



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.222.547 - RS (2010/0213489-0)**

**RELATORA** : **MINISTRA REGINA HELENA COSTA**  
**RECORRENTE** : VONPAR REFRESCOS S/A  
**ADVOGADOS** : GUSTAVO NYGAARD E OUTRO(S) - RS029023  
RAFAEL MALLMANN - RS051454  
BRUNO RODRIGUES TEIXEIRA DE LIMA - DF031591  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL  
**PROCURADOR** : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

### **EMENTA**

**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



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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.

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Gurgel de Faria, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Gurgel de Faria (voto-vista), Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região), Benedito Gonçalves (Presidente) e Sérgio Kukina votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília (DF), 08 de março de 2022 (Data do Julgamento)

**MINISTRA REGINA HELENA COSTA**

Relatora



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.222.547 - RS (2010/0213489-0)**

**RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA**

**RECORRENTE : VONPAR REFRESCOS S/A**

**ADVOGADO : GUSTAVO NYGAARD E OUTRO(S) - RS029023**

**RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL**

**PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

### RELATÓRIO

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA (RELATORA):**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela **VONPAR REFRESCOS S.A.** contra acórdão prolatado, por unanimidade, pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento de apelação, assim ementado (fl. 138e):

*TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. ICMS. PAGAMENTO DIFERIDO. IMPOSSIBILIDADE.*

- 1. O pagamento diferido do ICMS não equivale a subvenção para investimento.*
- 2. Os juros e as atualizações monetárias sujeitos à condição suspensiva, como no caso do pagamento diferido do ICMS, configuram-se em incentivo sujeito à condição resolutiva, pelo que há de aplicar o Ato Declaratório interpretativo SRF nº 22/2003.*
- 3. Face à condição suspensiva desses juros e correção monetária, as despesas não ocorreram ainda, pelo que não há como apropriar-se delas na apuração do resultado.*
- 4. Apelo desprovido.*

Opostos Embargos de Declaração, foram parcialmente acolhidos "[...] apenas para fins de prequestionamento" (fls. 149/153e; e fl. 151e).

Interposto Recurso Especial com amparo no art. 105, III, a, da Constituição da República, a Recorrente aponta ofensa aos dispositivos a seguir relacionados, alegando, em síntese:

I. Arts. 128, 460 e 535, II, do Código de Processo Civil – “[...] a sentença e o acórdão não apreciaram todas as causas de pedir elencadas



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

na inicial. Em sua exordial, a ora recorrente sustentou seu pedido nas seguintes causas de pedir: [...] b) Independentemente da condição acima ser suspensiva ou resolutiva, incompatibilidade do ADI nº 22 com o art. 38, § 2º do DL 1598/77, com o art. 443, I, do RIR/99, com o conceito doutrinário e legal (Lei das S/A) de subvenção para investimento e com o benefício concedido pelo Estado de SC à recorrente, pois: b.1) o conceito doutrinário de "subvenção para investimento" é toda a vantagem fiscal concedida pelo Poder Público como contrapartida para a implantação ou expansão de empreendimentos; b.2) o Decreto-lei nº 1.598/77, art. 38, § 2º, expressamente prevê que os valores ou vantagens concedidas pelo Poder Público para estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não integram o resultado tributável, devendo ser diretamente contabilizados à conta de reserva de capital, não sendo, portanto, alcançado pelo IRPJ e CSLL (conforme expressamente consta no art. 443, I, do RIR/99" (fls. 161/162e);

II. Arts. 125, 126, 127 e 128 do Código Civil – “[...] se suspensiva fosse a condição, a Recorrente não teria o direito de recolher o ICMS diferido em 36 meses contados da data da ocorrência do fato gerador. Como ela possui tal direito desde então, aplicam-se os arts. 119 do Código Civil de 1916 e 127 e 128 do atual Código Civil, de idêntico conteúdo normativo, nitidamente contrariados pelo acórdão recorrido” (fl. 167e); e

III. Arts. 38, § 2º, do Decreto-Lei n. 1.598/1977 e 443, I, do RIR/1999 – “A dispensa de correção monetária e juros moratórios representa hipótese de redução do imposto porque implicam na redução do montante do crédito tributário decorrente da obrigação principal” (fl. 170e).

