

RECURSO ESPECIAL Nº 1.605.245 - RS (2016/0132544-8)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL  
RECORRIDO : CIA HERING  
ADVOGADOS : FLÁVIO AUGUSTO DUMONT PRADO - PR025706  
HENRIQUE GAEDE E OUTRO(S) - PR016036

EMENTA

**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

# Superior Tribunal de Justiça

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.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade

# *Superior Tribunal de Justiça*

dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães e o Sr. Ministro Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausentes, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão e, ocasionalmente, o Sr. Ministro Og Fernandes.

Dr(a). AMANDA DE SOUZA GERACY (representação decorre da lei), pela parte RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

Dr(a). ANETE MAIR MACIEL MEDEIROS, pela parte RECORRIDA: CIA HERING

Brasília (DF), 25 de junho de 2019.



MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
Relator

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.605.245 - RS (2016/0132544-8)**

**RELATOR** : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**  
**RECORRENTE** : FAZENDA NACIONAL  
**RECORRIDO** : CIA HERING  
**ADVOGADOS** : FLÁVIO AUGUSTO DUMONT PRADO - PR025706  
HENRIQUE GAEDE E OUTRO(S) - PR016036

**RELATÓRIO**

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

Cuida-se de recurso especial manejado com fundamento na alínea "a" do permissivo contido no art. 105, III, da CF/88, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que restou resumido da seguinte forma (e-STJ fls. 3330/3333):

TRIBUTÁRIO. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

**Os créditos presumidos de ICMS, concedidos pelos Estados-Membros, não constituem receita tributável**, não podendo ser contemplados para apuração do lucro da pessoa jurídica para fins de apuração da CSLL e IRPJ, pois são verdadeira renúncia fiscal, com o intuito de incentivar o desenvolvimento de determinados setores da economia, gerando importantes reflexos financeiros e sociais para o desenvolvimento do Estado.

A Primeira Seção desta Corte recentemente pacificou entendimento a respeito do tema, conforme Embargos Infringentes nº 5004328-02.2012.4.04.7215/SC, julgados na sessão do dia 18/06/2015 (Relatora Juíza Federal Cláudia Maria Dadico).

Opostos embargos de declaração, foram acolhidos apenas para fins de prequestionamento (e-STJ fls. 3355/3360).

Nas razões recursais a recorrente FAZENDA NACIONAL alega, preliminarmente, violação ao art. 535 do CPC/1973, e sustenta que o acórdão recorrido, a despeito da oposição de embargos de declaração, teria deixado de se manifestar a respeito das questões ventiladas nos aclaratórios. No mérito, alega ofensa aos arts. 44 e 111, I, do CTN; 2º da Lei nº 7.689/1988; e 37, § 2º, e 44, da Lei nº 4.506/1964 e defende, em síntese, a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL na condição de "*subvenção de custeio*", classificada no inciso IV, do artigo 44, da Lei nº 4.506/1964. Requer o provimento do recurso especial para anular o acórdão recorrido ou, caso superada a preliminar, para reformá-lo no mérito (e-STJ 3369/3381).

Contrarrazões às e-STJ fls. 3404/3423.

# Superior Tribunal de Justiça

Há recurso extraordinário interposto e admitido na origem (e-STJ fls. 3382 e 3609).

Admitido o recurso especial na origem (e-STJ fls. 3611).

Às e-STJ fls. 3655/3659 exarei decisão monocrática no sentido da impossibilidade da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A decisão foi desafiada via agravo interno ao fundamento de não haver jurisprudência dominante a respeito do tema, tendo sido apresentados julgados da Primeira Turma em sentido divergente ao desta Segunda Turma (e-STJ fls. 3663/3666).

Às e-STJ fls. 3693, foi determinado o sobrestamento do feito no aguardo do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR, no âmbito da Primeira Seção, a fim de uniformizar o entendimento entre as Turmas.

Às e-STJ fls. 3702/3703 foi homologada a desistência parcial do mandado de segurança em relação aos benefícios dos incisos LII, LIII e LIV do art. 11, do Anexo IX do RCTE/GO, a partir de 01.01.2014 em diante. Restaram como objeto da impetração: (i) integralmente a discussão em relação ao benefício do art. 11, III, do Anexo IX do RCTE/GO e (ii) parcialmente a discussão em relação aos benefícios do art. 11, LII, LIII e LIV, do Anexo IX do RCTE/GO, em relação ao período de 2009 a 2013.

