



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2202266 - RS (2025/0084252-0)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : ANDREETTA & CIA LTDA
ADVOGADOS : ANDERS FRANK SCHATTENBERG - PR018770
ISABELA DE MEIROZ GRIZ - PR098094
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : ANDREETTA & CIA LTDA
ADVOGADOS : ANDERS FRANK SCHATTENBERG - PR018770
ISABELA DE MEIROZ GRIZ - PR098094

DECISÃO

Trata-se de recursos especiais interpostos pela ANDREETTA E CIA LTDA. e pela FAZENDA NACIONAL, com fundamento nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado (e-STJ fl. 1.127):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. IRPJ. CSLL.

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que: a) os valores provenientes de crédito presumido de ICMS não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por não constituírem acréscimo patrimonial ou receita (ER Esp nº 1.517.492/PR); b) mesmo com as alterações promovidas pela LC 160 /17 no art. 30 da Lei 12.973/14, é devida a exclusão incondicionada dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem qualquer limitação; c) o entendimento deve ser aplicado aos contribuintes tributados pelo lucro real e pelo lucro presumido.

2. O art. 30 da Lei 12.973/14 foi revogado pela Lei 14.789/23, que deixou de admitir a exclusão dos benefícios concedidos pelos Estados da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas passou a autorizar a apuração de um crédito relativo à subvenção, a ser habilitado perante a Receita Federal, conforme critérios específicos (arts. 3º a 5º da Lei 14.789/23). A despeito da regra do art. 493 do CPC, afigura-se prudente não ingressar nessa nova temática, relegando-se a análise da legitimidade da Lei 14.789/23 para eventual ação futura, que dela trate de forma específica e justificada.

3. Portanto, deve ser reconhecido o direito à exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem as exigências previstas

no art. 30 da Lei n.º 12.973/14 e alterações da LC n.º 160/2017, até 31 de dezembro de 2023, sem prejuízo de futuro questionamento das regras da Lei 14.789/23.

Ambas as partes opuseram embargos de declaração.

Em suas razões, a Fazenda Nacional aponta violação dos arts. 489, § 1º, e 1.022, II, do CPC/2015, do art. 9º da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

Alega que o julgado foi omissivo, "ao não apreciar a questão posta pela Fazenda Nacional em seus aclaratórios" (e-STJ fl. 1.256).

No mérito, assevera que "há agora expressa determinação legal no sentido de que os benefícios fiscais de ICMS são subvenções de investimento (§ 4º), de modo que, se atendidas as condições previstas no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, eles não devem ser computados no lucro real, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Essa disposição, vale ressaltar, aplica-se aos processos judiciais em curso (§ 5º)" (e-STJ fl. 1.257).

Segue afirmando que, "do articulado nos aclaratórios opostos pela União (Fazenda Nacional) e que não foi analisado pelo acórdão do TRF4, o STJ jamais externou posição contrária aos arts. 9º e 10 da Lei Complementar n. 160/2017 e ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014. Muito pelo contrário: a análise do voto do Min. Mauro Campbell, no REsp 1.605.245, demonstra que, se algum juízo o STJ já emitiu quanto aos requisitos exigidos para que os créditos presumidos de ICMS dedutíveis sejam realmente deduzidos na apuração do lucro real, esse juízo milita em favor das exigências legais e não contra elas" (e-STJ fl. 1.257).

Por seu turno, sustenta a empresa contribuinte, além de divergência entre julgados, violação dos arts. 141, 489, § 1º, III, IV e VI, 490, 492, 1.022, II, do CPC /2015, alegando que o acórdão restou omissivo e contraditório no ponto em que "expressamente reconheceu a exclusão incondicionada dos créditos presumidos de ICMS, conforme entendimento consolidado no EREsp 1.517.492/STJ, em razão da irrelevância do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, mas limitou os efeitos do julgado em razão da revogação deste dispositivo pela Lei n. 14.789/2023 – que foi reconhecido inaplicável" (e-STJ fl. 1.212).

Quanto ao mérito, afirma que houve ofensa aos arts. 43 do CTN, ao art. 57 da Lei n. 8.981/1995, ao art. 1º da Lei n. 9.430/1996 e ao art. 2º da Lei n. 7.689 /1988.

