pleito de exclusão, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores decorrentes das subvenções governamentais referentes à redução da base de cálculo do ICMS ou a sua isenção, constitui desdobramento desarrazoado da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR, por violar sua ratio decidendi, que é a proteção do Pacto Federativo. Contudo, a Segunda Turma entendeu que o pedido do contribuinte deveria ser "acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30 da Lei n. 12.973/2014." (REsp n. 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/4/2022, DJe de 8/4/2022.)

III - Portanto, considerando a necessidade de exame de provas e

sob pena de supressão de instância, os autos devem retornar ao Tribunal a quo para análise do caso à luz da legislação aplicável e das provas documentais. Nessa mesma linha: EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 11/4/2022; REsp n. 2.001.784, relatora Ministra Assusete Magalhães, Dje 1º/6/2022 e REsp n. 2.010.085, relatora Ministra Assusete Magalhães, Dje 1º/8/2022.

IV - O entendimento do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que se o relator não determinou o sobrestamento dos processos nos termos do art. 1.035, § 5º, do CPC/2015, a determinação de sobrestamento é uma faculdade do relator do processo paradigma (EDcl na PET no REsp n. 1.768.061/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 10/12/2019, DJe de 13/12/2019.) V - Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp n. 2.009.545/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 1/12/2022.)

TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

1. No julgamento dos ERESP. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornando-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64.

2. Já o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos ERESP. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena

# Superior Tribunal de Justiça

Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos.

3. Desta forma, o pedido constitui desdobramento desarrazoado da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR, por violar sua ratio decidendi que é a proteção do Pacto Federativo.

4. No entanto, nada impede que o pedido seja acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

5. Em suma, ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

6. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp n. 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022.)

De notar que o em. Ministro Benedito Gonçalves, a respeito da devolução dos autos para análise da existência de prova pré-constituída nos autos, de modo expresso cita precedente do STJ relativo ao julgamento dos EDcl no REsp 1.968.755/PR, no qual se definiu que no objeto probatório não se inclui "a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos" (EDcl no REsp 1.968.755/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe de 6.10.2022).

O referido precedente chamou minha atenção pelo fato de ter sido aprovado em **sessão virtual** de julgamento de **Embargos de Declaração**, sem que tenha havido debate no Colegiado. Ainda assim, no que concerne **exclusivamente ao plano da exegese da legislação federal**, entendo que o raciocínio encontra-se correto. Consoante a redação dada pela Lei Complementar 160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2014, tem-se a seguinte norma:

**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:** (Vigência)

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.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 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 previstos neste artigo.** (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

Reitero que, no plano exclusivamente exegético da legislação federal, comungo do entendimento de que a norma do § 4º equiparou à "subvenção para investimento" todo e qualquer benefício fiscal que reduza ou exclua o ICMS (seja ele subvenção de custeio ou de operação), **com efeitos específicos para a matéria aqui tratada.** Levo em consideração que tal dispositivo, se objetivasse manter a exigência da comprovação de que tais Recursos

# Superior Tribunal de Justiça

são oriundos de medidas de estímulo à implementação ou ampliação de empreendimentos econômicos, seria redundante em relação à norma prevista no *caput* do art. 30 da Lei 12.973/2014.

Anoto que, durante a tramitação do Projeto de Lei Complementar que resultou na edição da LC 160/2017, a finalidade acima indicada (equiparação das subvenções de custeio às subvenções de investimento) constou expressamente do Parecer da Comissão de Finanças e Tributação, segundo se extrai da transcrição abaixo:

Além disso, acolhemos ideia do nobre Deputado Luiz Carlos Hauly e incluímos artigos que deixam claro que os incentivos e benefícios fiscais de ICMS recebidos pelas pessoas jurídicas, desde que esses valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido, são subvenções para investimentos, sobre eles não incidindo, por consequência, IRPJ e CSLL. Impede-se, com isso, que a Secretaria da Receita Federal do Brasil continue a autuar as empresas beneficiárias de incentivos de ICMS com base em interpretações equivocadas, reforçando a segurança jurídica e garantindo a viabilidade econômica dos empreendimentos realizados.

Como se verifica do excerto acima, a inclusão do § 4º no art. 30 da Lei 12.973/2014 indica nítida intenção de forçar a equiparação dos incentivos fiscais, qualquer que seja sua natureza, à "subvenção de investimento", exigindo como contrapartida que os respectivos valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido. Ao mesmo tempo, não se pode perder de vista que a menção à segurança jurídica qualifica a garantia de "viabilidade econômica" dos "empreendimentos realizados", o que sugere que o legislador intencionalmente não dispensou a verificação da destinação dada a esses valores, que precisam estar vinculados à viabilidade econômica do empreendimento.

Nessa linha de raciocínio, em análise mais aprofundada do precedente firmado no julgamento dos EDcl no REsp 1.968.755/PR – indispensável porque estamos a decidir, em sessão presencial, feito cujo julgamento encontra-se submetido ao rito dos Recursos Repetitivos –, considero que a manutenção da exigência de que os valores dos benefícios fiscais sejam mantidos em conta de reserva do Patrimônio Líquido da empresa conduz ao entendimento de que se preserva, ainda que em menor extensão, a *ratio* segundo a qual tais benefícios devem estar minimamente relacionados com a viabilidade do empreendimento

# *Superior Tribunal de Justiça*

econômico. Assim, eventual desvirtuamento, mesmo que posterior (por exemplo, utilização desse valor para aumento do capital social, com ulterior restituição ao titular das ações ou cotas empresariais), retirará – com base no § 2º do art. 30 da Lei 12.973/2014 (não revogado pela Lei Complementar 160/2017) – a aplicação do regime jurídico estabelecido na LC 160/2017, rendendo ensejo à instauração de procedimento fiscalizatório tendente a submeter a quantia à tributação (IRPJ e CSSL).

A conclusão acima tem por finalidade aperfeiçoar, segundo penso, a compreensão do que foi decidido, sem debate, em sessão virtual de julgamento de Embargos de Declaração, sobre a questão relacionada com os requisitos legais que precisam ser provados pela empresa, bem como justificar a necessidade de inclusão de novo tópico na tese repetitiva. Dito de outro modo, não obstante eu concorde com a exegese segundo a qual, na devolução dos autos ao Tribunal de origem, não seja necessário averiguar, de antemão, a existência de prova de que a subvenção de investimento – na forma de isenção, redução da base de cálculo do ICMS ou outro benefício que diminua o valor da exação – tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, a ulterior constatação, em eventual procedimento fiscalizatório, de que a empresa desviou tais valores, utilizando-os para finalidade de qualquer modo incompatível com a viabilidade do empreendimento econômico, ensejará o lançamento do IRPJ e da CSSL, conforme previsto no art. 30, § 2º, da Lei 12.973/2014.

O que foi acima exposto não significa, porém, que a referida norma encontre-se em relação de conformidade com a Constituição Federal, na medida em que equiparou subvenções que, por pressuposto lógico (somente são passíveis de equiparação coisas necessariamente diversas), são diferentes (subvenção de custeio e subvenção de investimento), a fim de superar a disciplina jurídica que estabelece que as subvenções de custeio incluem-se na apuração da Receita Bruta Operacional (e, portanto, encontram-se inseridas na base de cálculo do IRPJ e da CSSL).

Tal regramento, a rigor, ao menos em tese aparenta conflitar com dispositivos constitucionais, conforme observado nas razões do veto presidencial (posteriormente derrubado no Congresso Nacional) à inclusão do § 4º no art. 30 da Lei 12.973/2014, abaixo

reproduzido (destaquei em negrito):

Os dispositivos **violam o disposto no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)**, incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016 ('Novo Regime Fiscal'), por não apresentarem o impacto orçamentário e financeiro decorrente da renúncia fiscal. Ademais, no mérito, **causam distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento**, desfigurando seu intento inicial, de elevar o investimento econômico, além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal. Por fim, **poderia ocorrer resultado inverso ao pretendido pelo projeto, agravando e estimulando a chamada 'guerra fiscal' entre os Estados, ao invés de mitigá-la.**

No entanto, a norma em tela foi aprovada e publicada, encontrando-se vigente e, por essa razão, deve ser aplicada.

A análise da compatibilidade da norma federal com a CF/1988 – única forma de afastar a sua aplicação –, todavia, é matéria constitucional, a ser apreciada, em sendo o caso, no âmbito do Recurso Extraordinário interposto nos autos.

## **1. Tese Repetitiva**

Diante do exposto, proponho que à tese repetitiva proposta pelo em. Ministro Relator seja acrescentado um terceiro item, nos termos abaixo:

**1. (...)**

**2. (...)**

**3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.**

## **2. Conclusão**

# *Superior Tribunal de Justiça*

Com essas considerações, **em relação à tese repetitiva, ACOMPANHO PARCIALMENTE** o em. Ministro Benedito Gonçalves, com sugestão de acréscimo, nos termos acima indicados. Na solução do caso concreto, apresento Voto para **ACOMPANHAR** o em. Ministro Benedito Gonçalves, de modo a **CONHECER PARCIALMENTE DO RECURSO ESPECIAL e, nessa extensão, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO.**

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.945.110 - RS (2021/0190993-1)**  
**EMENTA**

**RECURSO ESPECIAL REPETITIVO: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014 SOB PENA DE VIOLAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE Nº 10 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. DESNECESSIDADE DE SE COMPROVAR QUE OS REFERIDOS BENEFÍCIOS FISCAIS O FORAM ESTABELECIDOS COMO ESTÍMULO À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTOS ECONÔMICOS. NECESSIDADE DE REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS E LIMITAÇÕES CORRESPONDENTES PREVISTAS NO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.**

**1.** Ante o exposto, com vênias às divergência, ACOMPANHO o relator para CONHECER PARCIALMENTE e, nessa parte, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso especial da FAZENDA NACIONAL a fim de determinar o retorno dos autos à Corte de Origem, consoante a fundamentação.

**2.** É como voto.

**VOTO-VOGAL**

**O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES:** Trata-se de recurso especial afetado ao rito dos repetitivos onde se discute a possibilidade de exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Também se discute se há possibilidade de extensão a essas situações do entendimento firmado nos ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No caso concreto a CONTRIBUINTE pleiteia que os valores correspondentes aos benefícios fiscais de ICMS diferentes do crédito presumido (tais como isenções, reduções de alíquota, reduções de base de cálculo, diferimentos etc.) sejam excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por si devidos.

# *Superior Tribunal de Justiça*

Já a FAZENDA NACIONAL entende pela impossibilidade de extensão a essas situações do entendimento firmado nos ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Subsidiariamente pugna pela necessidade de cumprimento de todas das exigências previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, notadamente a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Examino.

De início, acompanho o relator integralmente quanto às preliminares, afastando a alegada violação ao art. 1.022, do CPC/2015, e afastando o conhecimento do especial no que condiz com a Súmula n. 7/STJ.

Passo ao mérito.

Antes de se analisar o caso, é preciso esclarecer que se qualquer pessoa recebe uma isenção, redução de alíquota, redução de base de cálculo ou diferimento de qualquer tributo (seja municipal, estadual ou federal) ela simplesmente deixa de ser obrigada ao pagamento deste no valor, tempo e modo que seriam, em regra, devidos. Tal não significa que ela esteja recebendo um ingresso de receita nova (como diferentemente acontece nos casos de concessão de créditos presumidos), mas simplesmente que está deixando de ter uma saída de despesas, repito, no valor, tempo e modo que seriam, em regra, devidos. O que se analisa é o impacto disso no IRPJ e na CSLL devidos por essa mesma pessoa que recebe tais benefícios fiscais.

A distinção é importante porque, sob o ponto de vista exclusivo da empresa, o que se tem é sempre uma exoneração tributária - não importa tratar-se de crédito presumido, isenção, redução de alíquota, redução de base de cálculo ou diferimento. Mas sob o ponto de vista da Administração Pública, não só da Administração Tributária, as diferenças saltam aos olhos pois dizem respeito ao próprio manuseio técnico da tributação a fim de estimular ou desestimular resultados e comportamentos econômicos no mercado. Característica própria da extrafiscalidade que é o modo de realizar políticas públicas através da tributação.

Nesse sentido, a concessão de um crédito presumido de ICMS em muito difere da

# Superior Tribunal de Justiça

isenção e de outros benefícios fiscais como bem observado pelo Min. Benedito Gonçalves, relator do presente caso, que utilizou como exemplo o chamado "efeito de recuperação" nos tributos não cumulativos. Poderia ter usado outros, pois v.g. a técnica do crédito presumido em si é técnica de injeção de receitas na empresa enquanto a técnica da isenção (e outros benefícios) aborda a redução de despesas dessa mesma empresa, atingindo pontos distintos do ciclo econômico, além de gerar efeitos jurídicos diversos conforme a dose aplicada e onde aplicada (no sujeito/setor ou no produto/mercadoria). Para exemplo, uma injeção de receitas significa uma disponibilidade antecipada temporalmente em relação a uma redução de despesas, considerando o fluxo econômico. Já o diferimento diz respeito a uma disponibilidade provisória que pode vir ou não a ser confirmada no futuro.

No julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o **crédito presumido de ICMS** das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de **violação do Pacto Federativo** (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornando-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "*subvenção para custeio*", "*subvenção para investimento*" ou "*recomposição de custos*" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64, por se tratar de ingresso de natureza distinta.

Para o caso, foram consideradas irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar *ex lege* a classificação do crédito presumido de ICMS como "*subvenção para investimento*" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições. Segue precedente que bem sintetizou a situação:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC/1973. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. IRRELEVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO COMO "*SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO*" OU "*SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO*" FRENTE AOS ERESP. N. 1.517.492/PR. CONSEQUENTE IRRELEVÂNCIA DOS ARTS. 9º E 10 DA

# Superior Tribunal de Justiça

LC N. 160/2017 E §§ 4º E 5º DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014 PARA O DESFECHO DA CAUSA.

1. Afasto o conhecimento do recurso especial quanto à violação ao art. 535, do CPC/1973, visto que fundada a insurgência sobre alegações genéricas, incapazes de individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incide na espécie, por analogia, o enunciado n. 284, da Súmula do STF: "*É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia*".

2. Consoante a lição contida no Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978 (D.O.U. de 11 de janeiro de 1979), para efeito do enquadramento de determinado incentivo ou benefício fiscal na condição de "*subvenção para custeio*", de "*subvenção para investimento*" ou de "*recuperações ou devoluções de custos*" (receita bruta operacional, na forma dos incisos III e IV do artigo 44, da Lei nº 4.506/1964) é preciso analisar a sua lei de criação, inexistindo qualquer faculdade do contribuinte a respeito.

3. Se a subvenção é fornecida como auxílio econômico genérico para a empresa em suas despesas como um todo ou em suas despesas genericamente atreladas a seus objetivos sociais, se está diante de "*subvenção para custeio*" ou "*subvenção para operação*", respectivamente. Por outro lado, se a subvenção é entregue à empresa de forma atrelada a uma aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos a serem realizados por aquela empresa e tendo a sua conformidade aos planos de investimento avaliada e fiscalizada pelo Poder Público, se está diante de uma "*subvenção para investimento*". **Em suma: na "*subvenção para investimento*" há controle por parte do Poder Público da aplicação do incentivo recebido pela empresa nos programas informados e autorizados. Nas demais subvenções, não.**

4. Segundo o mesmo Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978, as "*recuperações ou devoluções de custos*" (inciso III, do artigo 44, da Lei nº 4.506/1964), quando concedidas por lei, são auxílios econômicos que têm por causa um custo anteriormente suportado pela empresa e explicitamente identificado na própria lei de criação que se objetiva anular ou reduzir, havendo aí um encontro contábil de receita (como recuperação de custo) e despesa correspondente (como custo suportado) a fim de se aproximar da neutralidade econômica, ressarcindo a empresa daquilo que ela sofreu.

5. Todas as subvenções (de custeio ou investimento) e recuperações de custos integram a Receita Bruta Operacional, na forma do art. 44, III e IV, da Lei n. 4.506/64, sendo que as subvenções para investimento podem ser dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pelo Lucro Real, desde que cumpram com os requisitos previstos no art. 38, do Decreto-Lei n. 1.598/77 (atual art. 30, da Lei n. 12.973/2014).