Após o julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (julgado em 08.11.2017), no âmbito da Primeira Seção, o presente feito teve novo julgamento monocrático onde, em juízo de retratação, foi conhecido em parte o recurso especial da FAZENDA NACIONAL e, nessa parte, foi-lhe negado provimento mantendo-se a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, aplicando-se o precedente da Primeira Seção (e-STJ fls. 3704/3707).

Houve a interposição de agravo interno por parte da FAZENDA NACIONAL alertando para a existência de fato superveniente ao julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR, consistente no advento dos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017, provenientes de promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017, que adicionou os §§ 4º e 5º ao art. 30, da Lei n. 12.973/2014, classificando os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS agora como "*subvenções para investimento*", submetendo sua exclusão da

# Superior Tribunal de Justiça

base de cálculo do IRPJ e da CSLL a determinadas condições, devendo tal classificação e condições serem aplicadas inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. Desse modo, a FAZENDA NACIONAL requereu *"a reconsideração da decisão agravada, para que seja assegurado o direito da parte Recorrida de não computar o crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que atendidas as condições previstas no art. 30 da Lei 12.973/14, com as alterações da LC 160/17"* (e-STJ fls. 3716/3721).

Houve novo julgamento monocrático para, em juízo de retratação, adequar o decidido à superveniente Lei Complementar n. 160/2017, consoante o requerido pela FAZENDA NACIONAL, nos seguintes termos (e-STJ fls. 3731/3733):

Ante o exposto, com fulcro no art. 1.021, § 2º, c/c o art. 493 do CPC/2015, c/c o art. 259 do RISTJ, conheço do agravo interno para, em juízo de retratação, e em razão de legislação superveniente que influencia no mérito da lide, reconsiderar em parte a decisão agravada para consignar que a aplicação do entendimento fixado no EREsp nº 1.517.492/PR, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, no sentido da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (lucro real), fica condicionada ao registro dos valores do benefício na reserva de lucros referida pelo art. 195-A da Lei nº 6.404/1976, e que sua utilização somente ocorra para: 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.

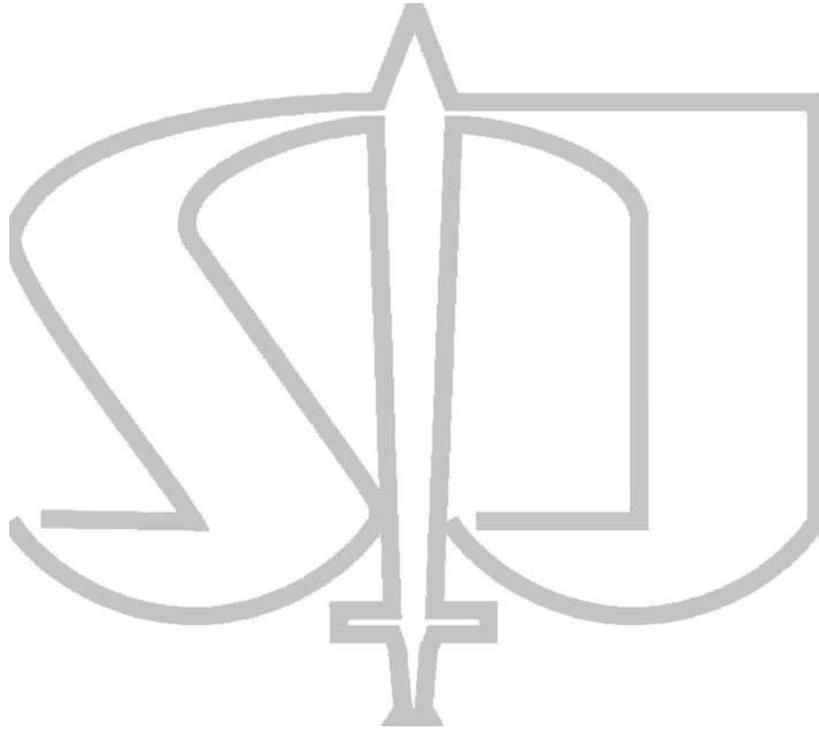
Às e-STJ fls. 3739/3743 houve nova interposição de agravo interno, desta vez pela CONTRIBUINTE, a fim de afastar as condições previstas nos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017, argumentando que *"ao receber uma subvenção governamental (ex.: um benefício fiscal de ICMS), o contribuinte tem a FACULDADE (não a obrigação) de tratá-lo como subvenção para investimento ou como subvenção para custeio"* e que *"o julgamento do EREsp nº 1.517.492, mesmo após a publicação da LC 160/17, não condicionou aquele entendimento ao tratamento dos créditos presumidos como subvenções para investimento"*. Afirma que trata as subvenções objeto do presente processo como *"subvenções para custeio"* e, mesmo assim, pretende fazer uso do que decidido nos EREsp. n. 1.517.492/PR, já que não pretende tratar os incentivos que recebeu como *"subvenções para investimento"*. Seu argumento é que tais subvenções não configuram receita tributável, indiferente o tipo (custeio ou investimento).