Com contrarrazões, o recurso foi admitido (fls. 185/189e; e fls. 191/192e).

**É o relatório.**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.222.547 - RS (2010/0213489-0)**

**RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA**

RECORRENTE : VONPAR REFRESCOS S/A

ADVOGADO : GUSTAVO NYGAARD E OUTRO(S) - RS029023

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

### EMENTA

**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



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.222.547 - RS (2010/0213489-0)**

**RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA**

**RECORRENTE : VONPAR REFRESCOS S/A**

**ADVOGADO : GUSTAVO NYGAARD E OUTRO(S) - RS029023**

**RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL**

**PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

### VOTO

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA (RELATORA):**

#### **I. Da admissibilidade do Recurso Especial**

De acordo com 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. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 1973.

Consigno que as questões federais debatidas se encontram satisfatoriamente prequestionadas.

Ademais, o Recurso Especial acha-se hígido para julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes as questões prejudiciais e/ou preliminares a serem apreciadas.

O exame da apontada pretensão não demanda reexame fático-probatório, uma vez que todos os aspectos factuais e os processuais estão clara e suficientemente delineados no acórdão recorrido.

O pronunciamento impugnado, por sua vez, dirimiu a mencionada controvérsia baseado em fundamentos infraconstitucionais.

#### **II. Do pleito de nulidade do acórdão recorrido por violação ao art. 535, II do CPC/1973**

No tocante às apontadas omissões do acórdão recorrido acerca de todas as causas de pedir elencadas na exordial da presente demanda, destaco que o tribunal de origem enfrentou a controvérsia apresentada de forma satisfatória, mediante apreciação da disciplina





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável.

Denota-se não haver omissão, contradição ou obscuridade no julgado impugnado, mas mera insistência recursal da Recorrente, que não se coaduna com as hipóteses do art. 535 do CPC/1973.

Haverá contrariedade ao art. 535 do estatuto processual civil – norma, repita-se, vigente por ocasião do julgamento na origem – quando a contradição/omissão disser respeito à/ao fundamentação exposta/pedido, e não quando os argumentos invocados não restarem estampados no julgado, como pretende a Recorrente.

Ademais, o órgão jurisdicional não fica obrigado a responder um a um os questionamentos da parte se já encontrou motivação suficiente para fundamentar a decisão, sobretudo se notório o caráter de infringência (cf. CORTE ESPECIAL, EDcl no AgInt nos EREsp n. 703.188/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, julgado em 10/09/2019).

Não se verifica, portanto, omissão acerca de questão essencial ao deslinde da controvérsia e oportunamente suscitada, tampouco de outro vício a impor a anulação do julgado.

### III. Delimitação da controvérsia

A **VONPAR REFRESCOS S.A.**, ora Recorrente, pretende "[...] que os ganhos obtidos mediante incentivo fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina, através do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense - PRODEC, sejam considerados como subvenção para investimento, de modo a não sofrer incidência do imposto sobre a renda e de contribuição social sobre tais valores" (fl. 133e do acórdão recorrido).

Discute-se, portanto, se tal regime especial de pagamento de imposto estadual, consistente no adimplemento "[...] 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) [...]", constitui lucro, base imponible do IRPJ e da CSLL.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Antes de delinear o ponto central para o adequado enfrentamento da controvérsia no contexto jurisprudencial atual, cumpre detalhar, brevemente, os contornos nos quais exsurge o montante objeto da tributação federal.

### **IV. Do regime especial de pagamento do ICMS no âmbito 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 outorgado pelo Estado de Santa Catarina no bojo do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense - PRODEC, impõe a análise da natureza do "[...] 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) [...]".

A rigor, cuida-se de desoneração fiscal, uma vez que o Estado de Santa Catarina efetivamente promoveu alívio fiscal à empresa produtora Recorrente, desobrigando-a do adimplemento no vencimento em data ordinária, bem ainda de parte dos juros moratórios aplicáveis, e da integralidade da soma relativa à incidência de correção monetária do período.

Ensina Roque Antônio Carrazza que os incentivos distinguem-se de benefícios fiscais, porquanto estes últimos "[...] são concedidos 'de mão beijada', isto é, sem que o contribuinte tenha que fazer algo, em favor do Estado, para usufruí-los" (*Curso de Direito Constitucional*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 1.035).