Para tanto, argumenta que, "como pode o v. acórdão recorrido ter expressamente reconhecido a exclusão incondicionada do crédito presumido de ICMS, em razão da irrelevância do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, mas limitar os efeitos do julgado em razão da revogação deste dispositivo (pela superveniente Lei n. 14.789/2023) – que foi reconhecido inaplicável? Assim, a conclusão do v. acórdão que limitou os efeitos da decisão pela Lei n. 14.789/2023, é contrária ao entendimento consolidado deste Egrégio Superior Tribunal de Justiça (EREsp 1.517.492/PR)" (e-STJ fl. 1.216).

Contrarrazões apresentadas às e-STJ fls. 1.284/1.293 e 1.295/1.309.

Admitidos os recursos especiais (e-STJ fls. 1.312/1.313 e 1.315/1.316).

O parecer do MPF, às e-STJ fls. 1.338/1.342, opina pelo provimento do recurso especial da empresa contribuinte e pela negativa de conhecimento do recurso da Fazenda Nacional.

Passo a decidir.

Cuidam os autos, na origem, de mandado de segurança em que se pretende assegurar o direito de se excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores relacionados aos créditos presumidos de ICMS.

A sentença denegou a segurança.

O TRF da 4ª Região, ao examinar a apelação da empresa, deu-lhe parcial provimento, destacando o que se segue (e-STJ fl. 1.123 e seguintes):

Mérito - Exclusão de créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ /CSLL.

A impetrante afirma ser beneficiada por créditos presumidos de ICMS, concedidos pelos Estados para fomentar o setor de atuação da empresa. Também alega que o benefício representa uma renúncia fiscal do ente federado, não se enquadrando no conceito de renda, de modo que não poderia o Fisco exigir a inclusão dos efeitos decorrentes do benefício nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No julgamento dos Embargos de Divergência no REsp nº 1.517.492/PR, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que os valores provenientes de crédito presumido de ICMS não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por não constituírem acréscimo patrimonial ou receita.

Mesmo com o advento das alterações produzidas pelos artigos 9º e 10 da Lei Complementar n.º 160, de 2017 (inclusão dos §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014), o Superior Tribunal de Justiça reafirmou seu entendimento pela exclusão incondicionada dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem qualquer limitação.

Nesse sentido vem sendo o entendimento da Primeira e da Segunda Turma do STJ:

(...)

As Turmas especializadas em matéria tributária desta Corte, pela sistemática do art. 942 do CPC, ratificaram o entendimento de que a tributação da receita contabilizada a título de crédito presumido de ICMS implica ilegítima intervenção na política extrafiscal estadual, ao reduzir-lhe a eficácia. À renúncia tributária dos Estados corresponde tributação pela União, em transferência de recursos de um ente federado a outro através da tributação, algo absolutamente desarrazoado e violador do princípio federativo. Por isso, o contribuinte do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro real tem o direito de excluir das respectivas bases de cálculo os créditos presumidos de ICMS independentemente do cumprimento dos requisitos dispostos no art. 30 da Lei n.º 12.973/14 e alterações da LC n.º 160/2017. Nesse sentido: TRF4 5036526-25.2021.4.04.7200, PRIMEIRA TURMA, Relator MARCELO DE NARDI, juntado aos autos em 06/12/2022; TRF4 5031534-36.2021.4.04.7001, PRIMEIRA TURMA, Relator ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, juntado aos autos em 14/12/2022; TRF4 5017992-17.2022.4.04.7000, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 23/11/2022. O entendimento também se aplica aos casos em que o contribuinte é optante pelo regime de tributação pelo lucro presumido (AgInt no R Esp 1781738/SC, Segunda Turma, rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 21/03/2019, D Je 28/03/2019). Na linha da orientação do STJ, esta Primeira Turma, também pela sistemática do art. 942 do CPC, reconheceu a ilegitimidade da inclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL inclusive na hipótese de apuração dos tributos pela sistemática do lucro presumido (ED em Apelação/Remessa necessária n.º 5003533-89.2022.4.04.7200/SC, relator Marcelo de Nardi, juntado aos autos em 02/06/2023). Registro o fato de o art. 30 da Lei n.º 12.973/14 ter sido revogado pela Lei 14.789/23, que deixou de admitir a exclusão dos benefícios concedidos pelos Estados da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas passou a autorizar a apuração de um crédito relativo à subvenção, a ser habilitado perante a Receita Federal, conforme critérios específicos (arts. 3º a 5º da Lei 14.789/23). Diante da regra do art. 493 do CPC, poder-se-ia cogitar da aplicação do direito superveniente, ingressando-se na análise da legitimidade das restrições impostas pela Lei 14.789/23. Porém, considerando que não há pedido específico nesse sentido e que o regime instituído pela novel lei sequer foi objeto de impugnação, afigura-se prudente não ingressar nessa nova temática, relegando-se a análise da legitimidade da Lei 14.789/23 para eventual ação futura, que dela trate de forma específica e justificada. Portanto, a apelação é parcialmente provida para reconhecer o direito à exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem as exigências previstas no art. 30 da Lei n.º 12.973/14 e alterações da LC n.º 160/2017, até 31 de dezembro de 2023, sem prejuízo de futuro questionamento das regras da Lei 14.789/23. Utilização de valores como prejuízos fiscais O lucro ajustado, após as adições e exclusões previstas na legislação tributária, poderá ser compensado com prejuízos fiscais