6. **Considerando que no julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "*subvenção para custeio*", "*subvenção para investimento*" ou "*recomposição de custos*" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi**

# Superior Tribunal de Justiça

excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar *ex lege* a classificação do crédito presumido de ICMS como "*subvenção para investimento*" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições.

7. A irrelevância da classificação contábil do crédito presumido de ICMS posteriormente dada *ex lege* pelos §§ 4º e 5º do art. 30, da Lei n. 12.973/2014 em relação ao precedente deste Superior Tribunal de Justiça julgado nos EREsp 1.517.492/PR já foi analisada por diversas vezes na Primeira Seção, tendo concluído pela ausência de reflexos. Seguem os múltiplos precedentes: AgInt nos EREsp. n. 1.671.907/RS, AgInt nos EREsp. n. 1.462.237/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.572.108/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.402.204/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.528.920/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, todos julgados em 27.02.2019; AgInt nos EAREsp. n. 623.967/PR, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.400.947/RS, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.577.690/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.585.670/RS, AgInt nos EREsp. n. 1.606.998/SC, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.627.291/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.658.096/RS, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.658.715/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Assusete Magalhães, todos julgados em 12.06.2019.

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido (REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019).

Já o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua, já que são **isenções, reduções de base de cálculo e diferimentos do ICMS** por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção, redução da base de cálculo ou diferimento de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos.

Como muito bem colocado pelo Ministro Benedito Gonçalves, relator do feito, a construção do Superior Tribunal de Justiça sobre os créditos presumidos de ICMS não pode ser generalizada de forma a abarcar tudo quanto seja benefício fiscal de ICMS, devendo limitar-se a situações idênticas ao caso analisado pelo precedente, o que, como se viu, não é a situação dos

# Superior Tribunal de Justiça

autos.

Desta forma, o pedido da CONTRIBUINTE constitui desdobramento desarrazoado da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR, por violar sua *ratio decidendi* que é a proteção do Pacto Federativo.

Outro ponto de relevo é que, acaso fosse admitida a extensão da tese formada no precedente EREsp. n. 1.517.492/PR também para todo e qualquer benefício fiscal de ICMS, restaria totalmente esvaziada a norma contida no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, sem que fosse declarada a sua inconstitucionalidade. Isto porque afastou-se no precedente a aplicação do referido dispositivo para o crédito presumido de ICMS ao argumento de que era um tipo de ingresso que não compunha a receita bruta operacional (v.g. REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019). À toda evidência, tal argumento não se aplica aos demais benefícios fiscais **simplesmente porque não representam qualquer tipo de ingresso, são reduções de saídas**. Desse modo, é aplicável o art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e seu afastamento acabaria por violar o verbete vinculante nº 10 da Súmula do Supremo Tribunal Federal: "*Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, afasta sua incidência, no todo ou em parte*".

Essa percepção permite concluir que, em que pese ser inaplicável a tese formada no precedente EREsp. n. 1.517.492/PR, na esteira do que tem sido feito no âmbito da Segunda Turma deste Superior Tribunal, nada impede que o pedido seja acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou as isenções e reduções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como **subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL** nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Assim a letra dos dispositivos legais invocados:

LEI Nº 12.973, DE 13 DE MAIO DE 2014.

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:** (Vigência)

**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.**

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

**§ 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 previstos neste artigo.** (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

**§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.** (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

.....  
LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 7 DE AGOSTO DE 2017

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

# Superior Tribunal de Justiça

Em suma, ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

Outro ponto de relevo diz respeito à necessidade de se comprovar que os referidos benefícios fiscais o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, exigência feita pela FAZENDA NACIONAL. Alguns tribunais estão negando o pleito dos contribuintes ao argumento de que não houve essa comprovação, o que fere de morte o próprio escopo do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, já que essa comprovação significaria comprovar que o benefício fiscal é de fato subvenção para investimento e não careceria da equiparação legal.

Efetivamente, quando a Lei Complementar n. 160/2017 equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS (típicas subvenções de custeio ou recomposições de custos) a subvenções para investimento o fez justamente para afastar a necessidade de se comprovar que o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (conceito típico de subvenção de investimento). Não fosse isso, a equiparação legal feita pelo art. 30, §4º, da Lei n. 12.973/2014 (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) seria inócua, já que se sabe que:

*"Se a subvenção é fornecida como auxílio econômico genérico para a empresa em suas despesas como um todo ou em suas despesas genericamente atreladas a seus objetivos sociais, se está diante de "subvenção para custeio" ou "subvenção para operação", respectivamente. Por outro lado, se a subvenção é entregue à empresa de forma atrelada a uma aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos a serem realizados por aquela empresa e tendo a sua conformidade aos planos de investimento avaliada e fiscalizada pelo Poder Público, se está diante de uma "subvenção para investimento". Em suma: na "subvenção para investimento" há controle por parte do Poder Público da aplicação do incentivo recebido pela empresa nos programas informados e autorizados. Nas demais subvenções, não"* (REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019).

Decerto, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei (utilização conforme incisos I e II do art. 30, da Lei n.

# *Superior Tribunal de Justiça*

12.973/2014). Essas limitações são importantes porque vedam a distribuição dos valores correspondentes aos sócios como lucros e dividendos, direcionando a desoneração fiscal para a capitalização da empresa, proporcionando a geração de empregos e renda, tal é a sua função social. Assim vem decidindo a Segunda Turma nos precedentes: AgInt nos EDcl no REsp. n. 1.920.207 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.03.2023; AgInt no REsp. n. 2.023.754 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 06.03.2023; AgInt no REsp. n. 2.012.522 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 13.02.2023; EDcl no REsp. n. 1.968.755 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022; REsp. n. 1.968.755 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05.04.2022.

Por tais motivos é que adiro à terceira tese proposta pelo Min. Herman Benjamin no sentido de que as teses aqui veiculadas não obstam a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidades estranhas àquelas estabelecidas em lei, notadamente no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

Ante o exposto, com vênias à divergência, ACOMPANHO o relator para CONHECER PARCIALMENTE e, nessa parte, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso especial da FAZENDA NACIONAL a fim de determinar o retorno dos autos à Corte de Origem, consoante a fundamentação.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2021/0190993-1      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.945.110 / RS**

Número Origem: 50006273120194047104

PAUTA: 26/04/2023

JULGADO: 26/04/2023

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **EITEL SANTIAGO DE BRITO PEREIRA**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL  
RECORRIDO : VDA LOGISTICA E TRANSPORTES LTDA  
OUTRO NOME : AFG LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA  
ADVOGADOS : WILFRIDO AUGUSTO MARQUES - DF001987  
MARCELO AUGUSTO SELLA - PR038404  
FERNANDA FOIZER SILVA - DF035534  
HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506  
JEOVANA ALVES CORREIA - DF062052  
BRUNA DE FREITAS DO AMARAL - SP339012  
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES - RJ091152  
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996  
MARCOS ABREU TORRES - BA019668  
INTERES. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DO AGRONEGOCIO - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993  
PAULO DE FIGUEIREDO FERRAZ PEREIRA LEITE - SP317575  
ELIANA CALMON ALVES - DF046625  
INTERES. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DA INDUSTRIA DE ALIMENTOS - "AMICUS  
CURIAE"  
ADVOGADOS : ALBERTO DE MEDEIROS FILHO - DF024741  
BRUNO RODRIGUES TEIXEIRA DE LIMA - DF031591  
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473  
INTERES. : ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (ACEBRA) -  
"AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ - PR019886  
BETÂNIA SILVEIRA BINI - PR068258  
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE GAS  
CANALIZADO - ABEGAS - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : ENGELS AUGUSTO MUNIZ - DF036534

# Superior Tribunal de Justiça

PEDRO HENRIQUE MAGALINI ALMEIDA ZAGO - DF064364  
LUIS FELIPE SALOMÃO FILHO - DF071367  
RODRIGO FIGUEIREDO DA SILVA COTTA - DF073001  
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO - SP302659  
JOÃO MARCELO DA SILVA ELIAS - SP462104

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

## SUSTENTAÇÃO ORAL

Dra. ANELIZE LENZI RUAS DE ALMEIDA, pela parte RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL  
Dr. HELENO TAVEIRA TORRES, pela parte RECORRIDA: VDA LOGISTICA E TRANSPORTES LTDA  
Dr. PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA, pela parte INTERES.: CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA  
Dr. VINICIUS JUCÁ ALVES, pela parte INTERES.: ASSOCIACAO BRASILEIRA DO AGRONEGOCIO  
Dr. ALBERTO DE MEDEIROS FILHO, pela parte INTERES.: ASSOCIACAO BRASILEIRA DA INDUSTRIA DE ALIMENTOS  
Dr. MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ, pela parte INTERES.: ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (ACEBRA)  
Dra. ARIANE COSTA GUIMARAES, pela parte INTERES.: IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO

## CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Primeira Seção, por unanimidade, conheceu parcialmente do recurso e, nesta parte, deu-lhe parcial provimento para determinar o retorno dos autos à origem, a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança), nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada a seguinte tese repetitiva para o Tema 1.182/STJ:

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

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia,

# *Superior Tribunal de Justiça*

pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Os Srs. Ministros Assusete Magalhães, Regina Helena Costa (com a ressalva de posicionamento pessoal), Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Francisco Falcão, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com o Sr. Ministro Relator.



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL  
PODER JUDICIÁRIO

## MALOTE DIGITAL

Tipo de documento: Administrativo

Código de rastreabilidade: 30020232053379

Nome original: RESP1987158-20230612 inteiro teor.pdf

Data: 13/06/2023 12:18:05

Remetente:

Gabinete da Presidência

Gabinete da Presidência

TRF3

Prioridade: Normal.

Motivo de envio: Para conhecimento.

Assunto: STJ tese Tema 1.182 ST RESP1987158 SC Proc Origem 5006663402020404720



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1987158 - SC (2022/0048809-0)

**RELATOR** : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**  
**RECORRENTE** : FAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**ADVOGADOS** : CARLOS ALBERTO BRUSTOLIN - SC019433  
GABRIEL LUCAS DE SOUZA - SC031869  
MARIANA DA SILVEIRA CIELUSINSKI LESSING - SC053449  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL  
**INTERES.** : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES - RJ091152  
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996  
MARCOS ABREU TORRES - BA019668  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DO AGRONEGOCIO - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993  
MARCELO KALTER HIROSE SILVA - SP330024  
PAULO DE FIGUEIREDO FERRAZ PEREIRA LEITE - SP317575  
ELIANA CALMON ALVES - DF046625  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DA INDUSTRIA DE ALIMENTOS - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ALBERTO DE MEDEIROS FILHO - DF024741  
BRUNO RODRIGUES TEIXEIRA DE LIMA - DF031591  
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (ACEBRA) - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ - PR019886  
BETÂNIA SILVEIRA BINI - PR068258  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE GAS CANALIZADO - ABEGAS - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ENGELS AUGUSTO MUNIZ - DF036534  
PEDRO HENRIQUE MAGALINI ALMEIDA ZAGO - DF064364  
LUIS FELIPE SALOMÃO FILHO - DF071367  
RODRIGO FIGUEIREDO DA SILVA COTTA - DF073001  
**INTERES.** : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO - SP302659  
JOÃO MARCELO DA SILVA ELIAS - SP462104

## EMENTA

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TEMA 1182. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIOS FISCAIS DIVERSOS DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PRETENSÃO DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DOS EFEITOS DO ERESP 1.517.495/PR. PRECEDENTES DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. QUE ENTENDEM PELA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO LEGAL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014. CASO CONCRETO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PROVIDO EM PARTE.**

**1. Da limitação da tese proposta:** Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

**2. Da Jurisprudência firmada pelas Turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça:** A temática em julgamento foi objeto de sucessivos debates em ambas as Turmas de Direito Público deste Superior Tribunal de Justiça, dos quais se podem extrair as duas posições formadas.

**2.1. A Primeira Turma** aplica o princípio federativo para excluir os benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, DJe de 16/3/2022).

**2.2. A Segunda Turma** aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ou seja, entende que deve ser verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/04/2022).

**3. A exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:** A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (EREsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe de 1/2/2018). O objeto deste repetitivo consiste em investigar se os fundamentos determinantes para a conclusão adotada no ERESP 1.517.492/PR se aplicam aos demais benefícios fiscais de ICMS.

**4. Diferença entre o crédito presumido e as demais espécies de benefícios fiscais de ICMS:** De acordo com a doutrina especializada, em virtude do chamado "efeito de recuperação" que é próprio do regime da não-cumulatividade, benefícios ou incentivos fiscais que desonerem determinadas operações representam tão somente diferimentos de incidência.

**4.1. O efeito de recuperação:** O efeito de recuperação é um fenômeno próprio de sistemas que adotam a não cumulatividade do tipo "imposto sobre imposto", como foi a opção brasileira para o ICMS. Adotado o método "imposto sobre imposto", uma alíquota inferior, redução de base de cálculo ou uma isenção, por exemplo, aplicadas no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, na ponta final. É que a diferença é recuperada pelo Fisco através da aplicação de incidência mais elevada nas operações posteriores, diante da ausência da possibilidade de apuração de crédito de imposto destacado na nota fiscal. Esse é o

chamado efeito de recuperação, representado no diferimento da incidência.

**4.2. A não-cumulatividade do ICMS e o diferimento da incidência:** A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: “As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes.” (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39). Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação. No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que “a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação” (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P.148). Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

**4.3. A peculiaridade do benefício fiscal do crédito presumido de ICMS:** Dadas as características da não-cumulatividade adotada no sistema tributário brasileiro, a atribuição do crédito presumido tem peculiaridades que apartam esse benefício daqueles outros que não representam a atribuição de crédito, mas a desoneração (isenção, redução de base de cálculo, dentre outros).

**5. Compreensão firmada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:** No mesmo sentido, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP n. 1.968.755/PR (Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022) que versou sobre a possibilidade de extensão aos demais benefícios fiscais de ICMS do entendimento firmado para o crédito presumido, compreendeu que “*o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos*”.

**6. Impossibilidade de extensão do entendimento firmado no ERESP n. 1.517.492/PR:** Diante das premissas aqui seguidas, compreendo pela impossibilidade de se adotar a mesma conclusão que prevaleceu no ERESP 1.517.492/PR para alcançar outros benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros.

**7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS:** Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplica-se o entendimento segundo o qual, "muito embora não se possa exigir a comprovação de

que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei" (EDcl no REsp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023

#### **8. Teses a serem submetidas ao Colegiado:**

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

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

**9. Análise do caso concreto:** Na hipótese dos autos, o recurso especial foi interposto pelo contribuinte, com a indicação de violação dos seguintes dispositivos normativos: art. 9º da Lei Complementar n. 160/2017, art. 443 do RIR/1999 e art. 523 do RIR/2018. No caso dos autos o benefício fiscal que se pretendeu excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é especificamente a redução da base de cálculo de ICMS promovida pelo Estado de Santa Catarina através do art. 9º inciso I, do RICMS-SC. Analisando a conclusão a que chegou o Tribunal de origem, observa-se que ela se encontra em conformidade com a proposta firmada para o Tema 1.182. Ademais, no caso concreto, o não cumprimento dos requisitos do Art. 30 da Lei 12.473/2014 para a dedução dos benefícios fiscais de ICMS está expresso no voto e na ementa do acórdão recorrido, não sendo a hipótese de determinar o retorno dos autos para o exame dessa questão.

**10. Dispositivo:** Recurso especial da Fast Indústria E Comércio Ltda parcialmente provido, com determinação do retorno dos autos à origem.

**Acórdão sujeito ao regime previsto no artigo 1.036 e seguintes do CPC/2015.**

### **ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso especial da Fast Indústria e Comércio Ltda, nos termos da fundamentação, para determinar o retorno dos autos à origem, a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança), nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada a seguinte tese repetitiva para o Tema 1.182/STJ:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o

entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Os Srs. Ministros Assusete Magalhães, Regina Helena Costa (com a ressalva de posicionamento pessoal), Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Francisco Falcão, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 26 de abril de 2023.