Diversamente, no caso de incentivo fiscal, a tônica do instituto é sinalagmática. Na espécie, há previsão de contrapartida do segmento empresarial contemplado – no caso, a implementação de "[...] projeto de expansão com aumento da capacidade atual de produção da linha PET, passando de 1.366.820 hectolitros/ano de refrigerantes para 3.018.730 hectolitros/ano [...]" (fl. 30e).



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Isso considerado, conquanto o debate tenha sido travado, até o momento, em torno da categorização do incentivo fiscal em tela, o ponto a ser desvendado, em verdade, diz com o cabimento, diante do pacto federativo, da tributação da apontada ação indutora de comportamento de empresa do setor produtivo, a qual se dá por meio de desoneração relativa ao ICMS.

### **V. A incidência de Imposto sobre a Renda - IR e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL no âmbito da outorga de incentivo fiscal de ICMS à luz do contexto federativo**

A Constituição da República contempla o Imposto sobre a Renda dentre aqueles de competência da União, acrescentando que "será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei"; e, de igual modo, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL encontra-se inserida no âmbito da União:

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

[...]

*III - renda e proventos de qualquer natureza;*

[...]

*§ 2º O imposto previsto no inciso III:*

*I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;*

[...]

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

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

[...]

*c) o lucro;*

[...]

Vale recordar que a competência tributária consiste na aptidão



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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

Não por outra razão, cuidou o legislador constituinte originário de alçar a Federação à categoria de cláusula pétrea, tornando-a intangível pelo Poder Constituinte Derivado, conforme o disposto no art. 60, § 4º, I. Daí porque, na dicção de Geraldo Ataliba, "[...] tanto o princípio republicano quanto o federal são postos como regras supraconstitucionais, princípios super-rígidos, pedras basilares de todo o sistema", e "obrigam todos os intérpretes, desde o primeiro – lógica e cronologicamente (Biscaretti), o legislador – até o último – o judicial –, a submeterem às suas exigências todos os demais princípios e regras constitucionais e, com maior razão, infraconstitucionais" (*República e Constituição*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 45).

Como sabido, o *princípio republicano*, assim como o princípio da legalidade, constitui decorrência do princípio da segurança jurídica, que se apoia nas ideias de *certeza e igualdade*.

No modelo federativo fiscal, a Constituição dita o que pode cada pessoa política realizar em matéria tributária, demarcando os respectivos âmbitos de atuação, no intuito de evitar conflitos entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

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

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



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Como corolário desse fracionamento de competências, o art. 155, XII, *g*, da Constituição da República, atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS – e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

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

A concessão de incentivo por Estado-membro ou pelo Distrito Federal, observados os requisitos legais, configura, portanto, instrumento legítimo de política fiscal para materialização dessa autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia à 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.

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

São exemplos dessas diretrizes constitucionais, de relevância para a análise do caso em tela, as previsões inseridas nos arts. 3º, ("Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais"); 151, I ("É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, *admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País*" – destaquei), e 155, § 2º, XII, alíneas *e*, *f* e *g* ("Cabe à lei complementar: [...] *e*) excluir da incidência do imposto [ICMS],



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados").

A questão exige a observância de valores ético-constitucionais da Federação, *limitadores do próprio exercício dessa competência*, como também pelo *princípio da subsidiariedade*, fator de salvaguarda da autonomia dos entes federados perante a atividade tributante federal.

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

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

Paulo Caliendo ensina sobre o princípio da subsidiariedade no contexto federativo:

*[...] o princípio da subsidiariedade pode e deve ser utilizado como cláusula de barreira contra a tendência centralizadora do sistema federativo brasileiro, restabelecendo o equilíbrio e indicando a correta proporcionalidade entre os meios constitucionais e o fim geral a ser alcançado. O princípio da subsidiariedade funciona neste caso como um adequado instrumento de controle do abuso e como cláusula de correção. Desse modo, na presença de valores constitucionais distintos a serem alcançados, tais como o interesse nacional e a preservação das autonomias locais, o*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

princípio da subsidiariedade funciona como um comando normativo a indicar que a busca do interesse geral não pode implicar esmagamento das instâncias inferiores ou da ação espontânea individual.