Diante das novas alegações trazidas em sede de agravo interno, por decisão

# *Superior Tribunal de Justiça*

monocrática, tornei sem efeito as decisões anteriores a fim de levar o feito para julgamento diretamente no órgão colegiado onde entendo mais bem serão apreciados os argumentos levantados por ambas as partes (e-STJ fls. 3754/3755).

É o relatório.



RECURSO ESPECIAL Nº 1.605.245 - RS (2016/0132544-8)  
EMENTA

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.

# Superior Tribunal de Justiça

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.

## VOTO

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

Inicialmente é necessário consignar que o presente recurso atrai a incidência do Enunciado

# Superior Tribunal de Justiça

Administrativo n. 2/STJ: “Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.”

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.

A alegação de violação ao art. 535, do CPC/1973, deve ser suficientemente abordada na petição do recurso especial, não bastando a mera remissão à petição de embargos de declaração interpostos na origem. O provimento do recurso especial por contrariedade ao art. 535, II, do CPC/1973 pressupõe seja demonstrado, fundamentadamente, entre outros, os seguintes motivos: **(a)** a questão supostamente omitida foi tratada na apelação, no agravo ou nas contrarrazões a estes recursos, ou, ainda, que se cuida de matéria de ordem pública a ser examinada de ofício, a qualquer tempo, pelas instâncias ordinárias; **(b)** houve interposição de aclaratórios para indicar à Corte local a necessidade de sanear a omissão; **(c)** a tese omitida é fundamental à conclusão do julgado e, se examinada, poderia levar à sua anulação ou reforma; e **(d)** não há outro fundamento autônomo, suficiente para manter o acórdão. Esses requisitos são cumulativos e devem ser abordados de maneira fundamentada na petição recursal, sob pena de não se conhecer da alegativa por deficiência de fundamentação, dada a generalidade dos argumentos apresentados. 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”.

Nesse sentido, confira-se os seguintes precedentes:

PROCESSUAL CIVIL. ALEGAÇÕES GENÉRICAS DE VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA Nº 284/STF. AFERIÇÃO DOS VALORES COBRADOS EM RAZÃO DA MÁ PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO E DE MULTA POR INADIMPLEMENTO CONTRATUAL. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7/STJ.

**1. Não se pode conhecer da apontada violação ao artigo 535 do CPC, pois as alegações que fundamentaram a pretensa ofensa são genéricas, sem discriminação dos pontos efetivamente omissos, contraditórios ou obscuros**

**ou sobre os quais tenha ocorrido erro material. Incide, no caso, a Súmula n. 284 do Supremo Tribunal Federal, por analogia.**

2. A acolhida da pretensão recursal, no tocante à legalidade dos descontos em razão de gastos consequentes da má prestação de serviço, depende de prévio exame fático-probatório dos autos, o que não é possível em sede de recurso especial em face do óbice da Súmula nº 7/STJ.

3. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 541.825/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 08/09/2014) (grifei)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 2º DA LINDB. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DA SUPREMA CORTE.

**1. A genérica alegação de ofensa ao art. 535 do CPC, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omissivo, contraditório ou obscuro, atrai o óbice da Súmula 284 do STF.**

2. Verifica-se que o Tribunal de origem, efetivamente, não emitiu juízo sobre a LINDB indicada no especial, não obstante tenha sido compelido por meio dos competentes embargos de declaração.

3. A fundamentação deficiente do apelo, no tocante à negativa de prestação jurisdicional declaratória, não permite, por consequência e per saltum, ingressar no exame da alegada afronta à matéria normativa de fundo, porquanto remanesce ausente o indispensável prequestionamento.

4. Ainda que superado o referido óbice, observa-se que o aresto recorrido decidiu a controvérsia à luz de fundamentos eminentemente constitucionais, matéria insuscetível de ser examinada em recurso especial.

5. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no Ag 1.398.849/PB, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 27/08/2014) (grifei)

Conheço do recurso especial quanto à alegada violação aos arts. 44 e 111, I, do CTN; 2º da Lei nº 7.689/1988; e 37, § 2º, e 44, da Lei nº 4.506/1964. Examinado.

No caso concreto, a CONTRIBUINTE objetiva a exclusão dos valores referentes ao crédito presumido do ICMS, concedidos pelo Estado de Goiás por meio do Decreto Estadual nº 4.852/97 (art. 11, incisos III, LII, LIII e LIV do Anexo IX), que beneficia as saídas de produtos de vestuário para comercialização, produção ou industrialização, instituído com o propósito de fomentar a indústria e atrair investimentos para aquele Estado, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Argumenta que tais subvenções não configuram receita tributável, indiferente o tipo (custeio ou investimento).

Já a argumentação original da FAZENDA NACIONAL é no sentido de que o referido crédito presumido de ICMS é "*subvenção de custeio*" e, como tal, classifica-se no inciso IV, do artigo 44, da Lei nº 4.506/1964, compondo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a saber:

# Superior Tribunal de Justiça

## Lei n. 4.506/64

### Art. 44. **Integram a receita bruta operacional:**

- I – O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;
- II – O resultado auferido nas operações de conta alheia;
- III – As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;
- IV – **As subvenções** correntes, **para custeio** ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

O tema já recebeu julgamento nesta Casa segundo o precedente 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 Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Contudo, conforme já narrado no relatório, para além da discussão da inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que se coloca agora para julgamento é a influência das 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.

O tema assume especial relevância quando se constata que o referido §5º, do art. 30, da Lei n. 12.973/2014 determina sua aplicação "*inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados*".

Assim, se o requerimento original da FAZENDA NACIONAL era a classificação do crédito presumido de ICMS como "*subvenção de custeio*", agora, por força da nova lei, requer a classificação como "*subvenção para investimento*", aplicando-se o regime jurídico próprio.

À toda evidência, como já nos referimos nos EDcl no REsp. n. 1.342.534 / RS (Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014), é clássica a lição contida no Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978 (D.O.U. de 11 de janeiro de 1979), que definiu os tipos de subvenção, *verbo ad verbum*:

**Subvenção para custeio** é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de **auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas**. **Subvenção para operação** é a transferência de recursos para uma

# Superior Tribunal de Justiça

pessoa jurídica com a finalidade de **auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais.**

[...]

[...] que **subvenção para investimento** é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas mas sim **na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.**

Dito de outra forma, 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*". **Registro o que considero essencial: na "*subvenção para investimento*" existe uma exigência do Poder Público de apresentação de planos de investimento e atingimento dos fins informados nesses planos (há algum controle por parte do Poder Público da aplicação do incentivo recebido pela empresa nos programas informados e autorizados). Nas demais subvenções, não.**

Já, 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 concedidos 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 correspondentes (como custo suportado) a fim de se aproximar da neutralidade econômica, ressarcindo a empresa daquilo que ela sofreu.

Por aí se vê que, diferentemente do que alegado pela CONTRIBUINTE, a classificação de determinado incentivo fiscal, benefício fiscal ou financeiro-fiscal como "*subvenção para custeio*", como "*subvenção para investimento*" ou como "*recuperações ou devoluções de custos*" (todos receita bruta operacional, na forma dos incisos III e IV do artigo 44, da Lei nº 4.506/1964), para fins de IRPJ e CSLL, não se trata de mera faculdade da empresa que o recebe, pois sempre dependeu da análise das condicionantes existentes na legislação que o criou. Não existe natureza jurídica facultativa.

# Superior Tribunal de Justiça

De observar que, para serem dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, as "subvenções para investimento" ainda se submetem aos requisitos estabelecidos no art. 38, §2º, do Decreto-Lei n. 1.598/77, a saber:

## **Decreto-Lei n. 1.598/77**

Art. 38. [...]

[...]

