



Opinião: Créditos presumidos de ICMS na base de IRPJ e CSLL

Há decisões dos tribunais superiores que causam certa perplexidade. Um exemplo atual é a questão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.



Como é sobejo, o Supremo Tribunal Federal, quando da

apreciação do Tema 957, Recurso Extraordinário 1.052.277/SC, julgado em 18/8/2017 [\[1\]](#), entendeu ser a controvérsia de natureza infraconstitucional, negando, por consequência, a repercussão geral da questão.

Inobstante o reconhecimento da natureza infraconstitucional da matéria, o Superior Tribunal de Justiça, nos Embargos de Divergência (EResp) nº 1.517.492/PR, julgado em 1º/2/2018 (posteriormente ao julgamento do STF, portanto), fixou o entendimento de que não é possível a inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por representar interferência da União na política fiscal adotada por Estado-membro, configurando violação ao princípio federativo, à imunidade tributária recíproca, à isonomia e, até mesmo, à dignidade da pessoa humana.

Como se vê, os argumentos utilizados pelo Superior Tribunal de Justiça para afastar a tributação foram de caráter exclusivamente constitucionais [\[2\]](#).

Não bastasse, posteriormente ao julgamento do citado EResp, entrou em vigor a LC 160/2017, a qual pôs uma pá de cal na principal questão alvo de embates entre Fisco e contribuintes, qual seja, a correta classificação dos créditos presumidos de ICMS; se subvenção de custeio (tese da Fazenda Nacional e de que decorre a ausência de isenção dessas receitas ao IRPJ e à CSLL) ou subvenção de investimento (tese dos contribuintes, do que decorreria a inequívoca isenção, por força do artigo 30 da Lei 12.973/14).

Com efeito, o artigo 9º da LC 160/2017 acresceu os parágrafos 4º e 5º ao artigo 30 da Lei 12.973/14, classificando, expressamente, os benefícios fiscais de ICMS como subvenções de investimento, de modo que, se atendidas as condições previstas no artigo 30 e respectivos parágrafos da Lei 12.973/14, poderá o valor do benefício fiscal ser excluído das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Vale dizer, embora o Poder Legislativo tenha declarado — e aqui, da mesma forma que o Superior Tribunal de Justiça — que o IRPJ e a CSLL não incidem sobre os créditos presumidos de ICMS, prescreveu que tal ocorre em virtude da natureza jurídica da benesse, qual seja, de "subvenção de investimento", de tal sorte que, para a obtenção do favor fiscal, os contribuintes devem atender aos critérios legais, em especial (mas não exclusivamente), a implantação ou expansão de empreendimentos



econômicos, o registro contábil do impacto positivo em reserva de incentivos fiscais (artigo 195-A da Lei 6.404/76) e a não inclusão dos valores na base de cálculo dos dividendos obrigatórios a distribuir.

Nada obstante, instado a manifestar-se acerca do advento da nova legislação, o Superior Tribunal de Justiça considerou como "irrelevantes" as disposições legais contidas nos §§4º e 5º do artigo 30 da Lei nº 12.973/14, inseridas pela LC 160/2017, utilizando o mesmo fundamento de ofensa ao princípio federativo.

Entendeu o Tribunal da Cidadania *"que a superveniência de lei que determina a qualificação do incentivo fiscal estadual como subvenção de investimentos não tem aptidão para alterar a conclusão de que a tributação federal do crédito presumido de ICMS representa violação ao princípio federativo"* [3].

Deixando de lado os desacertos meritórios da decisão (que não são poucos, com as devidas vênias), o foco deste artigo é evidenciar o equívoco processual que tem inviabilizado o exercício da plenitude de defesa por um dos sujeitos processuais nestas demandas multiplicativas.

Com efeito, a "constitucionalização" da questão pelo STJ após o Supremo ter afirmado a natureza infraconstitucional da controvérsia está impedindo a dialética quanto aos argumentos constitucionais lançados pelo Superior Tribunal de Justiça, os quais, na ocasião da consolidação do indigitado precedente, não foram levados pela Fazenda Nacional em respeito à técnica, às leis processuais, à Constituição e à jurisprudência pacífica daquela corte, no sentido de que *"transborda os lindes específicos do recurso especial"*, argumentação dessa natureza.

Aliás, a Fazenda Nacional embargou de declaração o acórdão do multicitado EREsp e, na ementa do recurso integrativo, que não foi provido, fez-se constar que *"não compete a esta Corte Superior a análise de suposta violação de dispositivos constitucionais, ainda que para efeito de prequestionamento, sob pena de usurpação da competência reservada ao Supremo Tribunal Federal, ex vi artigo 102, III, da Constituição da República"*.

Nada mais contraditório.

Nessa toada, eis o estado da arte da questão controvertida nos tribunais: a) os Tribunais Regionais Federais estão replicando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, firmado no EREsp 1.517.492/PR, para julgar as causas favoravelmente aos contribuintes na origem. Contra os acórdãos, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial e extraordinário. Os primeiros são inadmitidos pelo óbice da Súmula 83/STJ; os segundos têm seguimento negado com base no artigo 1.030, I, "a", do CPC; b) perante o Superior Tribunal de Justiça, os recursos extraordinários interpostos pela Fazenda Nacional contra os acórdãos proferidos em agravos em recurso especial têm seguimento obstado pela presidência (artigo 1.030, I, "a", do CPC), mesma sorte dos agravos internos (artigo 1.030, §2º, do CPC), no âmbito da Corte Especial, sob o fundamento de que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 1.052.277/SC, decidiu que a matéria teria natureza infraconstitucional; c) No âmbito do Supremo Tribunal Federal, os agravos fazendários interpostos contra decisões que deixam de aplicar o Tema 957 e dão trânsito aos recursos estão sendo improvidos, com base na ausência de repercussão geral marcada no citado recurso extraordinário.