(O Federalismo Fiscal e o Princípio da Subsidiariedade. *In Estado Federal e Tributação - Das origens à crise atual.* Organizadores Misabel Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. vol. I, pp. 100-110 – destaquei).

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

Registre-se que a doutrina, ao analisar a pretensão de que o crédito de ICMS poderia integrar as bases de cálculo do PIS e da COFINS, o tão conhecido Tema n. 69/RG, já afastava tal possibilidade por configurar, também, burla à Federação, nos seguintes termos:

[...] entendimento contrário ofenderia o princípio federativo, na medida em que tributar crédito de ICMS implica intervir na tributação estadual, afetando a eficácia das imunidades e incentivos e fazendo com que, à impossibilidade de tributação ou renúncia tributária dos Estados corresponda tributação pela União, em transferência de recursos absolutamente desarrazoada, contrária à finalidade das normas de imunidade ou de incentivos.

(PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência.* 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 524 – destaquei).

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

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



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

desprezados.

Deveras, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias.

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

*O direito à utilização, fruição ou realização dos incentivos – em termos lógicos e jurídicos – não pode ter vinculação ou atinência estrita ao regime jurídico de tributação, uma vez que, na referida relação jurídica, o contribuinte é o credor (sujeito ativo), enquanto o poder público qualifica-se como devedor (sujeito passivo). A relação eminentemente tributária consubstancia situação nitidamente oposta, ou seja, o poder público é o sujeito ativo, enquanto o contribuinte é o sujeito passivo.*

(Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. *In Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Hugo de Brito Machado (coord.). São Paulo: Malheiros, 2015, p. 307).

No tocante à base de cálculo do tributo, impende destacar que essa haverá sempre de guardar conformidade com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

No ponto, convém reavivar, conforme lição de Geraldo Ataliba, que "a base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência", e, assim, "enquanto aspecto da hipótese de incidência, a base imponible é um conceito-legal, a que fica preso o intérprete", e sua mensuração "só pode ser feita de acordo com o critério normativo que na base de cálculo (legal) se adota" (*Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros: 2016, pp. 108 e 110).





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A esse respeito, já advertia, há muito, Alfredo Augusto Becker:

*O critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso e/ou medida e/ou valor. Quando o método é o do valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que consistirá, logicamente, outra base de cálculo e com isto, ipso facto, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. [...]*

*(Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 395 – destaquei).*

Cumpre enfatizar, ademais, em sintonia com as diretrizes constitucionais apontadas, o fato de a própria União ter reconhecido a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços, nos termos da Lei n. 11.945/2009, *verbis*:

*Art. 4º. Ficam isentas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, relativos ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, no âmbito de programas de concessão de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços. (destaquei).*

Visto o aspecto normativo, passo ao exame da jurisprudência pertinente.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### VI. Panorama jurisprudencial

No plano jurisprudencial, não há precedentes específicos acerca do incentivo fiscal em tela – "[...] 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) [...]" – no âmbito da 1ª Seção e respectivas Turmas.

Porém, no que toca à inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e CSLL, discussão correlata e, de igual forma, concernente ao apontado tributo estadual, oportuno rememorar da orientação desta Corte:

**TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.**

*I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.*

*III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.*

*IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.*

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

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

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

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

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

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

*X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).*

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

*XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.*

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

*XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.*

*XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.*

*XVI - Embargos de Divergência desprovidos.*

*(EREsp 1.517.492/PR, de minha relatoria para o acórdão,*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018).

No bojo desse paradigmático recurso, a 1ª Seção, ao apreciar os Embargos de Declaração opostos pela **FAZENDA NACIONAL**, consignou que "[...] a pretensão de enquadramento dos créditos presumidos de ICMS numa ou noutra categoria de subvenção não tem o condão de interferir – menos ainda de elidir – a fundamentação adotada pelo acórdão embargado, calcada na ofensa ao princípio federativo" (destaquei).

