



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2033873 - SC (2022/0331997-2)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
AGRAVANTE : DEYCON COMERCIO E DISTRIBUICAO LTDA.
OUTRO NOME : DEYCON COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA
ADVOGADO : ANDERS FRANK SCHATTENBERG - PR018770
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

RECURSO DO PARTICULAR: AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DE ALÍQUOTA OU DE 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 REFERE 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 DOS BENEFÍCIOS DE ICMS COMO SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014. TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO. TEMA N. 1182/STJ. RESP. N. 1.945.110/RS.

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 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 somente 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. Tema já julgado no repetitivo REsp. n. 1.945.110 / RS (Primeira Seção, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 26.04.2023) onde firmadas as teses jurídicas do **Tema n. 1182/STJ.**

7. O retorno dos autos à Corte de Origem em casos que tais (mandado de segurança) é providência que coincide e decorre da própria aplicação da solução dada ao caso com os já referidos recursos repetitivos REsp. n. 1.945.110/RS e REsp. n. 1.987.158/SC.

8. O gravo interno de recurso especial cujo tema foi julgado sob o regime dos recursos repetitivos é manifestamente inadmissível, havendo que incidir o art. 1.021, §4º, do CPC/2015, fixando-se a multa apropriada.

9. Agravo interno não conhecido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em sessão virtual de 24/10/2023 a 30/10/2023, por unanimidade, não conhecer do recurso, com aplicação de multa, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília, 30 de outubro de 2023.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

Relator

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2.033.873 - SC (2022/0331997-2)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
AGRAVANTE : DEYCON COMERCIO E DISTRIBUICAO LTDA.
OUTRO NOME : DEYCON COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA
ADVOGADO : ANDERS FRANK SCHATTENBERG - PR018770
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Trata-se de agravo interno interposto para levar ao crivo do órgão colegiado julgado monocrático de minha lavra onde foi dado parcial provimento ao recurso especial da CONTRIBUINTE consoante a seguinte ementa (e-STJ fls. 7612/7616):

RECURSO ESPECIAL DO PARTICULAR: 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. 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. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO (ART. 932, IV E V, CPC/2015 C/C ART. 255, § 4º, II E III, RISTJ).

Alega a agravante CONTRIBUINTE que a decisão merece reforma, na medida em que possui o direito de excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores relativos aos benefícios fiscais de ICMS por ela aproveitados, mais especificamente a isenção e a redução da base de cálculo do imposto concedidas pelos Estados do Paraná e do Mato Grosso, seja por não caracterizar acréscimo patrimonial, seja em atenção ao princípio federativo. Sustenta a aplicação a seu caso do precedente firmado nos EREsp 1.517.492/PR e o afastamento dos requisitos da Lei Complementar nº 160/2017. Pugna pela reforma da decisão agravada quanto à determinação de retorno dos autos à origem ao argumento de que: *"a questão discutida no mandado de segurança em epígrafe é meramente jurídica—reconhecimento do direito de exclusão dos incentivos fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e de compensação – o que pressupõe tão somente a comprovação da relação jurídico tributária. Na verdade, ao assim estabelecer, exige-se prova contábil, o que não merece*

Superior Tribunal de Justiça

prosperar". Pede o exercício do juízo de retratação ou o encaminhamento para julgamento pelo órgão colegiado (e-STJ fls. 7620/7327).

Decisão monocrática às e-STJ fls. 7654 para sobrestar o processo no aguardo do julgamento de tema repetitivo.

Julgados os repetitivos REsp. n. 1.945.110/RS e REsp. n. 1.987.158/SC, de relatoria do Min. Benedito Gonçalves, ambos referentes ao Tema n. 1182/STJ, não há mais óbice para o processamento do presente feito.

Intimada a respeito da manutenção do interesse de recorrer diante do julgamento dos referidos recursos repetitivos, a parte se manifestou no sentido de desistir parcialmente do agravo interno em razão do advento do julgamento do Tema n. 1182/STJ, mas manteve o agravo interno para questionar a determinação de retorno do processo à Corte de Origem para análise do caso à luz da legislação aplicável e provas documentais (e-STJ fls. 7669/7672).

