

## Tributação federal das subvenções estaduais após a decisão do STJ

Tal como fiz acerca do rumoroso caso julgado pelo STF acerca da coisa julgada (Temas 881 e 885 — [ver aqui](#) 1; 2 ([aqui](#)); 3 ([aqui](#))), arrisco-me a apresentar algumas considerações iniciais sobre o recente julgamento do STJ (Superior Tribunal de Justiça) que apreciou a incidência de tributação federal (IRPJ e CSL) em razão da renúncia de receitas efetuada pelos estados. Até aqui, quando estas linhas estão sendo escritas, o acórdão não foi publicado, apenas a seguinte tese aprovada pela 1ª Seção acerca do Tema Repetitivo 1.182:

"1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquotas, isenção, diferimento, entre outros, da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro, salvo quando atendidos os requisitos previstos no artigo 10 da LC 160 e artigo 30 da Lei 12973, não se lhes aplicando o entendimento fixado no EREsp 1517492, que exclui o crédito presumido de ICMS da base de cálculo da tributação federal já mencionada.

2. Para exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquotas, isenção, diferimento, entre outros, da base de cálculo da tributação federal já mencionada, não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

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

Qual a essência desse texto (tese aprovada)? Diferenciar as diferentes fórmulas jurídicas de renúncia fiscal a fim de regular seus impactos quanto às subvenções a fim de distinguir seu impacto na tributação da renda.

Haverá distinção entre "redução de base de cálculo, redução de alíquotas, isenção, diferimento, entre outros" e "crédito presumido"?

Usando o *pragmatismo jurídico*, comecemos pela jurisprudência do próprio STJ, *antes* da aprovação dessa Tese 1.182. Estava pacificado que não haveria distinção jurídica na classificação contábil do crédito presumido, conforme assentado no AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 1806083-RS, relatado pelo ministro Mauro Campbell, no qual se lê desde a ementa (item 6), relatando vasta jurisprudência do próprio Tribunal: "**A irrelevância da classificação contábil do crédito presumido de ICMS** posteriormente dada *ex lege* pelos §§ 4º e 5º do artigo 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, Susete Magalhães, todos julgados em 12.06.2019".



Fernando Facury Scaff  
professor e tributarista

Logo, sob esse prisma, a novel decisão do STJ no Tema 1.182 contrariou

sua própria jurisprudência pacificada.

Como referido na transcrição da ementa, posteriormente à jurisprudência assentada adveio a modificação na Lei 12.973/14, realizada pela Lei Complementar 160/17, dispondo que os incentivos fiscais relativos ao ICMS "são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo", aplicando-se "inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados", conforme [já havia comentado](#). Assim, a Lei foi alterada no sentido de *reforçar* a jurisprudência anterior do STJ.

Dessa forma, considerando estas *fontes do Direito*, tanto a *lei*, quanto a *jurisprudência*, convergiam no sentido de afastar a tributação federal de qualquer espécie de renúncia fiscal estadual.

No âmbito *jurídico doutrinário*, há diferença entre estas espécies de renúncia fiscal? São técnicas diferentes de desoneração. A "redução de base de cálculo" age em um dos aspectos *dimensíveis* da mensuração do *quanto deve ser pago*, enquanto a "redução de alíquotas" age em outro, ambas impactando o montante final a ser pago. A "isenção" possui diversa configuração, afastando a incidência desde sua gênese, podendo ser "parcial" ou "total", o que igualmente reduz o montante a ser pago de tributo, que pode chegar a zero.

Já o "crédito presumido" é um favor fiscal que gera contabilmente um montante *fictício a crédito* para a empresa, que será utilizado na conta corrente entre débitos e créditos. Afastada a hipótese do "diferimento", que, a rigor, apenas a *posterga* a tributação em uma cadeia econômica, todos os demais mecanismos financeiros são utilizados para redução da carga tributária, sob diferentes técnicas *jurídicas*. No estrito âmbito *contábil* pode haver diferença, pois no caso de "créditos presumidos" a operação gera um crédito *fictício* a ser abatido. Enfim, todos esses instrumentos financeiros geram *renúncias fiscais*, impactando a tributação de um modo ou de outro.

O que fez o STJ no julgamento do Tema 1182 foi estabelecer uma *distinção jurídica*, calcado em critérios *contábeis*, o que, além de ser um perigosíssimo precedente, contrariou sua própria jurisprudência, conforme transcrito. Do pouco que se extrai do texto aprovado como Tese 1182, já que o *acórdão ainda não foi lavrado*, consta que os "créditos presumidos" concedidos pelos estados *não* devem ser tributados pela União, porém todos os demais mecanismos financeiros utilizados pelos estados geram tributação federal, o que é reforçado pelo uso da expressão "entre outros".

É inegável que a decisão do STJ no Tema 1.182 *mudou* sua própria jurisprudência *dominante*, passando a considerar passível de tributação federal as renúncias fiscais estaduais, à exceção daquelas expressas por meio de "créditos presumidos".

Pode ocorrer tal *giro* jurisprudencial? Sim, pode. Os tribunais podem modificar seu entendimento acerca de um assunto, até mesmo porque o Direito é um produto cultural, portanto, é algo *vivo*, e não fruto de textos empoeirados atualmente depositados em prateleiras digitais.

Exatamente para essas situações que existe o artigo 927 do CPC, que em seu §3º estabelece: "na hipótese de *alteração de jurisprudência dominante* do Supremo Tribunal Federal e *dos tribunais superiores* ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver *modulação* dos efeitos da alteração no *interesse social* e no da *segurança jurídica*". Trata-se da hipótese de *overruling*, isto é, da modificação da jurisprudência então dominante.

Como se pode constatar, a decisão do Tema 1.182 ocasionou enorme *insegurança jurídica* e necessita ser *modulada* no interesse *social*, que é um conceito diferente do interesse *público* (leia-se: interesse *estatal*). Interesse *público* é o do próprio *Estado*, do *aparato estatal*; interesse *social* é o da *sociedade*. Um não se confunde *necessariamente* com o outro, e o argumento *financeiro*, de *carrear dinheiro aos cofres públicos*, *não é suficiente* para igualá-los.

Tal modulação não deve ser declarada apenas para os processos em curso, pois seria insuficiente. Deve ser seguida a norma do artigo 150, III, "b", que regula o *Princípio da Anterioridade*, determinando sua aplicabilidade *a toda à sociedade* apenas no *exercício seguinte* ao que tal novel entendimento jurisprudencial tenha ocorrido. Sem tal modulação ampla, solidamente amparada pela Constituição, até mesmo o passado será incerto.

O debate acerca do Tema 1.182 ainda não foi concluído. Aguarda-se a publicação do acórdão.

**Date Created**

09/05/2023