Ministro Benedito Gonçalves  
Relator



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1987158 - SC (2022/0048809-0)

**RELATOR** : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**  
**RECORRENTE** : FAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**ADVOGADOS** : CARLOS ALBERTO BRUSTOLIN - SC019433  
GABRIEL LUCAS DE SOUZA - SC031869  
MARIANA DA SILVEIRA CIELUSINSKI LESSING - SC053449  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL  
**INTERES.** : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS  
CURIAE"  
**ADVOGADOS** : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES - RJ091152  
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996  
MARCOS ABREU TORRES - BA019668  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DO AGRONEGOCIO - "AMICUS  
CURIAE"  
**ADVOGADOS** : VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993  
MARCELO KALTER HIROSE SILVA - SP330024  
PAULO DE FIGUEIREDO FERRAZ PEREIRA LEITE - SP317575  
ELIANA CALMON ALVES - DF046625  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DA INDUSTRIA DE ALIMENTOS -  
"AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ALBERTO DE MEDEIROS FILHO - DF024741  
BRUNO RODRIGUES TEIXEIRA DE LIMA - DF031591  
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL  
(ACEBRA) - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ - PR019886  
BETÂNIA SILVEIRA BINI - PR068258  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS  
DE GAS CANALIZADO - ABEGAS - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ENGELS AUGUSTO MUNIZ - DF036534  
PEDRO HENRIQUE MAGALINI ALMEIDA ZAGO - DF064364  
LUIS FELIPE SALOMÃO FILHO - DF071367  
RODRIGO FIGUEIREDO DA SILVA COTTA - DF073001  
**INTERES.** : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO -  
"AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO - SP302659  
JOÃO MARCELO DA SILVA ELIAS - SP462104

## EMENTA

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TEMA 1182. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIOS FISCAIS DIVERSOS DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PRETENSÃO DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DOS EFEITOS DO ERESP 1.517.495/PR. PRECEDENTES DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. QUE ENTENDEM PELA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO LEGAL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014. CASO CONCRETO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PROVIDO EM PARTE.**

**1. Da limitação da tese proposta:** Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

**2. Da Jurisprudência firmada pelas Turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça:** A temática em julgamento foi objeto de sucessivos debates em ambas as Turmas de Direito Público deste Superior Tribunal de Justiça, dos quais se podem extrair as duas posições formadas.

**2.1. A Primeira Turma** aplica o princípio federativo para excluir os benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, DJe de 16/3/2022).

**2.2. A Segunda Turma** aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ou seja, entende que deve ser verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/04/2022).

**3. A exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:** A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (EREsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe de 1/2/2018). O objeto deste repetitivo consiste em investigar se os fundamentos determinantes para a conclusão adotada no ERESP 1.517.492/PR se aplicam aos demais benefícios fiscais de ICMS.

**4. Diferença entre o crédito presumido e as demais espécies de benefícios fiscais de ICMS:** De acordo com a doutrina especializada, em virtude do chamado "efeito de recuperação" que é próprio do regime da não-cumulatividade, benefícios ou incentivos fiscais que desonerem determinadas operações representam tão somente diferimentos de incidência.

**4.1. O efeito de recuperação:** O efeito de recuperação é um fenômeno próprio de sistemas que adotam a não cumulatividade do tipo "imposto sobre imposto", como foi a opção brasileira para o ICMS. Adotado o método "imposto sobre imposto", uma alíquota inferior, redução de base de cálculo ou uma isenção, por exemplo, aplicadas no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, na ponta final. É que a diferença é recuperada pelo Fisco através da aplicação de incidência mais elevada nas operações posteriores, diante da ausência da possibilidade de apuração de crédito de imposto destacado na nota fiscal. Esse é o

chamado efeito de recuperação, representado no diferimento da incidência.

**4.2. A não-cumulatividade do ICMS e o diferimento da incidência:** A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: “As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes.” (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39). Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação. No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que “a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação” (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P.148). Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

**4.3. A peculiaridade do benefício fiscal do crédito presumido de ICMS:** Dadas as características da não-cumulatividade adotada no sistema tributário brasileiro, a atribuição do crédito presumido tem peculiaridades que apartam esse benefício daqueles outros que não representam a atribuição de crédito, mas a desoneração (isenção, redução de base de cálculo, dentre outros).

**5. Compreensão firmada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:** No mesmo sentido, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP n. 1.968.755/PR (Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022) que versou sobre a possibilidade de extensão aos demais benefícios fiscais de ICMS do entendimento firmado para o crédito presumido, compreendeu que “*o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos*”.

**6. Impossibilidade de extensão do entendimento firmado no ERESP n. 1.517.492/PR:** Diante das premissas aqui seguidas, compreendo pela impossibilidade de se adotar a mesma conclusão que prevaleceu no ERESP 1.517.492/PR para alcançar outros benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros.

**7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS:** Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplica-se o entendimento segundo o qual, "muito embora não se possa exigir a comprovação de

que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei" (EDcl no REsp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023

#### **8. Teses a serem submetidas ao Colegiado:**

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

**2.** Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

**3.** Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

**9. Análise do caso concreto:** Na hipótese dos autos, o recurso especial foi interposto pelo contribuinte, com a indicação de violação dos seguintes dispositivos normativos: art. 9º da Lei Complementar n. 160/2017, art. 443 do RIR/1999 e art. 523 do RIR/2018. No caso dos autos o benefício fiscal que se pretendeu excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é especificamente a redução da base de cálculo de ICMS promovida pelo Estado de Santa Catarina através do art. 9º inciso I, do RICMS-SC. Analisando a conclusão a que chegou o Tribunal de origem, observa-se que ela se encontra em conformidade com a proposta firmada para o Tema 1.182. Ademais, no caso concreto, o não cumprimento dos requisitos do Art. 30 da Lei 12.473/2014 para a dedução dos benefícios fiscais de ICMS está expresso no voto e na ementa do acórdão recorrido, não sendo a hipótese de determinar o retorno dos autos para o exame dessa questão.

**10. Dispositivo:** Recurso especial da Fast Indústria E Comércio Ltda parcialmente provido, com determinação do retorno dos autos à origem.

**Acórdão sujeito ao regime previsto no artigo 1.036 e seguintes do CPC/2015.**

### **RELATÓRIO**

**O EXMO. SR. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator):** Trata-se de recurso especial interposto por **Fast Indústria E Comércio Ltda.**, com fulcro no art. 105, III, "a" e "c" da Constituição Federal, afetado pela Primeira Seção à sistemática dos recursos repetitivos.

Na hipótese, o recurso especial foi interposto em face de acórdão proferido pelo TRF4, assim ementado (fl. 240):

MANDADO DE SEGURANÇA. REDUÇÃO Da BASE DE CÁLCULO de ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ e DA CSLL.

INAPLICABILIDADE DA ORIENTAÇÃO DO STJ NOS ERESP Nº 1.517.492/PR. DIFERENÇA ENTRE BENEFÍCIO FINANCEIRO E BENEFÍCIO FISCAL. LC Nº 160, DE 2017, ARTIGOS 9º E 10. LEI 12.473, DE 2014, ARTIGO 30. SUBVENÇÃO. REQUISITOS PARA NÃO SER COMPUTADA NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL. NÃO DEMONSTRADO NO CASO CONCRETO.

Embargos de declaração do contribuinte (impetrante) providos e embargos de declaração da Fazenda Nacional acolhidos, tendo sido lavrado o seguinte acórdão (fl. 218):

TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DESCABIMENTO.

1. Os benefícios ou incentivos fiscais de ICMS não geram aumento de patrimônio, nem produzem receita ou lucro, na medida em que operam, por via transversa, a redução da carga tributária. Logo, por não representar acréscimo de nenhuma espécie, não se constituem como receita tributável.

2. As receitas decorrentes de benefícios fiscais concedidos pelos Estados em relação ao ICMS, independentemente de sua natureza devem ser afastadas da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, pouco importando sua destinação.

3. O contribuinte tem o direito de excluir os créditos presumidos e demais benefícios relacionados ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que não configuram acréscimo patrimonial da empresa, não se equiparando a lucro ou renda.

Embargos de declaração do não conhecidos (fl. 267).

A recorrente indica contrariedade ao art. 9º da Lei Complementar n.º 160/2017, “com relação ao reconhecimento de que todo incentivo fiscal de ICMS concedido tem a intenção de fomentar novos investimentos, devendo, portanto, ser classificado como subvenção para investimento”, bem como ao art. 443 do RIR/99 e ao art. 523 do RIR/18, “que afirma que as subvenções para investimento não comporiam o lucro real”.

Ao final requer que seja "assegurando o direito líquido e certo da Impetrante efetuar o recolhimento do IRPJ e CSLL sem a inclusão dos benefícios fiscais da redução da base de cálculo do ICMS, bem como declarar o direito da Recorrente à compensação dos valores indevidamente recolhidos, respeitada a prescrição quinquenal anteriormente ao ajuizamento da ação, bem como aqueles que eventualmente forem recolhidos no curso da demanda, com quaisquer tributos administrados pela SRF e/ou restituição dos valores, o que melhor aprouver a Recorrente, em ambos os casos devidamente acrescidos de correção monetária plena – taxa SELIC."

Com contrarrazões (fls. 343/358).

Juízo positivo de admissibilidade às fls. 362.

Em despacho de fls. 527/528, o Ministro Presidente da Comissão Gestora de Precedentes Paulo de Tarso Sanseverino entendeu preenchidos os requisitos formais previstos no art. 256 do Regimento Interno do STJ e determinou a distribuição destes autos por prevenção ao RESP 1.945.110/RS.

A Primeira Seção concluiu pela afetação dos Recursos Especiais n. 1.945.110/RS, n. 1.987.158/SC, cujas ementas dos respectivos acórdãos de afetação são as seguintes:

TRIBUTÁRIO. PROPOSTA DE AFETAÇÃO. RECURSO ESPECIAL. RITO DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELACIONADOS AO ICMS, - TAIS COMO REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO, REDUÇÃO DE ALÍQUOTA, ISENÇÃO, IMUNIDADE, DIFERIMENTO, ENTRE OUTROS - DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXTENSÃO DO ENTENDIMENTO FIRMADO NO ERESP 1.517.492/PR.

1. Delimitação da controvérsia: Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

2. Recurso especial afetado ao rito do art. 1.036 e seguintes CPC/2015 e art. 256-I do RISTJ, incluído pela Emenda Regimental 24, de 28/09/2016.

(ProAfr no REsp n. 1.945.110/RS, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 7/3/2023, DJe de 20/3/2023.)

TRIBUTÁRIO. PROPOSTA DE AFETAÇÃO. RECURSO ESPECIAL. RITO DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELACIONADOS AO ICMS, - TAIS COMO REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO, REDUÇÃO DE ALÍQUOTA, ISENÇÃO, IMUNIDADE, DIFERIMENTO, ENTRE OUTROS - DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXTENSÃO DO ENTENDIMENTO FIRMADO NO ERESP 1.517.492/PR.

1. Delimitação da controvérsia: Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

2. Recurso especial afetado ao rito do art. 1.036 e seguintes CPC/2015 e art. 256-I do RISTJ, incluído pela Emenda Regimental 24, de 28/09/2016.

(ProAfr no REsp n. 1.987.158/SC, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 7/3/2023, DJe de 20/3/2023.)

Em parecer de fls. 722/736, lançado nos autos após a publicação do acórdão de afetação do recurso especial à sistemática dos repetitivos, o Ministério Público Federal se manifesta, quanto à tese, pela impossibilidade de exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS da base de cálculo dos tributos federais (IRPJ e CSLL). Opondo-se, portanto, à extensão interpretativa do que decidido no ERESP 1.517.492/PR, o parquet propõe a fixação da seguinte tese: “Não é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ou seja, não se aplica, por extensão, 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”. No caso concreto, opina o Ministério Público Federal pelo não provimento do recurso especial.

Requereram o ingresso como AMICUS CURIAE, e tiveram sua participação deferida para apresentação de manifestação escrita - com base no §2º do art. 138 do CPC, as seguintes entidades: (a) CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA –CNI; (b) ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO AGRONEGÓCIO -ABAG; (c) ABIA –ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA

INDÚSTRIA DE ALIMENTOS; (d) ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (ACEBRA); (e) ABEGÁS –ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE GÁS CANALIZADO.

É o relatório.

## VOTO

**O EXMO. SR. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator):**

### **1. LIMITAÇÃO DA TESE PROPOSTA**

O presente Tema foi submetido pela Primeira Seção à sistemática dos recursos repetitivos com a finalidade de *Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).*

### **2. DA JURISPRUDÊNCIA EXISTENTE NAS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO**

Início o voto destacando que a temática em julgamento foi objeto de sucessivos debates em ambas as Turmas de Direito Público deste Superior Tribunal de Justiça, dos quais se podem extrair as duas posições formadas.

O entendimento da **Primeira Turma** do STJ foi fixado no julgamento do REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa (DJe de 16/3/2022), no sentido de que os incentivos fiscais concedidos pelos Estados da Federação em relação ao ICMS, em atenção ao princípio federativo, não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Já o entendimento firmado no âmbito da **Segunda Turma** diferencia as espécies do gênero “benefícios fiscais”: **(a)** ao crédito presumido de ICMS aplica o entendimento da Primeira Seção firmado no ERESP. n. 1.517.492/PR, pela não tributação a título de IRPJ e CSLL; **(b)** já para os demais benefícios fiscais de ICMS aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ou seja, deve ser verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para citar apenas um precedente que adota essa tese: REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/04/2022.

Na hipótese, a Segunda Turma tem determinado que os autos retornem para as Cortes de Origem a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido.

Portanto, o tema se encontra amadurecido neste Superior Tribunal de Justiça e as

respectivas teses estão muito bem delimitadas, de modo a embasar a presente análise do Colegiado da Primeira Seção.

### **3. DESENVOLVIMENTO DA TEMÁTICA REPETITIVA NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: A EXCLUSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL**

A tributação e a concessão de benefícios ou favores fiscais são expressões correlatas do mesmo fenômeno, que é a outorga constitucional do poder de tributar. Entretanto, o Constituinte foi mais cauteloso com a não tributação, condicionando-a à existência de lei específica (art. 150, §6º, da CF /1988).

Assim, enquanto se pode instituir o tributo mediante lei inespecífica, a concessão de subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser veiculada mediante lei específica.

Discute-se neste recurso representativo da controvérsia se esse gênero compreendido tecnicamente na expressão "benefícios fiscais", quando relativos ao ICMS, estarão incluídos na base de cálculo dos seguintes tributos federais: IRPJ e CSLL.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento do ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (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).

Importante destacar que a fundamentação adotada no julgamento do ERESP 1.517.492/PR foi no sentido de excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88). Desse modo, de acordo com a conclusão a que chegou a Primeira Seção naquela assentada, se mostra irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do crédito presumido de ICMS como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão. Por conseguinte, também decorre da compreensão firmada no ERESP 1.517.492/PR que são irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar *ex lege* a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições. Nesse sentido: REsp. n. 1.605.245-RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25 de junho de 2019 e REsp n. 1.825.503/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 13/10/2020.

A questão que se coloca neste repetitivo consiste em definir se o entendimento

sedimentado para a espécie de benefício fiscal do crédito presumido de ICMS também se aplica às demais espécies de incentivos. Vale dizer, portanto, que estamos diante do debate acerca da extensão da razão de decidir do EREsp 1.517.492/PR para todas as demais espécies de benefícios fiscais, que não sejam créditos presumidos de ICMS.

Nesse ponto, destaco a exposição acima feita sobre as posições já firmadas pelas Turmas de Direito Público. A Primeira Turma também aplica o princípio federativo para excluir os benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, DJe de 16/3/2022). A Segunda Turma aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ou seja, deve ser verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/04/2022).

Em síntese, portanto, a controvérsia não consiste em saber se os benefícios fiscais do ICMS serão ou não tributados pelo IRPJ e pela CSLL, mas se a exclusão destes benefícios da base de cálculo dos tributos federais precisará, ou não, da observância do cumprimento das condições e requisitos previstos em lei.