É o relatório.

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2.033.873 - SC (2022/0331997-2)

EMENTA

RECURSO DO PARTICULAR: AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DE ALÍQUOTA OU DE 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 REFERE 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 DOS BENEFÍCIOS DE ICMS COMO SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014. TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO. TEMA N. 1182/STJ. RESP. N. 1.945.110/RS.

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 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 somente 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. Tema já julgado no repetitivo REsp. n. 1.945.110 / RS (Primeira Seção, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 26.04.2023) onde firmadas as teses jurídicas do Tema n. 1182/STJ.

7. O retorno dos autos à Corte de Origem em casos que tais (mandado de segurança) é providência que coincide e decorre da própria aplicação da solução dada ao caso com os já referidos recursos repetitivos REsp. n. 1.945.110/RS e REsp. n. 1.987.158/SC.

8. O gravo interno de recurso especial cujo tema foi julgado sob o regime dos recursos repetitivos é manifestamente inadmissível, havendo que incidir o art. 1.021, §4º, do CPC/2015, fixando-se a multa apropriada.

9. Agravo interno não conhecido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): Para melhor compreensão da matéria, transcrevo os termos em que exarada a decisão agravada, *in litteris*:

Trata-se de recurso especial interposto pela CONTRIBUINTE com fulcro no permissivo do art. 105, III, "a" e "c", da Constituição Federal de 1988, contra acórdão que restou assim ementado (e-STJ fls. 7376/7389):

TRIBUTÁRIO. ICMS, BENEFÍCIOS FISCAIS, EXCLUSÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. REGIME DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DIFERENTE DOS DEMAIS BENEFÍCIOS FISCAIS.

Os benefícios fiscais de isenção ou redução de base de cálculo de ICMS, seja pela fórmula que forem, não devem ser deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Não se aplica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça quanto aos créditos presumidos de ICMS a essas hipóteses. Precedentes desta Corte.

Os embargos de declaração restaram rejeitados (e-STJ fls. 7420/7425).

Alega a recorrente CONTRIBUINTE que houve violação ao art. 1.022, do CPC/2015; aos arts. 43, do CTN, art. 57 da Lei 8.981/1995, art. 1º da Lei nº 9430/96 e art. 2º da Lei 7689/88. Sustenta, em suma, que as razões de decidir dos EREsp. n. 1.517.492/PR, referentes ao crédito presumido de ICMS, se aplicam ao caso concreto onde enfrentados outros benefícios fiscais de ICMS (diversos benefícios/incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados do Paraná e do Mato Grosso). Afirma que tem direito à declaração de seu direito líquido e certo a compensar todos os valores indevidamente recolhidos a maior de IRPJ e de CSLL em razão da inclusão nas bases de cálculo dos benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados do Paraná e Mato Grosso (e-STJ fls. 7435/7452).

Contrarrazões da FAZENDA NACIONAL nas e-STJ fls. 7519/7534 informando que o recurso especial da CONTRIBUINTE não envolve créditos presumidos de ICMS (estes com a exclusão da base de cálculo já reconhecida pela Corte de Origem), mas outros benefícios fiscais (redução da base de cálculo do ICMS e isenção de ICMS).

Recurso regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 7558/7559).

É o relatório. Passo a decidir.

Ausente a alegada violação ao art. 1.022, do CPC/2015, tendo a Corte de Origem se manifestado de forma suficiente sobre os artigos de lei e teses levantados. Nessa toada, devidamente prequestionados os dispositivos legais infraconstitucionais tidos por violados, conheço do especial.

No caso do presente recurso especial, não se trata de pedido de exclusão de crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas sim pedido de afastamento da incidência de IRPJ e CSLL sobre os valores correspondentes às subvenções para investimento – correspondentes a isenção e redução de base de cálculo de ICMS.