§ 2º - 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:** (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

**a) registradas como reserva de capital**, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; **ou** (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

**b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.** (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

Posteriormente, esses requisitos foram alterados a partir de 1º de janeiro de 2015, com o advento do art. 30, da Lei n. 12.973/2014, sendo que, com a publicação dos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017, provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017, foram adicionados também os §§ 4º e 5º ao art. 30, da Lei n. 12.973/2014, classificando os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS como "subvenções para investimento", submetidos a determinadas condicionantes para não serem computados na determinação do lucro real, *in verbis*:

## **Lei n. 12.973/2014**

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

# Superior Tribunal de Justiça

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)

Pois bem, ocorre que o julgamento do tema feito neste Superior Tribunal de Justiça partiu de premissas outras que não as postas acima. Considerou-se, no julgamento dos EREsp 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) que, acaso incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL tais benefícios e incentivos fiscais concedidos para o ICMS, haveria aí uma violação ao Pacto Federativo estabelecido na Constituição Federal de 1988. Assim a ementa:

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 LHE 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 sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

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

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

**IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapareço 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**

# Superior Tribunal de Justiça

## **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 preceito legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

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

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

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

XVI – Embargos de Divergência desprovidos (EREsp 1.517.492/PR, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel.(a) p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe 01/02/2018)

Desse modo, para o precedente aqui firmado e agora aplicado, restou irrelevante a discussão a respeito da classificação contábil do referido benefício / incentivo fiscal, se "subvenção para custeio", "investimento" ou "recomposição de custos", 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.

De ver que a relevância 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 ela concluído pela ausência de reflexos. Assim os julgados que enfrentaram o tema:

**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. n. 1.671.907/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 27.02.2019. Sucessivos: 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).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE. ERESP 1.517.492/PR. FATO SUPERVENIENTE. CLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS COMO SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160/2017. REFLEXOS. AUSÊNCIA. INDEFERIMENTO LIMINAR DOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 168 DO STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CPC/2015. DESCABIMENTO.

I. Agravo interno aviado contra decisão que indeferira liminarmente Embargos de Divergência interpostos contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015.

II. Trata-se, na origem, de Mandado de Segurança, ajuizado em 01/11/2013, no qual a impetrante, pessoa jurídica optante pela forma de tributação com base no lucro real, visa excluir o crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como declarar o direito à compensação dos valores pagos, a esse título, nos últimos cinco anos anteriores à data do ajuizamento do presente mandamus. Após o regular processamento do feito, sobreveio a sentença concessiva do Mandado de Segurança, que, embora tenha sido reformada, pelo Tribunal de origem, restou restabelecida, por decisão monocrática de lavra do Ministro SÉRGIO KUKINA, confirmada, pela Primeira Turma do STJ. Interpostos Embargos de Divergência, neles a parte ora agravante sustentou que, no acórdão embargado, a Primeira Turma do STJ divergiu do posicionamento adotado pela Segunda Turma desta Corte, no julgamento do REsp 1.603.082/SC, de relatoria do Ministro HERMAN BENJAMIN, pugnando, em síntese, pelo

reconhecimento da possibilidade da inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Na decisão agravada os Embargos de Divergência foram liminarmente indeferidos, o que ensejou a interposição do presente Agravo interno. III. A Primeira Seção do STJ, no julgamento dos EREsp 1.517.492/PR (Rel. p/ acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, DJe de 01/02/2018), firmou o entendimento no sentido de que não é possível a inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, por representar interferência da União na política fiscal adotada por Estado-membro, configurando ofensa ao princípio federativo e à segurança jurídica.

**IV. A superveniência da Lei Complementar 160/2017 – cujo art. 9º acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014, qualificando o incentivo fiscal estadual como subvenção para investimento – não tem o condão de alterar a conclusão, consagrada no julgamento dos EREsp 1.517.492/PR (Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 01/02/2018), no sentido de que a tributação federal do crédito presumido de ICMS representa violação ao princípio federativo. Nesse sentido: STJ, AgInt nos EREsp 1.462.237/SC, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 21/03/2019; AgInt nos EREsp 1.607.005/PR, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 08/05/2019.**

V. Quanto às considerações trazidas no presente Agravo interno, concernentes aos EREsp 1.210.941/RS, embora a Primeira Seção desta Corte, em 22/05/2019, por maioria, tenha dado provimento a tais Embargos de Divergência, para reconhecer a possibilidade de inclusão de crédito presumido de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (Rel. Ministro OG FERNANDES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2019, acórdão pendente de publicação), não há similitude fático-jurídica com o tema tratado nos presentes autos, pois o fundamento adotado nos EREsp 1.517.492/SC – no sentido de que a incidência de tributo federal sobre o incentivo fiscal de ICMS ofenderia o princípio federativo – não se aplica ao crédito presumido de IPI, tributo federal.

VI. Portanto, incide, na espécie, a Súmula 168 do STJ, segundo a qual "não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado".

