



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2193712 - SP (2025/0022750-5)

RELATOR : **MINISTRO TEODORO SILVA SANTOS**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : CESTARI-SUPERMERCADOS LTDA E FILIAL(IS)
RECORRIDO : CESTARI-SUPERMERCADOS LTDA
RECORRIDO : CESTARI-SUPERMERCADOS LTDA
RECORRIDO : CESTARI-SUPERMERCADOS LTDA
ADVOGADO : PAULO HENRIQUE FAGUNDES COSTA - SP334417

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELACIONADOS AO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. ART. 30 DA LEI N. 12.973/2014 E ART. 10 DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017. NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. INTERPRETAÇÃO LITERAL DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS. TEMA N. 1182/STJ. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA VERIFICAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Não configura ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015 o fato de o Tribunal de origem, embora sem examinar individualmente cada um dos argumentos suscitados pelo recorrente, adotar fundamentação suficiente para decidir integralmente a controvérsia, em conformidade com a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça.

2. É possível 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, desde que atendidos os requisitos previstos no art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, conforme entendimento firmado no Tema 1182 do STJ.

3. A exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não exige a comprovação de que os incentivos foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, mas persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e cumprimento das demais condições legais.

4. O retorno dos autos ao Tribunal de origem é necessário para que se examine o cumprimento das condições e requisitos legais para a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, excetuando-se o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos do mandado de segurança.

5. Recurso especial parcialmente provido para determinar a devolução dos autos à origem, a fim de que seja verificado o atendimento das exigências legais para a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

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 06/11/2025 a 12/11/2025, por unanimidade, conhecer do recurso e lhe dar parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão, Maria Thereza de Assis Moura e Marco Aurélio Bellizze votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Afrânio Vilela.

Brasília, 14 de novembro de 2025.

MINISTRO TEODORO SILVA SANTOS

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2193712 - SP (2025/0022750-5)

RELATOR : MINISTRO TEODORO SILVA SANTOS
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : CESTARI-SUPERMERCADOS LTDA E FILIAL(IS)
RECORRIDO : CESTARI-SUPERMERCADOS LTDA
RECORRIDO : CESTARI-SUPERMERCADOS LTDA
RECORRIDO : CESTARI-SUPERMERCADOS LTDA
ADVOGADO : PAULO HENRIQUE FAGUNDES COSTA - SP334417

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELACIONADOS AO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. ART. 30 DA LEI N. 12.973/2014 E ART. 10 DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017. NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. INTERPRETAÇÃO LITERAL DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS. TEMA N. 1182/STJ. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA VERIFICAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Não configura ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015 o fato de o Tribunal de origem, embora sem examinar individualmente cada um dos argumentos suscitados pelo recorrente, adotar fundamentação suficiente para decidir integralmente a controvérsia, em conformidade com a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça.

2. É possível 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, desde que atendidos os requisitos previstos no art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, conforme entendimento firmado no Tema 1182 do STJ.

3. A exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não exige a comprovação de que os incentivos foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, mas persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e cumprimento das demais condições legais.

4. O retorno dos autos ao Tribunal de origem é necessário para que se examine o cumprimento das condições e requisitos legais para a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, excetuando-se o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos do mandado de segurança.

5. Recurso especial parcialmente provido para determinar a devolução dos autos à origem, a fim de que seja verificado o atendimento das exigências

legais para a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial, interposto pela UNIÃO - FAZENDA NACIONAL contra a decisão do TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO prolatada no julgamento da Apelação e Remessa Necessária n. 5001883-81.2023.4.03.6106.

Na origem, cuida-se de mandado de segurança, impetrado por CESTARI SUPERMERCADOS LTDA, com o propósito de assegurar o direito de não incluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos (fls. 1-15).

O juízo de primeiro grau concedeu parcialmente a segurança para determinar que a impetrante poderia excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considerando-os como subvenção de investimentos nos termos do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, dispensando-a de comprovar previamente que a subvenção foi concedida como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico, **devendo, contudo, comprovar a implementação dos demais requisitos exigidos pelo referido artigo, qual seja, a sua contabilização como registro em reserva de lucros.** Além disso, reconheceu o direito da impetrante à compensação dos valores recolhidos indevidamente, observada a regulamentação própria e a prescrição quinquenal (fls. 153-165).

Inconformada, a UNIÃO interpôs recurso de apelação (fls. 181-191).