É que posição adotada pela Segunda Turma não elimina a possibilidade de exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo dos tributos federais (IRPJ e CSLL). A exclusão poderá ser feita, desde que observado o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014 (cumprimento das condições e requisitos previstos em lei).

A seu turno, para a Primeira Turma, não há a necessidade de observância de qualquer requisito legal para que se opere essa exclusão.

Delimitado o atual cenário do tema neste Tribunal Superior, relevante investigar se os fundamentos determinantes para a conclusão adotada no ERESP 1.517.492/PR se aplicam aos demais benefícios fiscais de ICMS.

#### **4. DIFERENÇA ENTRE O CRÉDITO PRESUMIDO E AS DEMAIS ESPÉCIES DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS**

Considerando que a questão controvertida posta consiste em definir se é possível a extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR, que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de modo que também sejam excluídos outros benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros -, revela-se de fundamental importância a investigação das eventuais diferenças existentes entre as espécies de benefícios fiscais, de um lado, e o crédito presumido, do outro.

De partida, é preciso destacar que a Primeira Seção considerou, ao julgar o ERESP 1.517.492/PR, que a concessão do crédito presumido de ICMS representa renúncia a parcela de arrecadação, de modo a tributação pela União desses valores significaria “a irradiação de efeitos

indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo” (trecho da ementa do precedente da Seção).

De acordo com a doutrina especializada, em virtude do chamado “efeito de recuperação” que é próprio do regime da não-cumulatividade, benefícios ou incentivos fiscais que desonerem determinadas operações representam tão somente diferimentos de incidência.

O efeito de recuperação é um fenômeno próprio de sistemas que adotam a não cumulatividade do tipo “imposto sobre imposto”, como foi a opção brasileira para o ICMS. Adotado o método “imposto sobre imposto”, uma alíquota inferior, redução de base de cálculo ou uma isenção, por exemplo, aplicadas no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, na ponta final. É que a diferença é recuperada pelo Fisco através da aplicação de incidência mais elevada nas operações posteriores, diante da ausência da possibilidade de apuração de crédito de imposto destacado na nota fiscal. Esse é o chamado efeito de recuperação, representado no diferimento da incidência.

A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: “As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes.” (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39).

Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação.

No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que “a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação” (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p.148).

Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

Oportuno lembrar, a respeito dessa característica do sistema brasileiro da não cumulatividade (aplicável tanto ao ICMS como ao IPI, no que interessa a este debate), do teor da Súmula Vinculante n. 58 do STF: “Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade”.

Em outras palavras, a instituição de benefícios fiscais de desoneração de determinada

operação não gera, automaticamente, o crédito presumido mais à frente. Por isso, em regra, o Fisco irá se recuperar dos valores que deixaram de ser recolhidos, salvo se efetivamente resolver criar um benefício de crédito presumido.

Diante disso, podemos concluir que a questão da não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, do modo como compreendido pela Primeira Seção no ERESP 1.517.492/PR, não tem a mesma aplicabilidade para todos os demais benefícios fiscais.

O entendimento da Primeira Seção segundo o qual a tributação do crédito presumido terminaria por representar uma incursão do Fisco Federal em valores que o Fisco Estadual resolveu despendar, não tem a mesma aplicabilidade para benefícios fiscais de desoneração.

Vale dizer, dadas as características da não-cumulatividade adotada no sistema tributário brasileiro, a atribuição do crédito presumido tem peculiaridades que apartam esse benefício daqueles outros que não representam a atribuição de crédito, mas a desoneração (isenção, redução de base de cálculo, dentre outros).

A concessão de uma isenção, por exemplo, não terá o mesmo efeito na cadeia de incidência do ICMS do que a concessão de um crédito presumido, sendo este um benefício que efetivamente irá repercutir nos cofres estaduais.

Fazendo uma correlação entre o crédito presumido como grandeza positiva, e os demais benefícios de ICMS como grandezas negativas, o TRF da 4ª Região assim fundamentou o acórdão proferido nos autos da apelação n. 5000264-80.2020.4.04.7113/RS:

Enquanto os créditos (v. g, créditos presumidos de ICMS) são grandezas positivas, que em tese configurariam receita, o incentivo fiscal de (a) redução de base de cálculo de ICMS e (b) redução de alíquota de ICMS são grandezas negativas- decorrentes do exercício, pelo ente tributante, do poder de não tributar (a outra face do poder de tributar) - que, como tais, não poderiam logicamente ser tomadas como receita.

De fato, uma coisa é dizer o STJ que a União não pode tributar, por não dever constituir renda ou lucro, o incentivo financeiro de crédito presumido de ICMS concedido pelos estados federados; outra bem diferente seria afirmar-se que incentivos fiscais concedidos pelos estados federados devem ser transformados em forma de dedução do IRPJ e da CSLL frente à União.

Em última análise, a tese defendida pela parte impetrante não visa a evitar a redução, pelo poder tributante da União, de um incentivo financeiro positivo (como é o caso do crédito presumido de ICMS) – escopo da construção jurisprudencial do STJ nos EREsp nº 1.517.492/PR -, mas, muitíssimo ao contrário, transformar incentivos fiscais negativos em crédito (positivo) oponível contra a União para efeito de dedução do IRPJ e da CSLL. Ou seja, de um benefício (concedido por estado federado) a impetrante quer fazer ainda outro benefício (a ser tirado da União).

No mesmo sentido, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP n. 1.968.755/PR (Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022) que versou sobre a possibilidade de extensão aos demais benefícios fiscais de ICMS do entendimento firmado para o crédito presumido, compreendeu que “o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da

*base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos”.*

Diante das premissas aqui seguidas, rogando as devidas vênias à corrente de pensamento diverso, que tive a oportunidade de acompanhar junto ao colegiado da Primeira Turma, em uma nova reflexão sobre a temática compreendo pela impossibilidade de se adotar a mesma conclusão que prevaleceu no ERESP 1.517.492/PR para alcançar outros benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros.

## **5. DA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO LEGAL DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS**

Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece.

Nada impede que seja acolhida a pretensão dos contribuintes, em menor extensão, a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

A dedução dos benefícios fiscais estará franqueada aos contribuintes que atendam aos requisitos estabelecidos em lei.

Essa solução foi a mesma adotada pela Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, nos seguintes precedentes, por exemplo:

AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. REVISÃO DO JULGADO EM SEDE DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ONDE IDENTIFICADO ERRO MATERIAL QUE ENSEJOU JULGAMENTO EXTRA PETITA. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL.

INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

[...]

2. O pedido da CONTRIBUINTE de extensão da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR aos demais benefícios fiscais de ICMS que não sejam o crédito presumido de ICMS constitui desdobramento desarrazoado da tese ali construída, por violar sua ratio decidendi que é a proteção do Pacto Federativo.

3. Esta Segunda Turma já decidiu que ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, devendo os autos retornarem para a Corte de Origem a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Precedente: REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05.04.2022.

4. Agravo interno não provido (AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 7/3/2023, DJe de 16/3/2023).

TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

1. No julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornando-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64.

2. Já o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o

exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos.

3. Desta forma, o pedido constitui desdobramento desarrazoado da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR, por violar sua ratio decidendi que é a proteção do Pacto Federativo.

4. No entanto, nada impede que o pedido seja acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

5. Em suma, ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

6. Recurso especial parcialmente provido (REsp n. 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/4/2022, DJe de 8/4/2022).

Assim, a solução aqui proposta não afasta a possibilidade de que se promova a dedução dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ademais, importante destacar que o entendimento firmado no âmbito da Segunda Turma foi integrado no acolhimento de embargos de declaração, cuja ementa é a seguinte:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PRESENÇA DE OBSCURIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS. TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

1. Efetivamente, quando a Lei Complementar n. 160/2017 equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS (típicas subvenções de custeio ou recomposições de custos) a subvenções para investimento o fez justamente para afastar a necessidade de se comprovar que o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (conceito típico de subvenção de investimento). Não fosse isso, a equiparação legal feita pelo art. 30, §4º, da Lei n. 12.973/2014 (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) seria inócua, já que se sabe que:

"[...] na 'subvenção para investimento' há controle por parte do Poder Público da aplicação do incentivo recebido pela empresa nos programas informados e autorizados. Nas demais subvenções, não" (REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019).

2. Decerto, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei.

3. Em havendo omissão, obscuridade, contradição ou erro material, merecem

ser acolhidos os embargos declaratórios.

4. Embargos de declaração do CONTRIBUINTE e da FAZENDA NACIONAL acolhidos, nos termos da fundamentação.

(EDcl no REsp n. 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 3/10/2022, DJe de 6/10/2022.)

Diante disso, na linha do entendimento já firmado pela Segunda Turma, há a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, nos termos da Lei, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

## 6. CONCLUSÃO

Construídas as premissas que apartam as espécies de benefícios fiscais, rogando a máxima vênia à tese em sentido contrário, compreendo que a hipótese é de autorizar a possibilidade de dedução dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que observado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se estendendo aos demais benefícios fiscais de ICMS o entendimento firmado pela Primeira Seção no ERESP n. 1.517.492/PR.

## 7. TESE PROPOSTA

Ante o exposto, proponho a fixação das seguintes TESES:

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

**2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

**3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.**

## 8. ANÁLISE DO CASO CONCRETO

Na hipótese dos autos, o recurso especial foi interposto pelo contribuinte (Fast Indústria e Comércio Ltda), com a indicação de violação dos seguintes dispositivos normativos: art. 9º da Lei Complementar n. 160/2017, art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto presidencial n. 300 de 26 de março de 1999) e art. 523 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (Decreto presidencial n. 9.580 de 22 de novembro de 2018).

Em síntese, sustenta o recorrente que (fl. 285) “assim como o crédito presumido de ICMS, a redução na base de cálculo do aludido tributo – concedida como incentivo fiscal pelo Estado, no exercício de sua autonomia administrativa e da competência tributária que lhe foi outorgada constitucionalmente – não pode ser considerada como receita da pessoa jurídica”.

Afirma o recorrente que a conclusão a que chegou o TRF4 afronta o “federalismo cooperativo” (fl. 286) e indica divergência jurisprudencial com o precedente desta Corte Superior, que versou sobre o benefício fiscal de crédito presumido (REsp n. 1.605.245/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 25/6/2019, DJe de 28/6/2019).

Na origem, trata-se de mandado de segurança ajuizado com a finalidade de reconhecer a ilegalidade da incidência do IRPJ e CSLL sobre os valores concedidos a título de benefício fiscal de ICMS.

No caso dos autos o benefício fiscal que se pretendeu excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é especificamente da espécie “redução da base de cálculo de ICMS”, promovida pelo Estado de Santa Catarina através do art. 9º inciso I, do RICMS-SC.

Observa-se neste caso concreto que a conclusão a que chegou o Tribunal de origem se encontra em conformidade com a proposta firmada para o Tema 1.182. Nesse sentido, transcrevo o seguinte trecho do voto condutor do acórdão recorrido (fl. 244):

Ocorre que, com relação aos demais incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, entendo que, no caso concreto, não têm eles o mesmo efeito dos créditos presumidos de ICMS, porque não foram abrangidos pela construção jurisprudencial acima citada (STJ, EREsp1.517.492/PR), de modo que dependem da satisfação de todos os requisitos previstos na LC nº 160, de 2017 (artigos 9º e 10) e na Lei nº 12.973, de 2004 (art. 30).

Portanto, a conclusão adotada, segundo a qual o artigo 9º da Lei Complementar não assegura ao contribuinte a exclusão do benefício fiscal de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, está em conformidade com a tese proposta nesse voto.

Ademais, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça vem determinando o retorno dos autos para a Corte de Origem a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014). Nesse sentido:

AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL.

REVISÃO DO JULGADO EM SEDE DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ONDE IDENTIFICADO ERRO MATERIAL QUE ENSEJOU JULGAMENTO EXTRA PETITA. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

(...)

3. Esta Segunda Turma já decidiu que ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos REsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, **devendo os autos retornarem para a Corte de Origem a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

Precedente: REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05.04.2022.

4. Agravo interno não provido.

(AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 7/3/2023, DJe de 16/3/2023.)

Conforme acima esclarecido, "muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei" (EDcl no REsp n. 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 3/10/2022, DJe de 6/10/2022.)

Na hipótese, o acórdão recorrido concluiu que “não restou demonstrado que [os benefícios fiscais] tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico para efeito da incidência do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, com as alterações da LC nº 160, de 2017” (fl. 245).

Portanto, no caso concreto, devem os autos retornarem à origem para, afastada a exigência de comprovação de que os incentivos foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, verificar se houve ou não a comprovação do registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei, observando-se os limites da cognição permitida pela lide (mandado de segurança).

Ante o exposto, **dou parcial provimento ao recurso especial da Fast Indústria E Comércio Ltda, nos termos da fundamentação**, para determinar o retorno dos autos à origem, a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não

seja o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança).

É como voto.

**Acórdão sujeito ao regime previsto no artigo 1.036 e seguintes do CPC/2015.**

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.987.158 - SC (2022/0048809-0)**

**VOTO-VOGAL**

**MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES:** Senhor Presidente, tal qual o Relator, Ministro BENEDITO GONÇALVES, entendo que a compreensão firmada pelo STJ, nos EREsp 1.517.495/PR, dos quais ficou Relatora para acórdão a Ministra REGINA HELENA COSTA, relativamente aos créditos presumidos de ICMS, não se aplica aos demais benefícios fiscais do aludido imposto, conforme restou consolidado pela Segunda Turma do STJ, no julgamento do REsp 1.968.755/PR, de relatoria do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que bem demonstrou o **distinguish** entre os temas debatidos, o que não impede, todavia, em relação aos outros benefícios fiscais, que sejam eles deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando atenderem aos requisitos previstos no art. 30, **caput**, e §§ da Lei. 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar 160/2017.

Comungo, igualmente, com a proposta do Ministro HERMAN BENJAMIN, de acrescentar um terceiro item às teses repetitivas ao final fixadas, ao que já manifestaram aderência os Ministros FRANCISCO FALCÃO, HUMBERTO MARTINS e MAURO CAMPBELL MARQUES. Este acréscimo, a meu sentir se justifica em face do art. 30, § 2º, da Lei 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar 160/2017.

É como voto.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1987158 - SC (2022/0048809-0)

**RELATOR** : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**  
**RECORRENTE** : FAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**ADVOGADOS** : CARLOS ALBERTO BRUSTOLIN - SC019433  
GABRIEL LUCAS DE SOUZA - SC031869  
MARIANA DA SILVEIRA CIELUSINSKI LESSING - SC053449  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL  
**INTERES.** : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS  
CURIAE"  
**ADVOGADOS** : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES - RJ091152  
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996  
MARCOS ABREU TORRES - BA019668  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DO AGRONEGOCIO - "AMICUS  
CURIAE"  
**ADVOGADOS** : VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993  
MARCELO KALTER HIROSE SILVA - SP330024  
PAULO DE FIGUEIREDO FERRAZ PEREIRA LEITE - SP317575  
ELIANA CALMON ALVES - DF046625  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DA INDUSTRIA DE ALIMENTOS  
- "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ALBERTO DE MEDEIROS FILHO - DF024741  
BRUNO RODRIGUES TEIXEIRA DE LIMA - DF031591  
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL  
(ACEBRA) - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ - PR019886  
BETÂNIA SILVEIRA BINI - PR068258  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS  
DISTRIBUIDORAS DE GAS CANALIZADO - ABEGAS -  
"AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ENGELS AUGUSTO MUNIZ - DF036534  
PEDRO HENRIQUE MAGALINI ALMEIDA ZAGO - DF064364  
LUIS FELIPE SALOMÃO FILHO - DF071367  
RODRIGO FIGUEIREDO DA SILVA COTTA - DF073001  
**INTERES.** : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO -  
"AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916

ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO - SP302659  
JOÃO MARCELO DA SILVA ELIAS - SP462104

### VOTO-VOGAL

Senhores Ministros, a questão ora debatida foi objeto de exame na Primeira Turma, no julgamento do REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, ocasião em que pedi vista dos autos para melhor exame da matéria.