E o voto condutor do apontado *decisum* integrativo, igualmente de minha lavra, prossegue:

*Não bastasse isso, a 1ª Seção, ao assentar a inviabilidade da inclusão de tais créditos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, também o fez com amparo em precedente vinculante do Supremo Tribunal Federal, julgado em repercussão geral, de cuja lógica e matriz argumentativa se extrai, apropriadamente, que o crédito de ICMS, a par de não se incorporar ao patrimônio do contribuinte, **não constitui lucro**. Por conseguinte, uma vez ausente a própria materialidade da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, revela-se desinfluyente, também sob esse viés, a classificação pretendida pela Embargante.*  
(destaques do original).

Ulteriormente, tal entendimento fora reafirmado pela 1ª Seção, inclusive com referência expressa pela inaplicabilidade da cláusula de reserva de plenário:

**PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. CRÉDITOS DO REINTEGRA. INCIDÊNCIA DE IRPJ E DA CSLL. DIVERGÊNCIA. DEMONSTRAÇÃO. AUSÊNCIA. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. INVIABILIDADE. TRIBUTAÇÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE IMPONÍVEL. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE. CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. INAPLICABILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO COM O MISTER DE CONFORMAR O ACÓRDÃO EMBARGADO À TESE JÁ FIXADA E CONSOLIDADA DESTES STJ.**

[...]

IV - A discussão cognoscível cinge-se à exclusão de crédito presumido do ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, tema já pacificado por esta Seção na apreciação do EREsp n. 1.517.492/PR, de minha relatoria para o acórdão, julgado em 08.11.2017, DJe 01.02.2018, e reafirmado por tal órgão jurisdicional, inclusive com referência expressa pela inaplicabilidade da cláusula de reserva de plenário no AgInt nos EDv nos EREsp n. 1.603.082/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, julgado em 03.12.2019, DJe 05.12.2019.

V - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

VI - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

VII - Tal orientação leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

VIII - 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.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*IX - 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.*

*X - 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.*

*XI - 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.*

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

*XIII - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, CR).*

*XIV - 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.*

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



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos especificados.*

*XVI - 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.*

*XVII - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/2009, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores, em espécie, pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.*

*XVIII - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento de que o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.*

*XIX - O crédito presumido de ICMS, a par de não se incorporar ao patrimônio da contribuinte, não constitui lucro, base impositiva do IRPJ e da CSLL.*

*XX - Recurso que cumpre o singelo mister de conformar o acórdão embargado à tese já fixada e consolidada deste Superior Tribunal de Justiça (EREsp n. 1.517.492/PR).*

*XXI - Embargos de Divergência conhecidos em parte e, nessa extensão, providos.*

*(EREsp 1.443.771/RS, de minha relatoria para o acórdão, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2021, DJe 28/04/2021).*

Por fim, no tocante à entrada em vigor da Lei Complementar n. 160/2017, que alterou o disposto no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, esta Corte fixou a compreensão segundo a qual a superveniência da apontada Lei Complementar, a qual categorizou o incentivo fiscal estadual como subvenção para investimento, *não tem o condão de alterar o entendimento deste Superior Tribunal de Justiça de que a tributação federal do crédito presumido de ICMS representa violação do princípio federativo:*

### **TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE**





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### **DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO. BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE. SUPERVENIÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017. INAPLICABILIDADE.**

1. A Primeira Seção desta Corte, por ocasião do julgamento dos EREsp 1.517.492/PR, pacificou o entendimento da não inclusão do crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de que a incidência de tributo federal sobre o incentivo fiscal de ICMS ofenderia o princípio federativo.

2. A superveniência da Lei Complementar n. 160/2017, que promoveu alteração no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, e passou a enquadrar o incentivo fiscal estadual como subvenção para investimento, não tem o condão de alterar o entendimento desta Corte de que a tributação federal do crédito presumido de ICMS representa violação do princípio federativo.

3. Os EREsp 1.210.941/RS citado no agravo interno como pendente de julgamento, abrange situação diversa da tratada nos autos. Cumpre destacar que, naquela ocasião reconheceu-se a possibilidade de inclusão de crédito presumido de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Já o fundamento adotado nos EREsp 1.517.492/SC, aplicado ao caso dos autos, tem como fundamento a ofensa ao princípio federativo, em decorrência da incidência de tributo federal sobre o incentivo fiscal de ICMS, circunstância que não se verifica, no caso do IPI.

4. Agravo interno a que se nega provimento.

(Aglnt nos EREsp 1.528.697/SC, Rel. Ministro OG FERNANDES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 29/06/2021, DJe 12/08/2021 – destaquei).