A Corte *a quo*, por unanimidade de votos dos integrantes da sua Terceira Turma, negou provimento ao referido apelo e à remessa necessária, em acórdão cuja ementa é a seguir transcrita (fls. 240-243):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS (ARTIGOS 10 DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E 30 DA LEI N. 12.973/2014). COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA. PARÂMETROS.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do EREsp 1.517.492/PR, Relatora Ministra Regina Helena Costa, pacificou o entendimento de que os créditos presumidos de ICMS, por possuírem natureza de incentivo fiscal, não podem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de interferência da União na política fiscal dos Estados-membros e a consequente ofensa ao princípio Federativo.

2. Em princípio, comungava do entendimento predominante na Primeira Turma do STJ de que os valores decorrentes de incentivo fiscal relativo ao ICMS concedido pelo Estado, de forma genérica, - aí incluídos não apenas os créditos

presumidos de ICMS, mas também os benefícios concedidos a título de redução, isenção e alíquota zero de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL – não poderiam ser considerados como receita ou lucro da empresa e, por tal motivo, não podem ser incluídos nas bases de cálculo dos mencionados tributos federais.

3. Entretanto, a Corte Superior firmou no âmbito da Primeira Seção, no julgamento dos REsps n. 1.945.110/RS e n. 1.987.158/SC (tema 1182), pela sistemática dos recursos repetitivos, a seguinte tese: “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.”

4. Assim sendo, curvo-me ao entendimento da Corte Superior, no sentido de entender ser possível a exclusão dos benefícios fiscais relativos ao ICMS (redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros), contabilizados nos termos do tema 1182 do STJ, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nestes exatos termos foi proferida a sentença.

5. A esse respeito, saliente-se que o STJ não fez nenhuma ressalva de que o cumprimento de tais requisitos deveriam ser implementados no momento da propositura da demanda. Outrossim, a própria Corte Superior pacificou, no julgamento dos REsps n. 1.365.095/SP e 1.715.256/SP, sob a sistemática dos recursos repetitivos, que no âmbito do mandado de segurança basta a comprovação de que a impetrante ocupa a posição de credora tributária no momento da impetração do *mandamus*. Posteriormente, quando da efetiva compensação, a União deverá verificar o cumprimento, por parte da impetrante, dos requisitos previstos nos artigos 10 da Lei Complementar n. 160/2017 e 30 da Lei n. 12.973/2014.

6. Sendo a compensação forma de extinção do crédito tributário, a teor do art. 156, II, do Código Tributário Nacional, deve ser realizada nos termos da legislação específica do ente federativo (art. 170, caput, do CTN). Ressalte-se, ainda, que, com o advento da Lei n. 13.670/18 e revogação do parágrafo único do art. 26 da Lei n. 11.457/07, não subsiste, em caráter geral, o óbice à possibilidade da compensação ser realizada com as contribuições previdenciárias. Diga-se em caráter geral, pois deve ser obedecido o regramento contido no art. 26-A do diploma referido.

7. Com base em alentada jurisprudência e, considerando a data da impetração do mandamus em testilha, que é necessário o trânsito em julgado da decisão para que se proceda à compensação dos valores recolhidos indevidamente, em consonância com o artigo 170-A do Código Tributário Nacional.

8. Reconhecido o direito à compensação administrativa, nos termos da fundamentação supra, considerando-se prescritos eventuais créditos oriundos dos recolhimentos efetuados em data anterior aos 05 anos, contados retroativamente do ajuizamento da ação mandamental, conforme o disposto no artigo 168 do CTN c/c artigo 3º da Lei Complementar n. 118/2005, tendo em vista que o mandamus foi impetrado em 25/04/2023.

9. Apelação e remessa oficial não providas.

Os embargos de declaração opostos ao aresto supra (fls. 257-271) foram rejeitados (fls. 301-308).

Nas razões do recurso especial denegado (fls. 321-339), interposto com base no art. 105, inciso III, alínea **a**, da Constituição Federal, a parte recorrente sustentou violação dos seguintes dispositivos legais:

(i) Art. 1.022 do CPC – alegou que o acórdão recorrido foi omissivo ao não examinar a tese de que os benefícios fiscais negativos de ICMS não possuem a mesma natureza dos créditos presumidos de ICMS, o que justificaria a inaplicabilidade do entendimento firmado no EREsp n. 1.517.492/PR;

(ii) Art. 30 da Lei n. 12.973/2014 – argumentou que os benefícios fiscais negativos de ICMS não atendem aos requisitos legais para serem considerados subvenções para investimento, especialmente no que tange à comprovação de sua destinação como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos;

(iii) Arts. 111 e 176 do CTN – sustentou que a exclusão dos benefícios fiscais negativos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL viola os princípios da legalidade estrita e da interpretação literal das normas que tratam de isenção e exclusão de crédito tributário.