anteriores. A compensação deve ficar limitada a 30% do lucro ajustado, conforme previsto no art. 6º do DL 1.598/77, art. 42 da Lei 8.981/95 e art. 15 da Lei 9.065/95. A exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pode levar ao surgimento ou à majoração do prejuízo fiscal. Por isto, não há óbice para que a impetrante se utilize dos créditos ora reconhecidos em sua escrituração para fins de apuração de prejuízo fiscal, mediante os ajustes contábeis necessários.

Pois bem.

Quanto à alegada nulidade do acórdão recorrido, suscitada por ambas as partes, por negativa de prestação jurisdicional, não se vislumbra nenhum equívoco ou deficiência na fundamentação, sendo possível observar que o Tribunal de origem apreciou integralmente a controvérsia referente à exclusão dos créditos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro real, nos termos do art. 30 da Lei n. 12.973/14 e alterações da LC n. 160/2017, apontando 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 todos os seus argumentos, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como ocorre na espécie.

Nesse sentido:

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO INDENIZATÓRIA. DESAPROPRIAÇÃO. JULGAMENTO *ULTRA PETITA*. CONTROVÉRSIA RESOLVIDA, PELO TRIBUNAL DE ORIGEM, À LUZ DAS PROVAS DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO, NA VIA ESPECIAL. RAZÕES DO AGRAVO QUE NÃO IMPUGNAM, ESPECIFICAMENTE, A DECISÃO AGRAVADA. SÚMULA 182/STJ. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS, NO ACÓRDÃO RECORRIDO. INCONFORMISMO. AGRAVO INTERNO PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESSA EXTENSÃO, DESPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão que julgara recurso interposto contra decisum publicado na vigência do CPC/2015.

[...]

IV. Não há falar, na hipótese, em violação aos arts. 489, § 1º, IV, e 1.022, II, do CPC/2015, porquanto a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, de vez que os votos condutores do acórdão recorrido e do acórdão proferido em sede de Embargos de Declaração apreciaram

fundamentadamente, de modo coerente e completo, as questões necessárias à solução da controvérsia, dando-lhes, contudo, solução jurídica diversa da pretendida.

V. Na forma da jurisprudência do STJ, não se pode confundir decisão contrária ao interesse da parte com ausência de fundamentação ou negativa de prestação jurisdicional. Nesse sentido: STJ, EDcl no REsp 1.816.457/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/05/2020; AREsp 1.362.670/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 31/10/2018; REsp 801.101/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 23/04/2008.

VI. Agravo interno parcialmente conhecido, e, nessa extensão, desprovido.

(AgInt no AREsp 2.084.089/RO, Relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 12/9/2022, DJe de 15/9/2022).

Quanto ao mérito, a Primeira Seção desta Corte Superior, no julgamento do EREsp 1.517.492/PR, decidiu pela 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. Transcreve-se a ementa do acórdão:

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 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.

(REsp 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 8/11/2017, DJe de 1/2/2018).

Especificamente no tema ora em análise, tendo por referência o entendimento firmado no referido REsp 1.517.492/PR, a Primeira Turma deste Tribunal entendeu que "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 [...]. 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 [...] Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores ético-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados" (REsp 1.222.547/RS, rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, Primeira Turma, julgado em 08/03/2022, DJe 16/03/2022).