Naquela oportunidade, acompanhei os fundamentos adotados pela Ministra relatora, concluindo que os valores correspondentes a incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados não compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na esteira do entendimento da Primeira Seção, fixado no julgamento do ERESP 1.517.492/PR, de que os créditos presumidos de ICMS não sofrem incidência desses tributos.

Eis a ementa do acórdão proferido no REsp 1.222.547/RS:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. NÃO OCORRÊNCIA. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL. REGIME ESPECIAL DE PAGAMENTO DO ICMS. PRODEC. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. PACTO FEDERATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 1973.

II - O Tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão.

III - Configura ilegalidade exigir, das empresas submetidas ao regime especial de pagamento do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense - PRODEC, a integração, à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, do montante obtido com o incentivo fiscal outorgado pelo Estado de Santa Catarina, qual seja, o "[...] pagamento diferido do ICMS, relativo a 60% sobre o incremento resultante pelo estabelecimento da empresa naquele Estado-membro, e que será adimplido no 36º mês, sem correção monetária, sendo devidos apenas juros simples anuais de 4% (quatro por cento) [...]".

IV - Ao considerar tal soma como lucro, o entendimento manifestado pelo Fisco (Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 22/2003), sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

V - Tal orientação leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em ato infralegal.

VI - O modelo federativo abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VII - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso

mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VIII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

IX - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo.

Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

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

XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores ético-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII - O abalo na credibilidade no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias.

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV - A 1ª Seção deste Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o EREsp n. 1.443.771/RS, assentou que o crédito presumido de ICMS, a par de não se incorporar ao patrimônio da contribuinte, não constitui lucro, base imponible do IRPJ e da CSLL, sob o entendimento segundo o qual a concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Axiologia da ratio decidendi que afasta, igualmente, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de montante outorgado, de igual forma, no contexto de incentivo fiscal relativo ao ICMS, o qual fora estabelecido, neste caso, no bojo do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense - PRODEC.

XV - Recurso Especial provido.

(REsp n. 1.222.547/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 8/3/2022, DJe de 16/3/2022.)

Ao analisar os recursos que envolvem o tema, não obstante os argumentos suscitados pela Fazenda Nacional, apliquei o posicionamento da Primeira Turma, ressaltando que novo debate acerca da matéria dependeria da utilização dos meios processuais disponíveis para uniformização da jurisprudência, uma vez que a Segunda Turma adotava conclusão diversa.

Chegou, assim, o momento de revisitar o tema e, após refletir sobre o caso e provocado pelas alegações trazidas pelo ente fazendário, entendo que a hipótese é de acompanhar o voto proposto pelo eminente relator, Ministro Benedito Gonçalves.

Dessa forma, comungo do mesmo raciocínio desenvolvido por Sua Excelência, na linha de que incide o IRPJ e a CSLL sobre os valores referentes aos benefícios e incentivos fiscais de ICMS (como, por exemplo, isenção, redução de base de cálculo e de alíquota e diferimento), salvo se observados os requisitos previstos no art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

Compreendo, também, que não se aplica ao caso o entendimento fixado no EREsp 1.517.492/RJ, que excluiu o crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ressalto que o posicionamento exposto pelo Ministro relator encontra-se alinhado com aquele adotado pela Segunda Turma desta Corte Superior, ao julgar o REsp 1.968.755/PR, sendo relevante pontuar que a aplicação do entendimento fixado no julgamento do ERESP 1.517.492/PR ao presente caso equivaleria ao reconhecimento de isenção heterônoma, o que ofende o princípio do pacto federativo, mas, agora, em detrimento da União.

Como bem versou o Ministro Mauro Campbell Marques no REsp 1.968.755/PR, cujos fundamentos me convenceram da distinção entre a hipótese ali julgada e aquela abordada no ERESP 1.517.492/PR:

[...]

No julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornando-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64.

Já o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos.

[...]

Nesse ponto, julgo pertinente o fundamento do fisco no sentido de

que:

[...] autorizar a impetrante a retirar da base de cálculo algo que jamais fez parte, faz com que se criem de forma artificial créditos a partir de valores que sequer algum dia foram contabilizados.

Nesse ponto, manifesta-se, a propósito, a mais grave violação à matriz tributária do IRPJ e da CSLL, na medida em que a exclusão dos demais benefícios de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL está a resultar na criação artificial de créditos em valor equivalente aos incentivos estaduais, importando em danosa distorção tributária, pois o desconto de tais créditos não contabilizados poderá transformar o lucro efetivo da empresa em prejuízo fiscal [...]

Além disso, a Lei Complementar n. 160/2017, conforme decidiu a Primeira Seção, realmente não afeta a conclusão de que os créditos presumidos de ICMS não compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não sendo possível afirmar o mesmo em relação aos incentivos e benefícios fiscais de ICMS.

Assim sendo, ACOMPANHO o eminente Ministro relator quanto à tese jurídica proposta.

É como voto.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1987158 - SC (2022/0048809-0)

**RELATOR** : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**  
**RECORRENTE** : FAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**ADVOGADOS** : CARLOS ALBERTO BRUSTOLIN - SC019433  
GABRIEL LUCAS DE SOUZA - SC031869  
MARIANA DA SILVEIRA CIELUSINSKI LESSING - SC053449  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL  
**INTERES.** : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES - RJ091152  
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996  
MARCOS ABREU TORRES - BA019668  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DO AGRONEGOCIO - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993  
MARCELO KALTER HIROSE SILVA - SP330024  
PAULO DE FIGUEIREDO FERRAZ PEREIRA LEITE - SP317575  
ELIANA CALMON ALVES - DF046625  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DA INDUSTRIA DE ALIMENTOS - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ALBERTO DE MEDEIROS FILHO - DF024741  
BRUNO RODRIGUES TEIXEIRA DE LIMA - DF031591  
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (ACEBRA) - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ - PR019886  
BETÂNIA SILVEIRA BINI - PR068258  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE GAS CANALIZADO - ABEGAS - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ENGELS AUGUSTO MUNIZ - DF036534  
PEDRO HENRIQUE MAGALINI ALMEIDA ZAGO - DF064364  
LUIS FELIPE SALOMÃO FILHO - DF071367  
RODRIGO FIGUEIREDO DA SILVA COTTA - DF073001  
**INTERES.** : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916

ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO - SP302659  
JOÃO MARCELO DA SILVA ELIAS - SP462104

### VOTO-VOGAL

Trata-se de recurso especial interposto por FAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, com fundamento no art. 105, III, *a* e *c*, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

MANDADO DE SEGURANÇA. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. INAPLICABILIDADE DA ORIENTAÇÃO DO STJ NOS ERESP Nº 1.517.492/PR. DIFERENÇA ENTRE BENEFÍCIO FINANCEIRO E BENEFÍCIO FISCAL. LC Nº 160, DE 2017, ARTIGOS 9º E 10. LEI 12.473, DE 2014, ARTIGO 30. SUBVENÇÃO. REQUISITOS PARA NÃO SER COMPUTADA NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL. NÃO DEMONSTRAÇÃO NO CASO CONCRETO.

Ambas as partes opuseram embargos de declaração, sendo providos somente os aclaratórios do contribuinte, no seguinte sentido:

TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DESCABIMENTO.

1. Os benefícios ou incentivos fiscais de ICMS não geram aumento de patrimônio, nem produzem receita ou lucro, na medida em que operam, por via transversa, a redução da carga tributária. Logo, por não representar acréscimo de nenhuma espécie, não se constituem como receita tributável.

2. As receitas decorrentes de benefícios fiscais concedidos pelos Estados em relação ao ICMS, independentemente de sua natureza devem ser afastadas da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, pouco importando sua destinação.

3. O contribuinte tem o direito de excluir os créditos presumidos e demais benefícios relacionados ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que não configuram acréscimo patrimonial da empresa, não se equiparando a lucro ou renda.

Em seu recurso especial, a contribuinte alega que o acórdão de origem contraria o art. 9º da Lei Complementar n. 160/2017. Defende, em síntese, que os benefícios fiscais de ICMS devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A Primeira Seção submeteu o presente caso à sistemática de julgamento dos recursos repetitivos para que fosse definido *se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito*

*presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).*

O Ministro Relator propôs a seguinte fixação de teses:

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

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Quanto ao caso concreto, o Min. Relator proferiu deu parcial provimento ao recurso especial da contribuinte.

É o relatório.

No julgamento do EREsp 1.517.492/PR, de relatoria do Ministro Og Fernandes, a Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que o crédito presumido de ICMS não pode ser incluído nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pela sistemática do lucro real.

Na oportunidade, prevaleceu o posicionamento da Ministra Regina Helena Costa que, em seu voto-vista, aplicou o entendimento firmado no julgamento do Tema 69/STF, bem como adotou a conclusão no sentido de que a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL representaria violação ao pacto federativo, previsto no art. 150, VI, *a*, CF.

Em suma, diante do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR, o crédito presumido de ICMS foi retirado do conceito de receita bruta operacional previsto no artigo 44 da Lei nº 4.506/1964, sendo também considerada irrelevante a previsão legal

contida no artigo 30 da Lei nº 12.973/1914.

Neste momento, cabe apreciar a aplicação do entendimento firmado no EREsp 1.517.492/PR aos benefícios fiscais de ICMS, com reflexo na composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pela sistemática do lucro real.

Como visto, após o julgamento do EREsp 1.517.492/PR, a discussão perante o Poder Judiciário deixou de estar limitada ao crédito presumido do ICMS, passando a abranger todo e qualquer benefício de ICMS concedido pelos Estados. Para os contribuintes, o raciocínio que se faz é que o entendimento adotado pela Primeira Seção deveria ser aplicado a benefícios outros, a exemplo da redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade e diferimento.

Cabe pontuar que, a Segunda Turma, ao se deparar com a discussão no julgamento do REsp 1.968.755/PR, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, fez o adequado *distinguishing*, esclarecendo que o entendimento firmado no EREsp 1.517.492/PR não deveria alcançar os benefícios fiscais de ICMS de natureza negativa. O acórdão foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A *RATIO DECIDENDI* DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

1. No julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornando-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64.

2. Já o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos

créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos.

3. Desta forma, o pedido constitui desdobramento desarrazoado da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR, por violar sua *ratio decidendi* que é a proteção do Pacto Federativo.

4. No entanto, nada impede que o pedido seja acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

5. Em suma, ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

6. Recurso especial parcialmente provido.

O raciocínio adotado pela Segunda Turma decorre da lógica do julgamento do EREsp 1.517.492/PR, que teve como principal fundamento o respeito ao pacto federativo, cujo objetivo, naquele caso, era impedir que a União alcançasse, por meio do IRPJ e da CSLL, os valores correspondentes ao crédito presumido concedido pelos Estados.

Ocorre que, se aplicado o entendimento do ERESP 1.517.492/PR aos benefícios fiscais de ICMS de natureza negativa, conforme bem demonstrado pelo Ministro Mauro Campbell Marques, no acórdão do REsp 1.968.755/PR, fatalmente estaríamos diante de igual violação ao pacto federativo, em desfavor da União, constituída pela concessão de isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, III, e 150, §6º, da Constituição Federal.

Diferentemente do crédito presumido, de natureza positiva, os demais benefícios fiscais representam um decréscimo daquilo que se pagaria a título de ICMS. Ademais, o valor equivalente ao benefício fiscal do ICMS não é considerado, pela legislação tributária, parte integrante da grandeza econômica sob a qual recaem o IRPJ e CSLL, de modo que não haveria o que excluir da base de cálculo dos tributos em questão.

Por consequência, se não há o que excluir, a aplicação do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR acabaria por reduzir indevidamente a base tributável dos tributos de competência da União em decorrência de benefício fiscal concedido pelos Estados.

Nota-se que, a pretexto de impedir a incidência de IRPJ e CSLL sobre riqueza que sequer é tributada, os contribuintes pretendem ver reconhecida como legítima a criação de créditos fictícios com o intuito de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos de competência da União. Na verdade, a lógica da tese que defendem é a de que todo benefício fiscal de ICMS necessariamente reduziria as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.

Sob tais perspectivas, é importante registrar que a ampliação do entendimento consolidado no ERESP 1.517.492/PR teria por consequência a diminuição indevida da arrecadação tributária. De acordo com as informações prestadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, o impacto econômico-financeiro da tese alcança o montante equivalente a R\$ 235.000.000.000,00 (duzentos e trinta e cinco bilhões de reais), considerando apenas os exercícios fiscais de 2017 a 2021.

Noutro viés, em se tratando de imposto de renda, é cediço que parte da riqueza é distribuída aos municípios, os quais seriam prejudicados com a redução do produto da arrecadação. É dizer, permitir a dedução dos benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados, muitos inseridos em política de verdadeira guerra fiscal, afeta não só a União, como também os municípios que, em grande parte, dependem dos valores para garantia de serviços essenciais à população.

Nesse diapasão, considero que o entendimento adotado no REsp 1.968.755/PR é o mais adequado para a solução da discussão submetida à Primeira Seção no presente caso, tanto pelo aspecto jurídico quanto no que diz respeito aos elementos financeiro, econômico e social envolvidos na celeuma.

Com o advento da Lei Complementar n. 160/2017, que incluiu os §4º e 5º ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014, os benefícios fiscais de ICMS foram submetidos ao regime jurídico das subvenções para investimento. Nesse contexto, a legislação tributária passou a permitir a redução das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, inclusive quanto aos benefícios fiscais de ICMS concedidos antes da vigência da Lei Complementar n. 160/2017, ainda que de forma irregular, sem a aprovação do CONFAZ. Para tanto, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça impõe sejam observados os requisitos constantes no art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30 da Lei n. 12.973/2014. Nesse sentido:

AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. REVISÃO DO JULGADO EM SEDE DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ONDE IDENTIFICADO ERRO MATERIAL QUE ENSEJOU JULGAMENTO EXTRA PETITA. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

1. Aberta a instância pelo recurso especial, não poderia este Superior Tribunal de Justiça debruçar-se sobre a causa analisando matéria diversa daquela que consubstancia os pressupostos fáticos contidos nos autos e o pedido realizado. Por esta razão é que a decisão dos embargos de declaração de e-STJ fls. 330/333 reconheceu que o julgamento monocrático embargado foi realizado de forma extra petita (erro material) e acolheu os aclaratórios da FAZENDA NACIONAL com efeitos infringentes para aplicar a jurisprudência desta Corte.

2. O pedido da CONTRIBUINTE de extensão da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR aos demais benefícios fiscais de ICMS que não sejam o crédito presumido de ICMS constitui desdobramento desarrazoado da tese ali construída, por violar sua *ratio decidendi* que é a proteção do Pacto Federativo.

3. Esta Segunda Turma já decidiu que ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, devendo os autos retornarem para a Corte de Origem a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Precedente: REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05.04.2022.

4. Agravo interno não provido.

(AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 7/3/2023, DJe de 16/3/2023.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. SÚMULA 284/STF. AFASTAMENTO. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DA BASE DE

CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. ART. 10 DA LC 160/2017 E ART. 30 DA LEI 12.973/2014. APLICAÇÃO.

1. A parte pretendeu ver afastado o valor de outros benefícios fiscais de ICMS que não o crédito presumido (isenção e redução da base de cálculo) do campo de incidência do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro real. Requereu a reforma da sentença para excluir da base de cálculo do IRPJ e CSLL os incentivos fiscais estaduais (isenção e redução da base de cálculo) nos termos do entendimento do art. 30 da Lei 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar 160, nos Embargos de Divergência 1.517.492/PR em sintonia com o RE 574.706 do STF.

2. O Superior Tribunal de Justiça tem feito distinção quanto à aplicação do tema tratado no EREsp 1.517.492/PR. Entendeu-se que "o pedido do contribuinte deveria ser acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014". (EDcl no REsp 1.968.755/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 6.10.2022)

3. Nessas condições, aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30, da Lei 12.973/2014. Sob pena de supressão de instância e em razão da necessidade de exame da prova dos autos, o processo deve retornar à Corte de Origem para análise do caso à luz da legislação aplicável e das provas documentais, lembrando se tratar de Mandado de Segurança.