Assim, fica claro que o intuito da CONTRIBUINTE é de estender a aplicação do precedente formado para os créditos presumidos de ICMS (EResp nº 1.517.492/PR) para outras situações de benefícios fiscais diversos não abarcadas naquele julgamento a fim de afastar as exigências estabelecidas em lei para o gozo da referida exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Quanto ao mérito do pedido da CONTRIBUINTE, de ver que pleito da espécie já foi rechaçado por esta Segunda Turma quando do julgamento do RESP n. 1.968.755-PR, de Minha Relatoria. Assim a ementa:

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, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05.04.2022).

No precedente a que me refiro, restou fixado que o pedido de extensão pretendido 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. Isto porque, adotando-se o entendimento do contribuinte, 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.

No entanto, da mesma forma que no REsp. n. 1.968.755-PR, nada impede que o pedido do contribuinte possa 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. 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.

Efetivamente, quando a Lei Complementar n. 160/2017 equiparou todos os

Superior Tribunal de Justiça

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 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, como já decidido nos EDcl no REsp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022.

Nessas condições, 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 provas documentais, lembrando se tratar de mandado de segurança.

Consoante a Súmula n. 568/STJ: *"O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema"*.

Ante o exposto, com fulcro no art. 932, IV e V, do CPC/2015 c/c o art. 255, § 4º, II e III, do RISTJ, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso especial do PARTICULAR, nos termos da fundamentação.

De observar que o feito foi julgado de acordo com os comandos que constam do julgamento do recurso repetitivo REsp. n. 1.945.110 / RS (Primeira Seção, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 26.04.2023) onde firmadas as teses jurídicas do Tema n. 1182/STJ, a saber:

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 (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 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 (REsp. n. 1.945.110 / RS, Primeira Seção, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 26.04.2023).

Com efeito, entendo por manter a decisão agravada pelos seus próprios fundamentos. Isto porque o *decisum* se encontra de acordo com a jurisprudência em feitos repetitivos desta Corte e a recorrente, apesar de alertada, insistiu em recorrer.

Tendo em vista que os processos repetitivos já o foram julgados e publicados, a sua aplicação é imediata, indiferente ter havido ou não a interposição de embargos de declaração com ou sem expectativa de modulação.

Outrossim, registre-se que, **o retorno dos autos à Corte de Origem em casos que tais (mandado de segurança) é providência que coincide e decorre da própria aplicação da solução dada ao caso com os já referidos recursos repetitivos REsp. n. 1.945.110/RS e REsp. n. 1.987.158/SC, conforme trechos grifados no item "9" da ementa suso transcrita.**

Ante o exposto, **NEGO CONHECIMENTO** ao presente agravo interno.

Diante o informado julgamento do tema segundo o regime estatuído pelo rito dos repetitivos, o recurso de agravo interno é manifestamente inadmissível, havendo que incidir o art. 1.021, §4º, do CPC/2015. Fixo multa em 1% sobre o valor da causa, atualizado.

Superior Tribunal de Justiça

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TERMO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

AgInt no REsp 2.033.873 / SC
PROCESSO ELETRÔNICO

Número Registro: 2022/0331997-2

Número de Origem:

50001684320214047206 50001692820214047206 50014849120214047206 50027612520194047203

Sessão Virtual de 24/10/2023 a 30/10/2023

Relator do AgInt

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Secretário

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : DEYCON COMERCIO E DISTRIBUICAO LTDA.

OUTRO NOME : DEYCON COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA

ADVOGADO : ANDERS FRANK SCHATTENBERG - PR018770

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO : DIREITO TRIBUTÁRIO - IMPOSTOS - IRPJ/IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA

AGRAVO INTERNO

AGRAVANTE : DEYCON COMERCIO E DISTRIBUICAO LTDA.

OUTRO NOME : DEYCON COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA

ADVOGADO : ANDERS FRANK SCHATTENBERG - PR018770

AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL

TERMO

A SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em sessão virtual de 24/10/2023 a 30/10/2023, por unanimidade, decidiu não conhecer do recurso, com aplicação de multa, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília, 31 de outubro de 2023