A ementa do julgado:

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 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.

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

IX - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

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

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

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

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

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

XV - Recurso Especial provido.

(REsp 1.222.547/RS, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/03/2022, DJe 16/03/2022).

A Primeira Seção firmou, ainda, a compreensão de que "[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" (AgInt nos EREsp 1.528.697/SC, rel. Ministro Og Fernandes, Primeira Seção, julgado em 29/06/2021, DJe 12/08/2021).

Em reforço, cito os seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO FEDERATIVO. VIOLAÇÃO. FATO SUPERVENIENTE. LC N. 160/2017. EXAME. INVIABILIDADE.

1. A Primeira Seção, no julgamento do EREsp 1.517.492/PR, decidiu pela 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. Não se admite, no âmbito do recurso especial, a invocação de legislação superveniente, pois essa espécie recursal tem causa de pedir vinculada à fundamentação adotada no acórdão recorrido e, por isso, não pode ser ampliada por fatos supervenientes ao julgamento do órgão judicial a quo.

3. O fato superveniente, no que se refere à LC n. 160/2017, ainda que examinado, não ensejaria o acolhimento da tese fazendária, pois a superveniência de lei que determina a qualificação do incentivo fiscal estadual como subvenção de investimentos não tem o condão de alterar a conclusão de que a tributação federal do crédito presumido de ICMS representa violação do princípio federativo.

4. Tendo a Primeira Seção se apoiado também no pronunciamento do Pleno do Supremo Tribunal Federal, no regime da repercussão geral (não inclusão do ICMS na base de cálculo na contribuição do PIS e da COFINS), não há obrigatoriedade de observância do art. 97 da CF/1988, pois, ante a similaridade entre as controvérsias julgadas, os fundamentos do precedente obrigatório transcendem o tema específico julgado pelo STF.

5. Agravo interno não provido.

(AgInt nos EREsp 1.462.237/SC, de minha relatoria, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/02/2019, DJe 21/03/2019).

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC/1973. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. IRRELEVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO COMO "SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO" OU "SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO" FRENTE AOS ERESP. N. 1.517.492/PR. CONSEQUENTE IRRELEVÂNCIA DOS ARTS. 9º E 10 DA LC N. 160 /2017 E §§ 4º E 5º DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014 PARA O DESFECHO DA CAUSA.

1. Afasto o conhecimento do recurso especial quanto à violação ao art. 535, do CPC/1973, visto que fundada a insurgência sobre alegações genéricas, incapazes de individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incide na

espécie, por analogia, o enunciado n. 284, da Súmula do STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

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

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

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

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

6. Considerando que no julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei

Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições.

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

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(REsp 1.605.245/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 25/6/2019, DJe de 28/6/2019).

Incide, quanto ao apelo nobre do ente público, a Súmula 83 do STJ (não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida), que "não se aplica apenas aos recursos especiais interpostos com fundamento na alínea 'c' do art. 105, III, da CF, sendo aplicável também aos recursos fundados na alínea 'a'" (AgInt no AREsp 895.402/SP, rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 23/8/2016, DJe 30/8/2016).

Por razões óbvias e em sentido diametralmente oposto ao recurso da Fazenda Pública, o recurso especial da empresa contribuinte deve prosperar, tendo em vista que o teor da Lei n. 14.789/2023 não pode ser hábil a impedir a conclusão firmada no entendimento desta Corte de Justiça de que é indevida a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob o fundamento de que a incidência de tributo federal sobre o incentivo fiscal em comento ofenderia o princípio federativo do art. 150, VI, da CF/1988.

Ante o exposto, com base no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, CONHEÇO EM PARTE do recurso especial da FAZENDA NACIONAL e, nessa extensão, NEGO-LHE PROVIMENTO, e com fundamento no art. 255, § 4º, II e III, do RISTJ, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso especial de ANDREETTA & CIA LTDA., para afastar a limitação imposta pela superveniência da Lei n. 14.789/2023.

Sem arbitramento de honorários recursais, pois o recurso especial se origina de mandado de segurança.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília, 27 de maio de 2025.

Ministro GURGEL DE FARIA
Relator