4. Agravo conhecido para dar parcial provimento ao Recurso Especial, nos termos da fundamentação.

(AgInt no REsp n. 2.012.522/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/2/2023, DJe de 23/2/2023.)

AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXCLUSÃO DOS VALORES RELATIVOS ÀS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS REFERENTES À REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP N. 1.968.755/PR. SOBRESTAMENTO DO FEITO. FACULDADE DO RELATOR. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I - Na origem, trata-se de ação declaratória ajuizada pelo Supermercado Gumz contra a União, pretendendo seja declarado o direito da autora de excluir os benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e CSLL. Na sentença julgou procedente o pedido, para excluir os incentivos fiscais de ICMS da base de cálculo do lucro tributável para fins de apuração do IRPJ e CSLL. No Tribunal a quo, a sentença foi reformada para julgar improcedente o pedido.

II - De fato, conforme bem salientou o Tribunal de origem, a questão controvertida nos autos não se refere à exclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, situação que foi solucionada pelo STJ no julgamento do EREsp n. 1.517.492/PR. A presente controvérsia versa, na verdade, acerca da possibilidade de exclusão, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores decorrentes das subvenções governamentais referentes à redução da base de cálculo do ICMS. Nesse contexto, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp n. 1.968.755/PR, firmou posicionamento no sentido de que o pleito de exclusão, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores decorrentes das subvenções governamentais referentes à redução da base de cálculo do ICMS ou a sua isenção, constitui desdobramento desarrazoado da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR, por violar sua ratio decidendi, que é a proteção do Pacto Federativo. Contudo, a Segunda Turma entendeu que o pedido do contribuinte deveria ser "acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30 da Lei n. 12.973/2014." (REsp n. 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/4/2022, DJe de 8/4/2022.)

III - Portanto, considerando a necessidade de exame de provas e sob pena de

supressão de instância, os autos devem retornar ao Tribunal a quo para análise do caso à luz da legislação aplicável e das provas documentais. Nessa mesma linha: EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 11/4/2022; REsp n. 2.001.784, relatora Ministra Assusete Magalhães, Dje 1º/6/2022 e REsp n. 2.010.085, relatora Ministra Assusete Magalhães, Dje 1º/8/2022.

IV - O entendimento do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que se o relator não determinou o sobrestamento dos processos nos termos do art. 1.035, § 5º, do CPC/2015, a determinação de sobrestamento é uma faculdade do relator do processo paradigma (EDcl na PET no REsp n. 1.768.061/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 10/12/2019, DJe de 13/12/2019.) V - Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp n. 2.009.545/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 28/11/2022, DJe de 1/12/2022.)

O entendimento adotado nos casos acima indicados foi igualmente aplicado nas seguintes decisões monocráticas: REsp 2.042.365/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, DJe 2/2/2023; REsp 2.031.438/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 6/2/2023.

Outrossim, quando do julgamento dos embargos de declaração no REsp 1.968.755/PR, de relatoria do Ministro Mauro Campbell, em 3/10/2022, a Segunda Turma concluiu pela impossibilidade de exigir a comprovação de que os incentivos foram concedidos pelos Estados como estímulos à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, conforme se verifica na ementa abaixo transcrita:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PRESENÇA DE OBSCURIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS. TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

1. Efetivamente, quando a Lei Complementar n. 160/2017 equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS (típicas subvenções de custeio ou recomposições de custos) a subvenções para investimento o fez justamente para afastar a necessidade de se comprovar que o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (conceito típico de subvenção de investimento). Não fosse isso, a equiparação legal feita pelo art. 30, §4º, da Lei n. 12.973/2014 (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) seria inócua, já que se sabe que:

"[...] na 'subvenção para investimento' há controle por parte do Poder Público da aplicação do incentivo recebido pela empresa nos programas informados e autorizados. Nas demais subvenções, não" (REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019).

2. Decerto, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações

correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei.

3. Em havendo omissão, obscuridade, contradição ou erro material, merecem ser acolhidos os embargos declaratórios.

4. Embargos de declaração do CONTRIBUINTE e da FAZENDA NACIONAL acolhidos, nos termos da fundamentação.

Entretanto, a equiparação conferida pelo §4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 dispensa o contribuinte apenas da comprovação de que o benefício fiscal de ICMS foi efetivamente concedido pelo Estado com a intenção de subvencionar investimento. Por outro lado, cabe ao contribuinte tratar o benefício fiscal como se subvenção de investimento fosse, mediante a observância dos requisitos constantes no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, dentre eles a destinação prevista no *caput* e no §2º. Ou seja, é mister o direcionamento do resultado do benefício à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Ante o exposto, dirijo parcialmente do Ministro Relator apenas no que diz respeito à exclusão do termo "imunidade" da redação da tese em repetitivo, propondo que a tese seja fixada nos seguintes termos:

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

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Quanto à solução do caso concreto, acompanho o Ministro Relator para dar **parcial provimento ao recurso especial da Fast Indústria E Comércio Ltda, nos termos da fundamentação**, determinando o retorno dos autos à origem, a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão

da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança).

É o voto.

**Acórdão sujeito ao regime previsto no artigo 1.036 e seguintes do CPC/2015.**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1987158 - SC (2022/0048809-0)

**RELATOR** : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**  
**RECORRENTE** : FAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**ADVOGADOS** : CARLOS ALBERTO BRUSTOLIN - SC019433  
GABRIEL LUCAS DE SOUZA - SC031869  
MARIANA DA SILVEIRA CIELUSINSKI LESSING - SC053449  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL  
**INTERES.** : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES - RJ091152  
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996  
MARCOS ABREU TORRES - BA019668  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DO AGRONEGOCIO - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993  
MARCELO KALTER HIROSE SILVA - SP330024  
PAULO DE FIGUEIREDO FERRAZ PEREIRA LEITE - SP317575  
ELIANA CALMON ALVES - DF046625  
**INTERES.** : ASSOCIACAO BRASILEIRA DA INDUSTRIA DE ALIMENTOS - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ALBERTO DE MEDEIROS FILHO - DF024741  
BRUNO RODRIGUES TEIXEIRA DE LIMA - DF031591  
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (ACEBRA) - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ - PR019886  
BETÂNIA SILVEIRA BINI - PR068258  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE GAS CANALIZADO - ABEGAS - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ENGELS AUGUSTO MUNIZ - DF036534  
PEDRO HENRIQUE MAGALINI ALMEIDA ZAGO - DF064364  
LUIS FELIPE SALOMÃO FILHO - DF071367  
RODRIGO FIGUEIREDO DA SILVA COTTA - DF073001  
**INTERES.** : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916

ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO - SP302659  
JOÃO MARCELO DA SILVA ELIAS - SP462104

### **VOTO-VOGAL**

#### **O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS:**

Cuida-se de recurso especial interposto, com fundamento no art. 105, III, "a", da CF, contra acórdão do TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO assim ementado (fl. 240):

MANDADO DE SEGURANÇA. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ DA CSLL. INAPLICABILIDADE DA ORIENTAÇÃO DO STJ NOS ERESPNº 1.517.492/PR. DIFERENÇA ENTRE BENEFÍCIO FINANCEIRO E BENEFÍCIO FISCAL. LC Nº 160, DE 2017, ARTIGOS 9º E 10. LEI 12.473, DE 2014, ARTIGO 30. SUBVENÇÃO. REQUISITOS PARA NÃO SER COMPUTADA NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL. NÃO DEMONSTRAÇÃO NO CASO CONCRETO.

Em sessão realizada em 7/3/2023, a Primeira Seção do STJ afetou o presente processo (junto com o REsp n. 1.987.158/SC) à sistemática dos recursos repetitivos para "definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no EREsp n. 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL)".

Por ocasião do julgamento dos EREsp n. 1.462.237/SC (relator Ministro Gurgel de Faria, DJe de 21/3/2019), a Primeira Seção destacou que a particularidade de superveniente edição da Lei Complementar n. 160/2017, que promoveu alterações na Lei n. 12.973/2014, não modificaria a inviabilidade de inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo dos citados tributos, sob pena de manter-se a violação do princípio federativo.

Contudo, a questão posta no paradigma é diversa, pois pretende que outros incentivos fiscais de ICMS concedidos também sejam excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No ponto, de início, convém destacar que existe efetiva diferença entre o crédito presumido de ICMS e outros benefícios fiscais, tais como isenção, redução de

alíquota ou diferimento, pois, enquanto no crédito presumido há **ingresso de receita** nova, nos demais a obrigação de pagamento do ICMS deixa de existir, ou seja, está deixando de ter uma **saída de despesas**.

Assim, a empresa contribuinte pretende excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua, já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devidos em suas saídas.

Ressalte-se que a Primeira Turma tem acolhido entendimento que estende a exegese dos EREsp n. 1.517.492/PR a qualquer benefício fiscal concedido pelos entes estaduais. A título de exemplo, cito o AgInt no REsp n. 1.975.874/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe de 3/10/2022.

Por essa lógica, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL, o que acaba se tornando uma forma de isenção heterônoma. A propósito, a Segunda Turma já destacou essa particularidade quando do julgamento do REsp n. 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022.

Com efeito, a construção jurisprudencial do STJ sobre os créditos presumidos de ICMS não pode ser generalizada de forma a abarcar tudo quanto seja benefício fiscal de ICMS, devendo limitar-se a situações idênticas, o que, na hipótese suscitada, não é a situação dos autos.

Assim, não se mostra legítima a extensão do entendimento firmado nos EREsp n. 1.517.492/PR a outros benefícios fiscais de ICMS diverso do crédito presumido.

Contudo, no julgamento do REsp n. 1.968.755/PR, sob a relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, a Segunda Turma firmou entendimento de que é possível a exclusão dos indigitados incentivos estaduais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio de sua classificação como subvenção para investimentos, desde que obedecidas as condições previstas no art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

Por seu turno, os embargos de declaração opostos contra o referido julgado foram acolhidos para esclarecimento, pois, "embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos" foram estabelecidos pelo ente estadual "como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos", sob pena de tornar inócua a equiparação prevista no art. 30, § 4º, da Lei n. 12.973/2014, remanesce a "necessidade de

registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei".

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: [\(Vigência\)](#)

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 previstos neste artigo. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017\)](#)**

Assim, ao meu sentir, remanesce tal necessidade porque não podemos nos afastar do raciocínio legal inserto na legislação em comento no sentido de que, se a subvenção tem a finalidade específica de implantar ou expandir empreendimentos econômicos de acordo com planos de investimento avaliados e fiscalizados pelo Poder Público, está-se diante de uma "subvenção para investimento" passível de controle por parte do Poder Público da aplicação desses incentivos.

A propósito, reproduzo a ementa dos mencionados aclaratórios:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PRESENÇA DE OBSCURIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS. TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA

CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

1. Efetivamente, quando a Lei Complementar n. 160/2017 equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS (típicas subvenções de custeio ou recomposições de custos) a subvenções para investimento o fez justamente para afastar a necessidade de se comprovar que o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (conceito típico de subvenção de investimento). Não fosse isso, a equiparação legal feita pelo art. 30, §4º, da Lei n. 12.973/2014 (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) seria inócua, já que se sabe que:

"[...] na 'subvenção para investimento' há controle por parte do Poder Público da aplicação do incentivo recebido pela empresa nos programas informados e autorizados. Nas demais subvenções, não" (REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019).

2. Decerto, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei.

3. Em havendo omissão, obscuridade, contradição ou erro material, merecem ser acolhidos os embargos declaratórios.

4. Embargos de declaração do CONTRIBUINTE e da FAZENDA NACIONAL acolhidos, nos termos da fundamentação.

(EDcl no REsp n. 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 6/10/2022.)

Quanto à fixação da tese repetitiva, em análise de tal precedente, alinho-me ao entendimento desenvolvido em voto-vogal disponibilizado pelo Ministro Herman Benjamin no sentido de que os valores dos benefícios fiscais devem estar relacionados com a viabilidade do empreendimento econômico, de consequência, eventual desvirtuamento da destinação dos valores leva à necessidade de instauração de procedimento fiscalizatório tendente, assim, à submissão da quantia à tributação.

Considerando, portanto, que a benesse de um ente não pode prejudicar a arrecadação do outro, não se olvidando, assim, que se tem que ter como parâmetro decisório o princípio federativo, comungo com o raciocínio jurídico desenvolvido pelo Ministro Herman Benjamin no sentido de que a constatação, em procedimento fiscalizatório, de que a empresa não comprovou devidamente o cumprimento de requisitos legais, com o consequente desvio dos valores para finalidade incompatível com a viabilidade do empreendimento econômico, culmina sim no lançamento do IRPJ e da

CSSL.

Assim, alinho-me ao fundamento jurídico desenhado no sentido de incluir o item n. 3 proposto pelo Ministro Herman Benjamin na tese repetitiva a ser fixada:

**3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.**

Ante o exposto, **acompanho o voto do ministro relator**, na solução do caso concreto, para reconhecer como indevida a exclusão irrestrita de benefício fiscal de ICMS, diverso do crédito presumido, da base de cálculo do IRPJ ou CSSL, de modo que a possibilidade de exclusão fica condicionada à aferição dos requisitos previstos no art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, que, na hipótese dos autos, deverá ser feita pela Corte de origem, observados os limites cognitivos que a demanda judicial comporte, visto tratar-se de mandado de segurança.

**No que diz respeito à tese repetitiva**, acompanho o relator com os acréscimos sugeridos pelo Ministro Herman Benjamin.

É como penso. É como voto.

# Superior Tribunal de Justiça

## **RECURSO ESPECIAL Nº 1.987.158 - SC (2022/0048809-0)**

**RELATOR** : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**  
**RECORRENTE** : **FAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA**  
**ADVOGADOS** : **CARLOS ALBERTO BRUSTOLIN - SC019433**  
**GABRIEL LUCAS DE SOUZA - SC031869**  
**MARIANA DA SILVEIRA CIELUSINSKI LESSING - SC053449**  
**RECORRIDO** : **FAZENDA NACIONAL**  
**INTERES.** : **CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"**  
**ADVOGADOS** : **CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES - RJ091152**  
**PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996**  
**MARCOS ABREU TORRES - BA019668**  
**INTERES.** : **ASSOCIACAO BRASILEIRA DO AGRONEGOCIO - "AMICUS CURIAE"**  
**ADVOGADOS** : **VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993**  
**PAULO DE FIGUEIREDO FERRAZ PEREIRA LEITE - SP317575**  
**ELIANA CALMON ALVES - DF046625**  
**INTERES.** : **ASSOCIACAO BRASILEIRA DA INDUSTRIA DE ALIMENTOS - "AMICUS CURIAE"**  
**ADVOGADOS** : **ALBERTO DE MEDEIROS FILHO - DF024741**  
**BRUNO RODRIGUES TEIXEIRA DE LIMA - DF031591**  
**RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473**  
**INTERES.** : **ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (ACEBRA) - "AMICUS CURIAE"**  
**ADVOGADOS** : **MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ - PR019886**  
**BETÂNIA SILVEIRA BINI - PR068258**  
**INTERES.** : **ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE GAS CANALIZADO - ABEGAS - "AMICUS CURIAE"**  
**ADVOGADOS** : **ENGELS AUGUSTO MUNIZ - DF036534**  
**PEDRO HENRIQUE MAGALINI ALMEIDA ZAGO - DF064364**  
**LUIS FELIPE SALOMÃO FILHO - DF071367**  
**RODRIGO FIGUEIREDO DA SILVA COTTA - DF073001**

## **VOTO-VOGAL**

**O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN:** A empresa recorrente impetrou Mandado de Segurança cujo pedido consistiu no "reconhecimento da não tributação dos incentivos fiscais recebidos a título de ICMS concedidos pelo estado catarinense – **redução da sua base de cálculo** promovidas pelo Estado através do art. 9º,

# Superior Tribunal de Justiça

inciso I do RICMS-SC, o qual recebe o Convênio 52/91" (fl. 8, e-STJ). Sustenta que tal direito decorre do art. 30 da Lei 12.973/2014, com redação dada pelos arts. 9º e 10 da Lei Complementar 160/2017.