Anotado o panorama jurisprudencial concernente à controvérsia similar, mormente sob o ponto de vista do princípio federativo, prossigo com a análise da pretensão deduzida.

### **VII. O caso concreto**

No âmbito administrativo, após consulta formalizada ao Fisco, não se reconheceu o direito pleiteado, consoante consignado no Parecer Disit n. 59/2004, tendo sido apontado o Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 22/2003 como fundamento do *decisum*.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A autoridade coatora, por sua vez, aponta que o proveito advindo do regime especial de pagamento do ICMS configura, tão somente, redução de custos e despesas (fl. 71e).

A Corte regional, por seu turno, assentou, adotando as razões lançadas no parecer ministerial, sua compreensão calcada, de igual forma, no quanto fixa o mencionado Ato Declaratório Interpretativo SRF, o qual "dispõe sobre o tratamento de incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária contratados incidem sob condição suspensiva", assim expreso:

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto nos arts. 374, 377 e 443 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR, de 1999), e o que consta do processo nº 10768.028583/98-01, declara:*

*Art. 1º Os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária, previstos contratualmente, incidem sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento, nem subvenções correntes para custeio.*

*Parágrafo único. Os incentivos de que trata o caput configuram reduções de custos ou despesas, não se aplicando o disposto no art. 443 do RIR, de 1999.*

*Art. 2º Os juros e a atualização monetária contratados, incidentes sob condição suspensiva, serão considerados despesas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando implementada a condição.*

**JORGE ANTONIO DEHER RACHID**

(Publicado no DOU de 31/10/2003 – destaquei).

Além desse fundamento, o Tribunal de origem anotou: (i) o diferimento do pagamento não representa renúncia do Fisco ao tributo, aos juros e à correção monetária, pois há, tão somente, adimplemento em parcela única em data diversa; (ii) os juros e a correção monetária são



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

despesas não incorridas enquanto não implementada a condição suspensiva, sendo inviável, neste passo, sua apropriação no resultado do período; e (iii) a hipótese configura mera redução de custos ou despesas (fls. 134/137e).

*In casu*, trata-se de alívio fiscal na modalidade *incentivo*, indutor do desenvolvimento econômico regional, cujo objeto se refere à "concessão de incentivo do PRODEC [Programa de desenvolvimento da Empresa Catarinense] para o projeto de expansão com aumento da capacidade atual de produção da linha PET, passando de 1.366.820 hectolitros/ano de refrigerantes para 3.018.730 hectolitros/ano [...]" (fl. 30e). verifica-se, de fato, interferência na política fiscal, regime especial de pagamento, adotada pelo Estado-membro – Santa Catarina – mediante o exercício de competência tributária federal.

A outorga de prazo estendido para o pagamento de ICMS, com redução de encargos (integralidade da atualização monetária incidente no período; e parcela dos juros aplicáveis) insere-se em contexto de envergadura constitucional, instituída por legislação local específica do ente federativo tributante.

É esse montante, em torno do qual gravitam tais aspectos, que se pretende ver incluído nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, com fulcro, tão somente, em disposição contida em ato infralegal (Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 22/2003), *olvidando a ausência da própria materialidade da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL*.

Compreensão contrária conduziria, outrossim, ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, consoante já assentado por este Superior Tribunal de Justiça em relação a incentivo – crédito presumido de ICMS – de idêntico contexto federativo.

Nesse cenário, considerar o valor advindo da postergação do pagamento de ICMS, com redução de encargos (atualização monetária; e parcela dos juros aplicáveis) como *lucro* sufraga, em última análise, *a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou ao produtor de bebidas.*

Neste passo, exsurge com clareza que a *ratio decidendi* verificada nos precedentes concernentes ao crédito presumido de ICMS na base de cálculo das exações em tela, reconhecido incentivo fiscal, revela-se apropriada para o deslinde da presente controvérsia, na qual está em análise, de igual forma, no contexto federativo, outro incentivo fiscal, também ancorado na sistemática de tributação do ICMS.

Deve, assim, ser reformado o acórdão regional que considerou legítima a tributação ora examinada.

Prejudicado o exame da suposta violação aos arts. 128 e 460, ambos do CPC/1973; e dos arts. 125, 126, 127 e 128, todos do Código Civil de 2002.