VII. Na forma da jurisprudência, "a aplicação da multa prevista no § 4º do art. 1.021 do CPC/2015 não é automática, não se tratando de mera decorrência lógica do não provimento do agravo interno em votação unânime. A condenação do agravante ao pagamento da aludida multa, a ser analisada em cada caso concreto, em decisão fundamentada, pressupõe que o agravo interno mostre-se manifestamente inadmissível ou que sua improcedência seja de tal forma evidente que a simples interposição do recurso possa ser tida, de plano, como abusiva ou protelatória, o que, contudo, não ocorreu na hipótese examinada" (STJ, AgInt nos EREsp 1.120.356/RS, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, SEGUNDA SEÇÃO, DJe de 29/08/2016). Inaplicabilidade da multa do art. 1.021, § 4º, do CPC/2015, no caso em julgamento.

VIII. Agravo interno improvido (AgInt nos EAREsp. n. 623.967/PR, Primeira Seção, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 12.06.2019. Sucessivos: 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.

# *Superior Tribunal de Justiça*

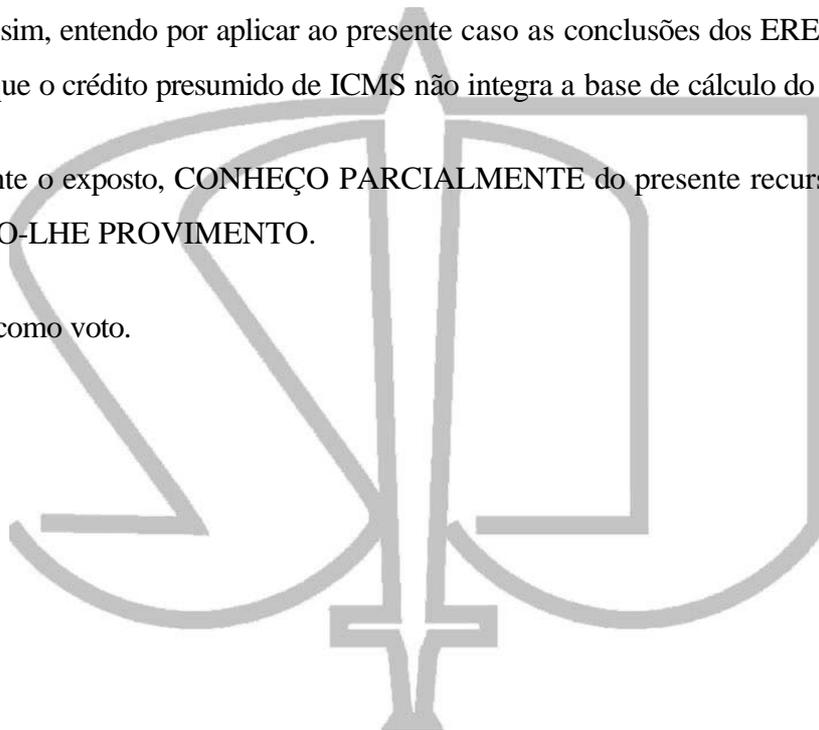
n. 1.658.096/RS; AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.658.715/RS).

Considerou-se nos precedentes da Primeira Seção que a não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL estabelecida no precedente EREsp 1.517.492/PR deriva da constatação de que, porquanto referidos créditos foram renunciados pelo Estado em favor do contribuinte como instrumento de política de desenvolvimento econômico daquela Unidade da Federação, deve sobre eles ser reconhecida a imunidade constitucional recíproca do art. 150, VI, *a*, da CF/88.

Assim, entendo por aplicar ao presente caso as conclusões dos EREsp 1.517.492/PR no sentido de que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do presente recurso especial e, nessa parte, NEGOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2016/0132544-8      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.605.245 / RS**

Números Origem: 50238662820144047205 SC-50238662820144047205

PAUTA: 25/06/2019

JULGADO: 25/06/2019

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. NÍVIO DE FREITAS SILVA FILHO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL  
RECORRIDO : CIA HERING  
ADVOGADOS : FLÁVIO AUGUSTO DUMONT PRADO - PR025706  
HENRIQUE GAEDE E OUTRO(S) - PR016036

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

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr(a). AMANDA DE SOUZA GERACY (representação decorre da lei), pela parte RECORRENTE:  
FAZENDA NACIONAL

Dr(a). ANETE MAIR MACIEL MEDEIROS, pela parte RECORRIDA: CIA HERING

**CERTIDÃO**

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

"A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães e o Sr. Ministro Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausentes, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão e, ocasionalmente, o Sr. Ministro Og Fernandes.