Sustenta que "os benefícios fiscais negativos de ICMS (tais como isenções, reduções de base de cálculo, redução de alíquota) não podem ser caracterizados como subvenção para investimento, porquanto concedidos de forma incondicional, visando à redução de preços ao consumidor final, de sorte que não preenchem as condições do art. 30 da Lei n. 12.973/14".

Regularmente intimada, a parte recorrida apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 342-348).

É o relatório.

VOTO

De início, ressalto que o acórdão recorrido não possui as omissões suscitadas pela parte recorrente. Ao revés, **o Tribunal a quo se manifestou sobre todos os aspectos importantes ao deslinde do feito**, adotando argumentação concreta e que satisfaz o dever de fundamentação das decisões judiciais.

Aliás, consoante pacífica jurisprudência das Cortes de Vértice, **o Julgador não está obrigado a rebater, individualmente, todos os argumentos suscitados pelas partes**, sendo suficiente que demonstre, fundamentadamente, as razões do seu convencimento.

Como se sabe, "[a] omissão somente será considerada quando a questão seja de tal forma relevante que deva o julgador se pronunciar" (AgInt nos EDcl no REsp n. 2.124.369/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 7/10/2024, DJe de 9/10/2024).

Com efeito, "[n]ão configura ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015 o fato de o Tribunal de origem, embora sem examinar individualmente cada um dos argumentos suscitados pelo recorrente, adotar fundamentação contrária à pretensão da parte, suficiente para decidir integralmente a controvérsia" (AgInt no AREsp n. 2.448.701/SP, relator Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, julgado em 19/8/2024, DJe de 2/9/2024; sem grifos no original).

Vale dizer: "o órgão julgador não fica obrigado a responder um a um os questionamentos da parte se já encontrou motivação suficiente para fundamentar a decisão" (AgInt no REsp n. 2.018.125/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 10/9/2024, DJe de 12/9/2024).

Quanto ao mérito, verifica-se que a alegação da parte recorrente versa sobre suposta ausência de demonstração do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei 12.973/2014 para que sejam caracterizados os benefícios de ICMS a título de subvenção de investimento.

Nesse ponto, a Corte de origem solucionou a controvérsia nos seguintes termos (fl. 596):

[...] Assim sendo, curvo-me ao entendimento da Corte Superior, no sentido de entender ser possível a exclusão dos benefícios fiscais relativos ao ICMS (redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros), contabilizados nos termos do tema 1182 do STJ, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nestes exatos termos foi proferida a sentença. **A esse respeito, saliente-se que o STJ não fez nenhuma ressalva de que o cumprimento de tais requisitos deveriam ser implementados no momento da propositura da demanda.** Outrossim, a própria Corte Superior pacificou, no julgamento dos R Esps nº 1.365.095 /SP e 1.715.256/SP, sob a sistemática dos recursos repetitivos, que no âmbito do mandado de segurança basta a comprovação de que a impetrante ocupa a posição de credora tributária no momento da impetração do *mandamus*. Posteriormente, quando

da efetiva compensação, a União deverá verificar o cumprimento, por parte da impetrante, dos requisitos previstos nos artigos 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e 30 da Lei nº 12.973/2014 [...]

Diante do contexto, é importante destacar o entendimento firmado por esta Corte Superior, na sistemática dos recursos repetitivos, quando da fixação das teses do Tema n. 1182, no sentido de que é:

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.

Nesse sentido:

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

1. Da limitação da tese proposta: Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de

alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

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

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

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

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

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

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

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

18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39). Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação. No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que "a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação" (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P.148). Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

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

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

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

7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS: Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida,

desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplica-se o entendimento segundo o qual, **"muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei"** (EDcl no REsp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023.