Posto isso, **DOU PROVIMENTO** ao Recurso Especial para **CONCEDER A SEGURANÇA**, reconhecendo a ilegitimidade da inclusão do montante decorrente da "contabilização do ganho obtido com o incentivo fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina" na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (fl. 16e), desde que ultimado, ao tempo e modo, o respectivo contrato firmado com o Estado-Membro, nos termos expostos.

Indevidos honorários advocatícios, a teor do disposto na Súmula n. 105/STJ.

É o voto.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2010/0213489-0      PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.222.547 / RS

Número Origem: 200571000102789

PAUTA: 07/12/2021

JULGADO: 07/12/2021

#### **Relatora**

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CARLOS RODOLFO FONSECA TIGRE MAIA

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

#### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : VONPAR REFRESCOS S/A  
ADVOGADO : GUSTAVO NYGAARD E OUTRO(S) - RS029023  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

#### **SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr. GUSTAVO NYGAARD, pela parte RECORRENTE: VONPAR REFRESCOS S/A e Dr. MARCELO KOSMINSKY, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

#### **CERTIDÃO**

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

Após o voto da Sra. Ministra Relatora dando provimento ao recurso especial, pediu vista o Sr. Ministro Gurgel de Faria. Aguardam os Srs. Ministros Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região), Benedito Gonçalves (Presidente) e Sérgio Kukina.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.222.547 - RS (2010/0213489-0)

### VOTO-VISTA

**EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA:** Trata-se de recurso especial interposto por VONPAR REFRESCOS S.A. com base na alínea "a" do permissivo constitucional para desafiar acórdão proferido pela Corte Regional assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. ICMS. PAGAMENTO DIFERIDO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O pagamento diferido do ICMS não equivale a subvenção para investimento.
2. Os juros e as atualizações monetárias sujeitos à condição suspensiva, como no caso do pagamento diferido do ICMS, configuram-se em incentivo sujeito à condição resolutiva, pelo que há de aplicar o Ato Declaratório interpretativo SRF nº 22/2003.
3. Face à condição suspensiva desses juros e correção monetária, as despesas não ocorreram ainda, pelo que não há como apropriar-se delas na apuração do resultado.
4. Apelo desprovido.

Os embargos de declaração opostos foram acolhidos, em parte, para fins de prequestionamento (e-STJ fls. 149/153).

Em suas razões recursais, a parte recorrente alega violação dos seguintes dispositivos legais:

- arts. 128, 460 e 535, II, do CPC/1973, porque entende que o acórdão recorrido deixou de se manifestar sobre todas as causas de pedir autônomas contidas na petição inicial;

- arts. 38, § 2º do Decreto-Lei n. 1.598/77 e 443, I, do RIR/99, porque o benefício fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina deve ser considerado como subvenção para investimento e, por isso, não deve sofrer a incidência do IRPJ e da CSLL (e-STJ fls 820/821).

Contrarrazões apresentadas (e-STJ fls. 185/189).

Decisão de admissibilidade à e-STJ fls. 192/192.

Pois bem, após o bem-lançado voto da em. Ministra Regina Helena Costa, em que deu provimento ao recurso especial, pedi vista dos autos para melhor exame da controvérsia.

A questão jurídica trazida a esta Corte Superior diz respeito a definir se o incentivo fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina (diferimento do pagamento do ICMS em 36 meses, acrescido de juros simples de 4% ao ano e sem correção monetária), deve ser classificado como subvenção para investimento e, sendo assim, não componente da base de cálculo do do IRPJ e da CSLL.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A ora recorrente defende que sim. Para tanto, aduz que (e-STJ fl. 167):

No caso concreto, considerando que o valor concedido pelo Estado de Santa Catarina a título de benefício fiscal (a diferença entre os juros que o Estado de Santa Catarina cobraria, no caso de atraso, ou parcelamento, do ICMS - caso o pagamento do imposto ocorresse trinta e seis meses após o prazo normal de vencimento da obrigação e que corresponde à variação da Taxa SELIC - e o valor efetivamente cobrado em função deste incentivo - 4%a. a.) pode ser imediatamente utilizado e que a Recorrente está sujeita às penalidades contratualmente previstas (dentre as quais a suspensão da utilização dos créditos da própria perda do incentivo) se vierem a ocorrer as hipóteses previstas na Cláusula Nona do Contrato n. o 007/2001, dúvidas não há que a condição imposta é RESOLUTIVA.