No que interessa diretamente ao julgamento do Recurso Especial, a decisão proferida no Tribunal de origem denegou a Segurança sob estes fundamentos:

a) "a construção jurisprudencial do STJ nos EREsp nº 1.517.492/PR – no sentido de que, em face do princípio federativo, não seria lícito à União tributar, como renda ou lucro, créditos presumidos de ICMS concedidos pelos estados federais, por não constituírem tais créditos propriamente 'lucro', mas incentivo financeiro –, tal construção jurisprudencial não pode ser transplantada para situações outras, que, diferentemente de créditos, não são positivas, mas sim negativas. Dito de outra forma, enquanto os créditos (v. g, créditos presumidos de ICMS) são grandezas positivas, que em tese configurariam receita, o incentivo fiscal de redução de base de cálculo de ICMS - decorrente do exercício, pelo ente tributante, do poder de não tributar (a outra face do poder de tributar) - que, como tal, não poderia logicamente ser tomada como receita"; e

b) "ao contrário do que pretende a parte impetrante, nem a LC nº 160, de 2017 (arts. 9º e 10), nem a Lei 12.973, de 2004 (art. 30), lhe garantem o direito de *sic et simpliciter* excluir os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS para fins de determinação do lucro real, mas apenas quando (a) concedidos tais benefícios como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico e (b) registrados em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976".

Acrescentou o órgão julgador que, na hipótese dos autos, a ora insurgente não alegou nem comprovou "a existência de empreendimento econômico a ser implantado ou expandido", tampouco "que o Poder Público estadual tenha concedido os benefícios indicados na petição inicial como estímulo à implantação ou expansão do projetado empreendimento econômico" (fl. 244, e-STJ).

Os Embargos de Declaração da impetrante (ora recorrente) foram rejeitados.

No Recurso Especial, aponta-se violação do art. 9º da Lei Complementar

160/2017, que incluiu o § 4º no art. 30 da Lei 12.973/2014, sob o argumento de que "todo incentivo fiscal de ICMS concedido tem a intenção de fomentar novos investimentos, devendo, portanto, ser classificado como subvenção para investimento". Defende-se, ainda, a tese de infringência ao art. 443 do RIR/1999 e ao art. 523 do RIR/2018, normas essas que estabeleceriam que subvenções para investimento não compõem o lucro real (base de cálculo do IRPJ e da CSSL). Por fim, a recorrente afirma existir dissídio jurisprudencial, indicando como paradigma o acórdão do STJ proferido no julgamento do REsp 1.605.245/RS.

Foram apresentadas contrarrazões, e o Recurso foi selecionado pela Comissão Gestora de Precedentes do STJ (fls. 391-393, e-STJ), com sugestão acatada pela Seção de Direito Público, para julgamento no rito dos Recursos Repetitivos.

Admitido o ingresso de terceiros, na condição de *amicus curiae*.

Em parecer, o MPF opinou pelo desprovimento do Recurso Especial, por entender que a tese repetitiva a ser fixada é de que "não é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSSL. Ou seja, não se aplica, por extensão, o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSSL" (fls. 722-736, e-STJ).

Em judicioso Voto, o em. Ministro Relator fixa esta tese repetitiva:

**1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSSL, 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 CSSL.**

**2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSSL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

# *Superior Tribunal de Justiça*

Na solução do caso concreto, dá-se parcial provimento ao Recurso Especial, diante das seguintes conclusões:

a) improcedência da pretensão recursal relativamente à utilização do entendimento adotado nos EREsp 1.517.942/PR, pois este se refere apenas ao crédito presumido de ICMS;

b) procedência da tese de violação do art. 30 da Lei 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar 160/2017, tendo em vista que, a despeito da inclusão dos demais benefícios fiscais no conceito de receita bruta (e, portanto, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL), será possível a dedução de tais valores, na forma de "subvenção para investimentos", desde que observados os requisitos estabelecidos no art. 30 da Lei 12.973/2014 – motivo pelo qual, a esse respeito, determinou-se a devolução dos autos para que o Tribunal de origem verifique a comprovação de cumprimento dos requisitos legais.

Após o estudo das razões recursais, do conteúdo do acórdão hostilizado e do substancial Voto apresentado pelo em. Ministro Relator, apresento Voto no sentido de acompanhá-lo, com acréscimo de sugestão na tese repetitiva.

Quanto ao mérito, verifico que o em. Ministro Benedito Gonçalves, após reexame da matéria, de modo fundamentado explicitou as razões para rever seu posicionamento e adotar a orientação jurisprudencial da Segunda Turma do STJ a respeito da matéria, isto é, de que a compreensão firmada no julgamento dos EREsp 1.517.942/PR é válida exclusivamente em relação ao crédito presumido de ICMS, não podendo abranger os benefícios fiscais de natureza diversa (dita "negativa"). Note-se que os valores a estes relacionados (notadamente a isenção e a redução da base de cálculo do ICMS) jamais integraram a receita do contribuinte beneficiado, não sendo legítima a conclusão de que a concessão de tais benefícios pelos entes estatais resulte na **automática** redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tributos arrecadados pela União, sob pena de instituição da denominada isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988.

Não obstante o provimento do Recurso Especial no ponto, para adotar o entendimento da Segunda Turma do STJ, Sua Excelência consigna que não merece acolhida a pretensão fazendária de obstar a utilização dos benefícios fiscais, uma vez que, **embora a**

# *Superior Tribunal de Justiça*

**concessão destes pelos entes estatais não implique automática redução na base de cálculo do IRPJ e da CSSL, o art. 30 da Lei 12.973/2014, com a redação da Lei Complementar 160/2017, permite sua utilização como "subvenção para investimento", de modo a impactar na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976.**

Este é o posicionamento da Segunda Turma do STJ, do qual comungo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. SÚMULA 284/STF. AFASTAMENTO. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. ART. 10 DA LC 160/2017 E ART. 30 DA LEI 12.973/2014. APLICAÇÃO.

(...)

2. O Superior Tribunal de Justiça tem feito distinção quanto à aplicação do tema tratado no EREsp 1.517.492/PR. Entendeu-se que "o pedido do contribuinte deveria ser acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014". (EDcl no REsp 1.968.755/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 6.10.2022) 3. Nessas condições, aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30, da Lei 12.973/2014. Sob pena de supressão de instância e em razão da necessidade de exame da prova dos autos, o processo deve retornar à Corte de Origem para análise do caso à luz da legislação aplicável e das provas documentais, lembrando se tratar de Mandado de Segurança.

4. Agravo conhecido para dar parcial provimento ao Recurso Especial, nos termos da fundamentação.

(AgInt no REsp n. 2.012.522/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 23/2/2023.)

AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXCLUSÃO DOS VALORES RELATIVOS ÀS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS REFERENTES À REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP N. 1.968.755/PR. SOBRESTAMENTO DO FEITO. FACULDADE DO RELATOR. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

(...)

II - De fato, conforme bem salientou o Tribunal de origem, a

# *Superior Tribunal de Justiça*

questão controvertida nos autos não se refere à exclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, situação que foi solucionada pelo STJ no julgamento do REsp n. 1.517.492/PR. A presente controvérsia versa, na verdade, acerca da possibilidade de exclusão, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores decorrentes das subvenções governamentais referentes à redução da base de cálculo do ICMS. Nesse contexto, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp n. 1.968.755/PR, firmou posicionamento no sentido de que o pleito de exclusão, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores decorrentes das subvenções governamentais referentes à redução da base de cálculo do ICMS ou a sua isenção, constitui desdobramento desarrazoado da tese vencedora por ocasião do julgamento dos REsp. n. 1.517.492/PR, por violar sua ratio decidendi, que é a proteção do Pacto Federativo. Contudo, a Segunda Turma entendeu que o pedido do contribuinte deveria ser "acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30 da Lei n. 12.973/2014." (REsp n. 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/4/2022, DJe de 8/4/2022.)

III - Portanto, considerando a necessidade de exame de provas e sob pena de supressão de instância, os autos devem retornar ao Tribunal a quo para análise do caso à luz da legislação aplicável e das provas documentais. Nessa mesma linha: EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 11/4/2022; REsp n. 2.001.784, relatora Ministra Assusete Magalhães, Dje 1º/6/2022 e REsp n. 2.010.085, relatora Ministra Assusete Magalhães, Dje 1º/8/2022.

IV - O entendimento do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que se o relator não determinou o sobrestamento dos processos nos termos do art. 1.035, § 5º, do CPC/2015, a determinação de sobrestamento é uma faculdade do relator do processo paradigma (EDcl na PET no REsp n. 1.768.061/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 10/12/2019, DJe de 13/12/2019.) V - Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp n. 2.009.545/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 1/12/2022.)

**TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N.**

# *Superior Tribunal de Justiça*

12.973/2014.

1. No julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornando-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64.

2. Já o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos.

3. Desta forma, o pedido constitui desdobramento desarrazoado da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR, por violar sua ratio decidendi que é a proteção do Pacto Federativo.

4. No entanto, nada impede que o pedido seja acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais isenções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

5. Em suma, ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

6. Recurso especial parcialmente provido. (REsp 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022.)

Ressalte-se que o em. Ministro Benedito Gonçalves, a respeito da devolução dos autos para análise da existência de prova pré-constituída nos autos, expressamente cita precedente do STJ relativo ao julgamento dos EDcl no REsp 1.968.755/PR, no qual se definiu

que no objeto probatório não se inclui "a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos" (EDcl no REsp 1.968.755/PR, rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe de 6.10.2022).

O referido precedente chamou minha atenção pelo fato de ter sido aprovado em **sessão virtual** de julgamento de **Embargos de Declaração**, sem que tenha havido debate no Colegiado. Ainda assim, no que concerne **exclusivamente ao plano da exegese da legislação federal**, entendo que o raciocínio encontra-se correto. Consoante a redação dada pela Lei Complementar 160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2014, tem-se a seguinte norma:

**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: (Vigência)**

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.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem

# Superior Tribunal de Justiça

apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 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 previstos neste artigo.** (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

Reitero que, no plano exclusivamente exegético da legislação federal, comungo do entendimento de que a norma do § 4º equiparou à "subvenção para investimento" todo e qualquer benefício fiscal que reduza ou exclua o ICMS (seja ele subvenção de custeio ou de operação), **com efeitos específicos para a matéria aqui tratada**, tendo em vista que tal dispositivo, se objetivasse manter a exigência da comprovação de que tais Recursos são oriundos de medidas de estímulo à implementação ou ampliação de empreendimentos econômicos, seria redundante em relação à norma prevista no *caput* do art. 30 da Lei 12.973/2014.

Durante a tramitação do Projeto de Lei Complementar que resultou na edição da LC 160/2017, a finalidade acima indicada (equiparação das subvenções de custeio às subvenções de investimento) constou expressamente do Parecer da Comissão de Finanças e Tributação, segundo se extrai da transcrição abaixo:

Além disso, acolhemos ideia do nobre Deputado Luiz Carlos Hauly e incluímos artigos que deixam claro que os incentivos e benefícios fiscais de ICMS recebidos pelas pessoas jurídicas, desde que esses valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido, são subvenções para investimentos, sobre eles não incidindo, por consequência, IRPJ e CSLL. Impede-se, com isso, que a Secretaria da Receita Federal do Brasil continue a atuar as empresas beneficiárias de incentivos de ICMS com base em interpretações equivocadas, reforçando a segurança jurídica e garantindo a viabilidade econômica dos empreendimentos realizados.

Como se verifica da excerto acima, a inclusão do § 4º no art. 30 da Lei 12.973/2014 indica nítida intenção de forçar a equiparação dos incentivos fiscais, qualquer que seja sua natureza, à "subvenção de investimento", exigindo como contrapartida que os

# Superior Tribunal de Justiça

respectivos valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido. Ao mesmo tempo, não se pode perder de vista que a menção à segurança jurídica qualifica a garantia de "viabilidade econômica" dos "empreendimentos realizados", o que sugere que o legislador intencionalmente não dispensou a verificação da destinação dada a esses valores, que precisam estar vinculados à viabilidade econômica do empreendimento.

Nessa linha de raciocínio, em análise mais aprofundada do precedente firmado no julgamento dos EDcl no REsp 1.968.755/PR – indispensável porque estamos a decidir, em sessão presencial, feito cujo julgamento encontra-se submetido ao rito dos Recursos Repetitivos –, considero que a manutenção da exigência de que os valores dos benefícios fiscais sejam mantidos em conta de reserva do Patrimônio Líquido da empresa conduz ao entendimento de que se preserva, ainda que em menor extensão, a *ratio* segundo a qual tais benefícios devem estar minimamente relacionados com a viabilidade do empreendimento econômico. Assim, eventual desvirtuamento, mesmo que posterior (por exemplo, utilização desse valor para aumento do capital social, com ulterior restituição ao titular das ações ou cotas empresariais), retirará, com base no § 2º do art. 30 da Lei 12.973/2014 (não revogado pela Lei Complementar 160/2017), a aplicação do regime jurídico estabelecido na LC 160/2017, rendendo ensejo à instauração de procedimento fiscalizatório tendente a submeter a quantia à tributação (IRPJ e CSSL).

A conclusão acima tem por finalidade aperfeiçoar, segundo penso, a compreensão do que foi decidido, sem debate, em sessão virtual de julgamento de Embargos de Declaração, sobre a questão relacionada com os requisitos legais que precisam ser provados pela empresa, bem como justificar a necessidade de inclusão de tópico na tese repetitiva. Dito de outro modo, não obstante eu concorde com a exegese segundo a qual, na devolução dos autos ao Tribunal de origem, não seja necessário averiguar, de antemão, a existência de prova de que a subvenção de investimento – na forma de isenção, redução da base de cálculo do ICMS ou outro benefício que diminua o valor da exação – tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, a ulterior constatação, em eventual procedimento fiscalizatório, de que a empresa desviou tais valores, utilizando-os para finalidade de qualquer modo incompatível com a viabilidade do

# Superior Tribunal de Justiça

empreendimento econômico, ensejará o lançamento do IRPJ e da CSSL, conforme previsto no art. 30, § 2º, da Lei 12.973/2014.

O que foi acima exposto não significa, porém, que a referida norma encontre-se em relação de conformidade com a Constituição Federal, na medida em que equiparou subvenções que, por pressuposto lógico (somente são passíveis de equiparação coisas necessariamente diversas), são diferentes (subvenção de custeio e subvenção de investimento), a fim de superar a disciplina jurídica que estabelece que as subvenções de custeio incluem-se na apuração da Receita Bruta Operacional (e, portanto, encontram-se inseridas na base de cálculo do IRPJ e da CSSL).

Tal regramento, a rigor, ao menos em tese aparenta conflitar com dispositivos constitucionais, como observado nas razões do veto presidencial (posteriormente derrubado no Congresso Nacional) à inclusão dos § 4º no art. 30 da Lei 12.973/2014, abaixo reproduzido (destaquei em negrito):

Os dispositivos **violam o disposto no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)**, incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016 ('Novo Regime Fiscal'), por não apresentarem o impacto orçamentário e financeiro decorrente da renúncia fiscal. Ademais, no mérito, **causam distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento**, desfigurando seu intento inicial, de elevar o investimento econômico, além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal. Por fim, **poderia ocorrer resultado inverso ao pretendido pelo projeto, agravando e estimulando a chamada 'guerra fiscal' entre os Estados, ao invés de mitigá-la.**

Entretanto, a norma em tela foi aprovada e publicada, encontrando-se vigente e, por essa razão, deve ser aplicada.

A análise da compatibilidade da norma federal com a CF/1988 – única forma de afastar a sua aplicação –, todavia, é matéria constitucional, a ser apreciada, em sendo o caso, na via recursal adequada.

## 1. Tese Repetitiva

Diante do exposto, proponho que à tese repetitiva proposta pelo em. Ministro Relator seja acrescentado um terceiro item, nos termos abaixo:

1. (...)

2. (...)