8. Teses a serem submetidas ao Colegiado:

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

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

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

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

No caso concreto, de início, afasta-se as alegações de omissão e obscuridade do acórdão proferido na origem pelo TRF4. Quanto ao mérito, o recurso especial não merece conhecimento quanto à alegada violação aos artigos 1º e 6º da Lei nº 12.016/2009 c/c arts. 320, 373 e 434 do Código de Processo Civil, pela

incidência da Súmula 7/STJ. **No que diz respeito à exclusão dos benefícios fiscais relativos ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dou provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para permitir a pretendida exclusão desde que atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), com exceção do benefício fiscal do crédito presumido (ao qual se aplica o entendimento da Primeira Seção firmado no ERESP 1.517.492/PR). Na hipótese, devem os autos retornarem para a Corte de Origem a fim de que seja verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos demais benefícios fiscais de ICMS, que não seja o crédito presumido, dentro dos limites cognitivos que a demanda judicial comporte (mandado de segurança).**

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

Acórdão sujeito ao regime previsto no artigo 1.036 e seguintes do CPC/2015. (REsp n. 1.945.110/RS, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 26/4/2023, DJe de 12/6/2023.)

No mesmo julgamento, determinou-se o retorno do processo ao Tribunal de origem, **com o objetivo de apurar se foram atendidas as exigências legais para que os demais incentivos fiscais de ICMS** — excetuando-se o crédito presumido — possam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respeitando-se os limites processuais próprios do mandado de segurança.

Portanto, **a concessão da ordem mandamental está condicionada à demonstração do cumprimento dos requisitos previstos na legislação**, conforme orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça na Tese Repetitiva n. 1.182.

No mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS - REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E ISENÇÃO. ATENDIMENTO DE CONDIÇÕES E REQUISITOS LEGAIS PARA EXCLUSÃO. NECESSIDADE DE VERIFICAÇÃO. TEMA REPETITIVO N. 1.182 /STJ. ART. 1.022, II, DO CPC/2015. OMISSÃO CONFIGURADA. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM.

1. Nos termos do que dispõe o artigo 1.022 do CPC/2015, cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para esclarecer obscuridade, eliminar contradição, suprir omissão de ponto ou questão sobre a qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento, bem como para corrigir erro material.

2. Configurada omissão quanto ao pedido de sobrestamento do recurso especial até o julgamento do Tema Repetitivo n. 1.182/STJ.

3. **Embargos de declaração acolhidos, para determinar o retorno dos autos à Corte de origem, a fim de que seja verificado o cumprimento das**

condições e o preenchimento dos requisitos previstos em Lei para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e do CSLL dos benefícios fiscais de ICMS em controvérsia, relativos à redução de base de cálculo e à isenção, por se tratar de providência necessária que decorre da própria aplicação do entendimento firmado no julgamento do Tema Repetitivo n. 1.182/STJ.

(EDcl nos EDcl no AgInt no REsp n. 2.000.217/RS, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 13/5/2024, DJe de 23/5/2024.)

Diante desse contexto, impõe-se o retorno dos autos ao Tribunal local, a fim de que se examine o atendimento das condições legais necessárias à exclusão dos demais benefícios fiscais de ICMS — com exceção do crédito presumido — da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sempre dentro dos contornos cognitivos estabelecidos pelo rito do mandado de segurança."

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso especial e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, nos termos acima expostos.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TERMO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

**REsp 2.193.712 / SP
PROCESSO ELETRÔNICO**

Número Registro: 2025/0022750-5

Número de Origem:
50018838120234036106

Sessão Virtual de 06/11/2025 a 12/11/2025

Relator

Exmo. Sr. Ministro TEODORO SILVA SANTOS

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Secretário

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

RECORRIDO : CESTARI-SUPERMERCADOS LTDA E FILIAL(IS)

RECORRIDO : CESTARI-SUPERMERCADOS LTDA

RECORRIDO : CESTARI-SUPERMERCADOS LTDA

RECORRIDO : CESTARI-SUPERMERCADOS LTDA

ADVOGADO : PAULO HENRIQUE FAGUNDES COSTA - SP334417

ASSUNTO : DIREITO TRIBUTÁRIO - CRÉDITO TRIBUTÁRIO - BASE DE CÁLCULO -
EXCLUSÃO - ICMS

TERMO

A SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 06/11/2025 a 12/11/2025, por unanimidade, decidiu conhecer do recurso e lhe dar parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão, Maria Thereza de Assis Moura e Marco Aurélio Bellizze votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Afrânio Vilela.

Brasília, 12 de novembro de 2025