A Fazenda Nacional, por sua vez, defende a manutenção do acórdão recorrido, pois considera que (e-STJ fl. 188):

Não há base legal à pretensão de que incentivos concedidos pelo Poder Público sejam considerados subvenções de investimento. Na realidade, incentivos tais como os noticiados nos autos constituem redução de custos ou despesas. Importante observar que tais incentivos dados por Estados-membros a empresas instalada na região, consistentes em empréstimos subsidiados ou regime especial de pagamento de ICMS, em que os juros e a correção monetária estão previstos contratualmente sob condição suspensiva não configuram subvenções de investimento, ao contrário do entendimento sustentado pela recorrente, já que no sentido técnico-contábil as vantagens advindas não têm natureza de receitas ou de resultados. Tais vantagens configuram meras reduções de custos ou despesas. Ainda que subvenções fossem, não seriam subvenções na modalidade de investimento, já que os recursos não desembolsados podem reforçar o capital de giro, como convier à beneficiária, sem a necessária aplicação em ativo mobilizado.

As instâncias ordinárias denegaram a ordem.

Pois bem.

Quanto à alegada ofensa ao art. 535, II, do CPC/73, não se vislumbra nenhum equívoco ou deficiência na fundamentação contida no acórdão recorrido, sendo possível observar que o Tribunal de origem apreciou integralmente a controvérsia e apontou as razões de seu convencimento, não se podendo confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

Ademais, consoante entendimento desta Corte, o magistrado não está obrigado a responder a todas as alegações das partes, tampouco a rebater um a um de todos os seus argumentos, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como ocorre na espécie.

Quanto ao mérito, a questão posta nos autos não se limita a saber se o incentivo fiscal ora em discussão deve ser considerado subvenção de investimento, ou não. Na hipótese, verifica-se que a tentativa da Fazenda Nacional em tributar tais valores, incluindo-os na



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

base de cálculo do IRPJ e da CSLL, constitui verdadeira afronta ao princípio federativo, conforme este Superior Tribunal de Justiça já teve oportunidade de se manifestar, em situação que a tudo se assemelha com a questão jurídica ora controvertida.

No julgamento do EREsp 1.517.492/PR, a Primeira Seção desta Corte Superior, decidiu que a incidência de tributo federal sobre incentivo fiscal (crédito-presumido de ICMS) ofenderia o princípio federativo. Esta a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA *RATIO DECIDENDI* APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

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

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

VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

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

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

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

X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

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

XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

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

XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI - Embargos de Divergência desprovidos.

(EREsp 1517492/PR, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018)

**Ressalto que, embora a hipótese ora tratada não seja idêntica ao**



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

precedente citado, cumpre observar que ambos os julgados tratam de incentivo fiscal relativo ao ICMS, devendo, por isso, ser aplicado o mesmo entendimento.

Ante o exposto, nos termos da fundamentação supra, acompanho a eminente Ministra relatora e DOU PROVIMENTO ao recurso especial, concedendo a segurança para que os valores referentes ao ganho obtido com o incentivo fiscal em referência não sofram a incidência do IRPF e da CSLL, uma vez ultimado, ao tempo e modo, o respectivo contrato firmado com o Estado-Membro.

É como voto.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2010/0213489-0      PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.222.547 / RS

Número Origem: 200571000102789

PAUTA: 08/03/2022

JULGADO: 08/03/2022

#### **Relatora**

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. FRANCISCO RODRIGUES DOS SANTOS SOBRINHO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

#### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : VONPAR REFRESCOS S/A  
ADVOGADOS : GUSTAVO NYGAARD E OUTRO(S) - RS029023  
RAFAEL MALLMANN - RS051454  
BRUNO RODRIGUES TEIXEIRA DE LIMA - DF031591  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

#### **CERTIDÃO**

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

Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Gurgel de Faria, a Primeira Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria (voto-vista), Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região), Benedito Gonçalves (Presidente) e Sérgio Kukina votaram com a Sra. Ministra Relatora.