3. **Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.**

## **2. Conclusão**

Com essas considerações, **em relação à tese repetitiva, ACOMPANHO PARCIALMENTE** o em. Ministro Benedito Gonçalves, com sugestão de acréscimo, nos termos acima indicados. Na solução do caso concreto, apresento Voto para **ACOMPANHAR** o em. Ministro Benedito Gonçalves, de modo a **DAR PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.987.158 - SC (2022/0048809-0)

**EMENTA**

**RECURSO ESPECIAL REPETITIVO: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014 SOB PENA DE VIOLAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE Nº 10 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. DESNECESSIDADE DE SE COMPROVAR QUE OS REFERIDOS BENEFÍCIOS FISCAIS O FORAM ESTABELECIDOS COMO ESTÍMULO À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTOS ECONÔMICOS. NECESSIDADE DE REGISTRO EM RESERVA DE LUCROS E LIMITAÇÕES CORRESPONDENTES PREVISTAS NO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.**

1. Ante o exposto, com vênias às eventuais divergências, ACOMPANHO o relator para DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso especial da CONTRIBUINTE a fim de determinar o retorno dos autos à Corte de Origem, consoante a fundamentação.

2. É como voto.

**VOTO-VOGAL**

**O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES:** Trata-se de recurso especial afetado ao rito dos repetitivos onde se discute a possibilidade de exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Também se discute se há possibilidade de extensão a essas situações do entendimento firmado nos ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No caso concreto a CONTRIBUINTE pleiteia que os valores correspondentes aos benefícios fiscais de ICMS diferentes do crédito presumido (tais como isenções, reduções de alíquota, reduções de base de cálculo, diferimentos etc.) sejam excluídos da base de cálculo do

# *Superior Tribunal de Justiça*

IRPJ e da CSLL por si devidos.

Já a FAZENDA NACIONAL entende pela impossibilidade de extensão a essas situações do entendimento firmado nos ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Subsidiariamente pugna pela necessidade de cumprimento de todas das exigências previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, notadamente a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Examino.

Antes de se analisar o caso, é preciso esclarecer que se qualquer pessoa recebe uma isenção, redução de alíquota, redução de base de cálculo ou diferimento de qualquer tributo (seja municipal, estadual ou federal) ela simplesmente deixa de ser obrigada ao pagamento deste no valor, tempo e modo que seriam, em regra, devidos. Tal não significa que ela esteja recebendo um ingresso de receita nova (como diferentemente acontece nos casos de concessão de créditos presumidos), mas simplesmente que está deixando de ter uma saída de despesas, repito, no valor, tempo e modo que seriam, em regra, devidos. O que se analisa é o impacto disso no IRPJ e na CSLL devidos por essa mesma pessoa que recebe tais benefícios fiscais.

A distinção é importante porque, sob o ponto de vista exclusivo da empresa, o que se tem é sempre uma exoneração tributária - não importa tratar-se de crédito presumido, isenção, redução de alíquota, redução de base de cálculo ou diferimento. Mas sob o ponto de vista da Administração Pública, não só da Administração Tributária, as diferenças saltam aos olhos pois dizem respeito ao próprio manuseio técnico da tributação a fim de estimular ou desestimular resultados e comportamentos econômicos no mercado. Característica própria da extrafiscalidade que é o modo de realizar políticas públicas através da tributação.

Nesse sentido, a concessão de um crédito presumido de ICMS em muito difere da isenção e de outros benefícios fiscais como bem observado pelo Min. Benedito Gonçalves, relator do presente caso, que utilizou como exemplo o chamado "efeito de recuperação" nos tributos não cumulativos. Poderia ter usado outros, pois v.g. a técnica do crédito presumido em si é técnica de injeção de receitas na empresa enquanto a técnica da isenção (e outros benefícios) aborda a

# Superior Tribunal de Justiça

redução de despesas dessa mesma empresa, atingindo pontos distintos do ciclo econômico, além de gerar efeitos jurídicos diversos conforme a dose aplicada e onde aplicada (no sujeito/setor ou no produto/mercadoria). Para exemplo, uma injeção de receitas significa uma disponibilidade antecipada temporalmente em relação a uma redução de despesas, considerando o fluxo econômico. Já o diferimento diz respeito a uma disponibilidade provisória que pode vir ou não a ser confirmada no futuro.

No julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o **crédito presumido de ICMS** das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de **violação do Pacto Federativo** (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornando-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "*subvenção para custeio*", "*subvenção para investimento*" ou "*recomposição de custos*" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64, por se tratar de ingresso de natureza distinta.

Para o caso, foram consideradas irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar *ex lege* a classificação do crédito presumido de ICMS como "*subvenção para investimento*" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições. Segue precedente que bem sintetizou a situação:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC/1973. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. IRRELEVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO COMO "*SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO*" OU "*SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO*" FRENTE AOS ERESP. N. 1.517.492/PR. CONSEQUENTE IRRELEVÂNCIA DOS ARTS. 9º E 10 DA LC N. 160/2017 E §§ 4º E 5º DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014 PARA O DESFECHO DA CAUSA.

1. Afasto o conhecimento do recurso especial quanto à violação ao art. 535, do CPC/1973, visto que fundada a insurgência sobre alegações genéricas, incapazes de individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução

# Superior Tribunal de Justiça

da controvérsia apresentada nos autos. Incide na espécie, por analogia, o enunciado n. 284, da Súmula do STF: "*É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia*".

2. Consoante a lição contida no Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978 (D.O.U. de 11 de janeiro de 1979), para efeito do enquadramento de determinado incentivo ou benefício fiscal na condição de "*subvenção para custeio*", de "*subvenção para investimento*" ou de "*recuperações ou devoluções de custos*" (receita bruta operacional, na forma dos incisos III e IV do artigo 44, da Lei nº 4.506/1964) é preciso analisar a sua lei de criação, inexistindo qualquer faculdade do contribuinte a respeito.

3. Se a subvenção é fornecida como auxílio econômico genérico para a empresa em suas despesas como um todo ou em suas despesas genericamente atreladas a seus objetivos sociais, se está diante de "*subvenção para custeio*" ou "*subvenção para operação*", respectivamente. Por outro lado, se a subvenção é entregue à empresa de forma atrelada a uma aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos a serem realizados por aquela empresa e tendo a sua conformidade aos planos de investimento avaliada e fiscalizada pelo Poder Público, se está diante de uma "*subvenção para investimento*". **Em suma: na "*subvenção para investimento*" há controle por parte do Poder Público da aplicação do incentivo recebido pela empresa nos programas informados e autorizados. Nas demais subvenções, não.**

4. Segundo o mesmo Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978, as "*recuperações ou devoluções de custos*" (inciso III, do artigo 44, da Lei nº 4.506/1964), quando concedidas por lei, são auxílios econômicos que têm por causa um custo anteriormente suportado pela empresa e explicitamente identificado na própria lei de criação que se objetiva anular ou reduzir, havendo aí um encontro contábil de receita (como recuperação de custo) e despesa correspondente (como custo suportado) a fim de se aproximar da neutralidade econômica, ressarcindo a empresa daquilo que ela sofreu.

5. Todas as subvenções (de custeio ou investimento) e recuperações de custos integram a Receita Bruta Operacional, na forma do art. 44, III e IV, da Lei n. 4.506/64, sendo que as subvenções para investimento podem ser dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pelo Lucro Real, desde que cumpram com os requisitos previstos no art. 38, do Decreto-Lei n. 1.598/77 (atual art. 30, da Lei n. 12.973/2014).

6. Considerando que no julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "*subvenção para custeio*", "*subvenção para investimento*" ou "*recomposição de custos*" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar *ex lege* a classificação do crédito presumido de ICMS como

# Superior Tribunal de Justiça

**"subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições.**

7. A irrelevância da classificação contábil do crédito presumido de ICMS posteriormente dada *ex lege* pelos §§ 4º e 5º do art. 30, da Lei n. 12.973/2014 em relação ao precedente deste Superior Tribunal de Justiça julgado nos EREsp 1.517.492/PR já foi analisada por diversas vezes na Primeira Seção, tendo concluído pela ausência de reflexos. Seguem os múltiplos precedentes: AgInt nos EREsp. n. 1.671.907/RS, AgInt nos EREsp. n. 1.462.237/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.572.108/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.402.204/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.528.920/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, todos julgados em 27.02.2019; AgInt nos EAREsp. n. 623.967/PR, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.400.947/RS, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.577.690/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.585.670/RS, AgInt nos EREsp. n. 1.606.998/SC, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.627.291/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.658.096/RS, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.658.715/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Assusete Magalhães, todos julgados em 12.06.2019.

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido (REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019).

Já o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua, já que são **isenções, reduções de base de cálculo e diferimentos do ICMS** por si devidos em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção, redução da base de cálculo ou diferimento de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos.

Como muito bem colocado pelo Ministro Benedito Gonçalves, relator deste feito, a construção do Superior Tribunal de Justiça sobre os créditos presumidos de ICMS não pode ser generalizada de forma a abarcar tudo quanto seja benefício fiscal de ICMS, devendo limitar-se a situações idênticas ao caso analisado pelo precedente, o que, como se viu, não é a situação dos presentes autos.

Desta forma, o pedido da CONTRIBUINTE constitui desdobramento desarrazoado da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR, por violar sua *ratio*

# Superior Tribunal de Justiça

*decidendi* que é a proteção do Pacto Federativo.

Outro ponto de relevo é que, acaso fosse admitida a extensão da tese formada no precedente EREsp. n. 1.517.492/PR também para todo e qualquer benefício fiscal de ICMS, restaria totalmente esvaziada a norma contida no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, sem que fosse declarada a sua inconstitucionalidade. Isto porque afastou-se no precedente a aplicação do referido dispositivo para o crédito presumido de ICMS ao argumento de que era um tipo de ingresso que não compunha a receita bruta operacional (v.g. REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019). À toda evidência, tal argumento não se aplica aos demais benefícios fiscais **simplesmente porque não representam qualquer tipo de ingresso, são reduções de saídas**. Desse modo, é aplicável o art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e seu afastamento acabaria por violar o verbete vinculante nº 10 da Súmula do Supremo Tribunal Federal: "*Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, afasta sua incidência, no todo ou em parte*".

Essa percepção permite concluir que, em que pese ser inaplicável a tese formada no precedente EREsp. n. 1.517.492/PR, na esteira do que tem sido feito no âmbito da Segunda Turma deste Superior Tribunal, nada impede que o pedido seja acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou as isenções e reduções de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como **subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL** nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Assim a letra dos dispositivos legais invocados:

LEI Nº 12.973, DE 13 DE MAIO DE 2014.

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:** (Vigência)

**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.**

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

**§ 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 previstos neste artigo.** (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

**§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.** (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

.....

**LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 7 DE AGOSTO DE 2017**

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

Em suma, ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

Outro ponto de relevo diz respeito à necessidade de se comprovar que os referidos

# Superior Tribunal de Justiça

benefícios fiscais o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, exigência feita pela FAZENDA NACIONAL. Alguns tribunais estão negando o pleito dos contribuintes ao argumento de que não houve essa comprovação, o que fere de morte o próprio escopo do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, já que essa comprovação significaria comprovar que o benefício fiscal é de fato subvenção para investimento e não careceria da equiparação legal.

Efetivamente, quando a Lei Complementar n. 160/2017 equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS (típicas subvenções de custeio ou recomposições de custos) às subvenções para investimento, o fez justamente para afastar a necessidade de se comprovar que o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (conceito típico de subvenção de investimento). Não fosse isso, a equiparação legal feita pelo art. 30, §4º, da Lei n. 12.973/2014 (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) seria inócua, já que se sabe que:

*"Se a subvenção é fornecida como auxílio econômico genérico para a empresa em suas despesas como um todo ou em suas despesas genericamente atreladas a seus objetivos sociais, se está diante de "subvenção para custeio" ou "subvenção para operação", respectivamente. Por outro lado, se a subvenção é entregue à empresa de forma atrelada a uma aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos a serem realizados por aquela empresa e tendo a sua conformidade aos planos de investimento avaliada e fiscalizada pelo Poder Público, se está diante de uma "subvenção para investimento". Em suma: na "subvenção para investimento" há controle por parte do Poder Público da aplicação do incentivo recebido pela empresa nos programas informados e autorizados. Nas demais subvenções, não"* (REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019).

Decerto, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei (utilização conforme incisos I e II do art. 30, da Lei n. 12.973/2014). Essas limitações são importantes porque vedam a distribuição dos valores correspondentes aos sócios como lucros e dividendos, direcionando a desoneração fiscal para a capitalização da empresa, proporcionando a geração de empregos e renda, tal é a sua função social. Assim vem decidindo a Segunda Turma nos precedentes: AgInt nos EDcl no REsp. n. 1.920.207 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.03.2023; AgInt no REsp. n. 2.023.754 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em

# *Superior Tribunal de Justiça*

06.03.2023; AgInt no REsp. n. 2.012.522 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 13.02.2023; EDcl no REsp. n. 1.968.755 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022; REsp. n. 1.968.755 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05.04.2022.

Por tais motivos é que adiro à terceira tese proposta pelo Min. Herman Benjamin no sentido de que as teses aqui veiculadas não obstam a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidades estranhas àquelas estabelecidas em lei, notadamente no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

Ante o exposto, com vênias às eventuais divergências, ACOMPANHO o relator para DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso especial da CONTRIBUINTE a fim de determinar o retorno dos autos à Corte de Origem, consoante a fundamentação.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2022/0048809-0      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.987.158 / SC**

Número Origem: 50066634020204047206

PAUTA: 26/04/2023

JULGADO: 26/04/2023

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **EITEL SANTIAGO DE BRITO PEREIRA**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : FAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
ADVOGADOS : CARLOS ALBERTO BRUSTOLIN - SC019433  
SAUL TOURINHO LEAL - DF022941  
GABRIEL LUCAS DE SOUZA - SC031869  
MARIANA DA SILVEIRA CIELUSINSKI LESSING - SC053449

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
INTERES. : CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : CASSIO AUGUSTO MUNIZ BORGES - RJ091152  
PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA - DF037996  
MARCOS ABREU TORRES - BA019668

INTERES. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DO AGRONEGOCIO - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993  
MARCELO KALTER HIROSE SILVA - SP330024  
PAULO DE FIGUEIREDO FERRAZ PEREIRA LEITE - SP317575  
ELIANA CALMON ALVES - DF046625

INTERES. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DA INDUSTRIA DE ALIMENTOS - "AMICUS  
CURIAE"  
ADVOGADOS : ALBERTO DE MEDEIROS FILHO - DF024741  
BRUNO RODRIGUES TEIXEIRA DE LIMA - DF031591  
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473

INTERES. : ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (ACEBRA) -  
"AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ - PR019886  
BETÂNIA SILVEIRA BINI - PR068258

INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE GAS  
CANALIZADO - ABEGAS - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : ENGELS AUGUSTO MUNIZ - DF036534  
PEDRO HENRIQUE MAGALINI ALMEIDA ZAGO - DF064364  
LUIS FELIPE SALOMÃO FILHO - DF071367

# Superior Tribunal de Justiça

RODRIGO FIGUEIREDO DA SILVA COTTA - DF073001  
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARAES - DF029766  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO - SP302659  
JOÃO MARCELO DA SILVA ELIAS - SP462104

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

## SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. SAUL TOURINHO LEAL, pela parte RECORRENTE: FAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
Dra. ANELIZE LENZI RUAS DE ALMEIDA, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL  
Dr. PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA, pela parte INTERES.: CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA  
Dr. VINICIUS JUCÁ ALVES, pela parte INTERES.: ASSOCIACAO BRASILEIRA DO AGRONEGOCIO  
Dr. ALBERTO DE MEDEIROS FILHO, pela parte INTERES.: ASSOCIACAO BRASILEIRA DA INDUSTRIA DE ALIMENTOS  
Dr. MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ, pela parte INTERES.: ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (ACEBRA)  
Dra. ARIANE COSTA GUIMARAES, pela parte INTERES.: IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO

## CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Primeira Seção, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso especial da Fast Indústria e Comércio Ltda, nos termos da fundamentação, para determinar o retorno dos autos à origem, a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança), nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada a seguinte tese repetitiva para o Tema 1.182/STJ:

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

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

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

# *Superior Tribunal de Justiça*

benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Os Srs. Ministros Assusete Magalhães, Regina Helena Costa (com a ressalva de posicionamento pessoal), Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Francisco Falcão, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com o Sr. Ministro Relator.