Nesse contexto, a única via que resta é o ajuizamento de reclamações, perante o Supremo Tribunal Federal, em face dos acórdãos do STJ que replicam a jurisprudência no sentido da inconstitucionalidade da inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em especial, pela



"irrelevância" pronunciada ao artigo 30 e respectivos parágrafos da Lei 12.973/14, inegavelmente, afastados por órgão fracionário do Superior Tribunal de Justiça, em violação ao artigo 97 da CF/88 e à Súmula Vinculante nº 10 do STF, o que tem sido feito, à exemplo das reclamações nsº 47842 e 49246, ainda pendentes de julgamento, respectivamente, de relatoria da ministra Carmen Lúcia e ministro Edson Fachin.

De se ver, que o caso se assemelha ao imbróglio jurídico reconhecido pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 482.090/SP, interposto contra acórdão do Superior Tribunal de Justiça que afastou a incidência da Lei Complementar nº 118/05, sem a observância da cláusula de reserva de plenário.

Lá, como aqui, a Fazenda Nacional apoiava sua tese na literalidade de norma legal em tudo relevante ao deslinde da controvérsia, que possuía eficácia retroativa expressa e que foi reputada, por órgão fracionário do STJ, sem importância (desconsiderada) para a solução de um caso concreto julgado já na sua vigência (artigos 3º e 4º da LC 118/05).

O fato inquestionável é que o Superior Tribunal de Justiça não analisou o artigo 30 da Lei nº 12.973/14, com a nova redação decorrente do advento da Lei Complementar 160/2017, seja pelo viés da sua interpretação e aplicação ou, ainda, pela sua (in)constitucionalidade.

Também chama atenção o fato de que, posteriormente ao Supremo Tribunal Federal ter reconhecido a natureza infraconstitucional da controvérsia e negado a repercussão geral, o Superior Tribunal de Justiça tenha decidido o mesmo tema com fundamentos exclusivamente constitucionais.

Ora, tivesse o Superior Tribunal de Justiça instaurado o necessário incidente de arguição de inconstitucionalidade, a ser julgado pela Corte Especial, e tivesse o órgão competente chegado à conclusão da inconstitucionalidade dos dispositivos legais pertinentes, seria indiscutivelmente cabível o recurso extraordinário, a despeito da negativa de repercussão geral anterior, porquanto o artigo 1.035, §3º, inciso III, do CPC, marca a presunção absoluta de repercussão geral de recurso que impugne acórdão que tenha reconhecido a inconstitucionalidade de lei federal, como ocorreu, por exemplo, no RE nº 1.063.187, Tema 962 de repercussão geral.

Assim, se os recursos extraordinários da Fazenda Nacional seriam cabíveis na hipótese de o STJ ter adotado o procedimento correto para julgar a causa, com mais razão devem ser admitidos na circunstância atual, de inobservância à processualística.

Em suma, tanto o Superior Tribunal de Justiça quanto o Supremo Tribunal Federal precisam revisitar a questão. Ademais, o embaraçoso quadro processual vigente contribui para a proliferação de teses "filhotes", como já vem ocorrendo.

[1] A controvérsia relativa à inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL não possui repercussão geral, tendo em vista sua natureza infraconstitucional.



[2] "(...) Examinada a questão sob valores ético-constitucionais da Federação, limitadores do próprio exercício dessa competência, como também pelo princípio da subsidiariedade, fator de salvaguarda da autonomia dos entes federados perante a atividade tributante federal, constata-se que a concorrência desses elementos, adiante sopesados, é capaz de inibir a pretensão de incidência tributária defendida pela União.

Com efeito, o juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no artigo 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir 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 (artigo 1º, III, C.R.).

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

(...)"

[3] "(...) 5. Todas as subvenções (de custeio ou investimento) e recuperações de custos integram a Receita Bruta Operacional, na forma do artigo 44, III e IV, da Lei nº 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 artigo 38, do Decreto-Lei nº 1.598/77 (atual artigo 30, da Lei nº 12.973/2014)

6. Considerando que no julgamento dos EREsp. nº 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 (artigo 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 artigo 44, da Lei nº 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos artigos 9º e 10, da Lei Complementar nº 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o artigo 30, da Lei nº 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 artigo 30, da Lei nº 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. nº 1.671.907/RS, AgInt nos EREsp. nº 1.462.237/SC, AgInt nos EREsp. nº 1.572.108/SC, AgInt nos



EResp. nº 1.402.204/SC, AgIntnos EREsp. nº 1.528.920/SC, Primeira Seção, Rel. Minº Gurgel deFaria, todos julgados em 27.02.2019; AgInt nos EAREsp. nº623.967/PR, AgInt nos EDv nos EREsp. nº 1.400.947/RS, AgInt nos EDv nos EREsp. nº 1.577.690/SC, AgInt nos EREsp. nº 1.585.670/RS, AgIntnos EREsp. nº 1.606.998/SC, AgInt nos EDv nos EREsp. nº1.627.291/SC, AgInt nos EREsp. nº 1.658.096/RS, AgInt nos EDv nos EREsp. nº 1.658.715/RS, Primeira Seção, Rel. Minº Assusete Magalhães, todos julgados em 12.06.2019" (STJ, REsp nºo 1.605.245/RS, Segunda Turma, Relator ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 25/06/2019, DJe em 28/06/2019).

Date Created

08/10/2021