

EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.968.755 - PR (2021/0342640-0)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL  
EMBARGADO : DO VALE FILHO COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA  
ADVOGADO : JAIR MARINHO ARCARI - SC008285

## RELATÓRIO

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

Trata-se de embargos de declaração interpostos pelo CONTRIBUINTE e pela FAZENDA NACIONAL contra acórdão que restou assim ementado, *in verbis* (e-STJ fls. 343/354):

TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A *RATIO DECIDENDI* DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.

1. 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), tornando-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.

2. Já o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois **nunca foram contabilizados como receita** sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são **isenções e reduções de base de cálculo do ICMS** por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos.

3. Desta forma, o pedido constitui desdobramento desarrazoado da tese vencedora por ocasião do julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR, por violar sua *ratio decidendi* que é a proteção do Pacto Federativo.

4. No entanto, nada impede que o pedido seja acolhido em menor extensão a fim de proporcionar a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017, que classificou tais **isenções** de ICMS concedidas por legislação estadual publicada até 08.08.2017, mesmo que instituídas em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, como **subvenções para investimento, as quais podem ser extraídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas condições previstas no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.**

5. Em suma, ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.

6. Recurso especial parcialmente provido.

Alega o CONTRIBUINTE embargante que houve obscuridade no julgado. Afirma que deve ser esclarecido que após a promulgação da Lei Complementar n. 160/2017, relativamente aos benefícios/incentivos de ICMS, não prevalece a necessidade de que tenham sido concedidos *“como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”*, exigindo-se, apenas, que sejam registrados em reserva de lucros e utilizados conforme incisos I e II do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Afirma que, o que fez a legislação, melhor dizendo, foi conceder às benesses de ICMS a presunção legal de que são consideradas como subvenções para investimento, colocando-as a salvo da tributação federal.

Pede que esta Corte Superior esclareça a obscuridade apontada, determinando a correta interpretação a ser dada ao art. 30, da Lei n. 12.973/2014 e às alterações realizadas pela Lei Complementar n. 160/2017, no sentido de que não seja necessário comprovar que as benesses fiscais em discussão o tenham sido concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, para fins de possibilitar sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com fundamento no art. 30, da Lei n. 12.973/2014 (e-STJ fls. 612/613).

Já a FAZENDA NACIONAL alega em seus aclaratórios obscuridade referente ao mesmo tema. Sustenta que *"o art. 30, caput da Lei n. 12.973/2014, traz uma condição sine qua non para que o benefício fiscal de ICMS seja considerado como subvenção para investimento, isto é, de este seja concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos"*. Pede que haja referência expressa no bojo da ementa e do voto do acórdão em apreço ao arts.30, caput e parágrafos (§1º, §2º, §3º, §4º e §5º) da Lei nº 12.973/2014, com a redação dada pelos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017, a fim de evitar dúvidas quanto à interpretação do julgado (e-STJ fls. 366/373).

Impugnações nas e-STJ fls. 375/378 e 380/388.

É o relatório.

# *Superior Tribunal de Justiça*

EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.968.755 - PR (2021/0342640-0)

**EMENTA**

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PRESENÇA DE OBSCURIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS. TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A *RATIO DECIDENDI* DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014.**

1. Efetivamente, quando a Lei Complementar n. 160/2017 equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS (típicas subvenções de custeio ou recomposições de custos) a subvenções para investimento o fez justamente para afastar a necessidade de se comprovar que o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (conceito típico de subvenção de investimento). Não fosse isso, a equiparação legal feita pelo art. 30, §4º, da Lei n. 12.973/2014 (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) seria inócua, já que se sabe que: "[...] *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*" (REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019).

2. Decerto, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei.

3. Em havendo omissão, obscuridade, contradição ou erro material, merecem ser acolhidos os embargos declaratórios.

4. Embargos de declaração do CONTRIBUINTE e da FAZENDA NACIONAL acolhidos, nos termos da fundamentação.

**VOTO**

**O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):** Com razão as embargantes no que diz respeito à necessidade de complementação do julgado.

Efetivamente, quando a Lei Complementar n. 160/2017 equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS (típicas subvenções de custeio ou recomposições de custos) a subvenções para investimento o fez justamente para afastar a necessidade de se comprovar que o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (conceito típico de subvenção de investimento). Não fosse isso, a equiparação legal feita pelo art. 30, §4º, da Lei n. 12.973/2014 (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) seria inócua, já que se sabe que:

*"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"* (REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019).

Decerto, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei.

Os embargos de declaração constituem instrumento processual com o escopo de eliminar do julgamento obscuridade, contradição ou omissão sobre tema cujo pronunciamento se impunha pelo acórdão ou, ainda, de corrigir evidente erro material, servindo, dessa forma, como instrumento de aperfeiçoamento do julgado (CPC/2015, art. 1.022). Em havendo quaisquer desses vícios, impõe-se o seu acolhimento.

Ante o exposto, ACOLHO os presentes embargos de declaração, nos termos da fundamentação.

É como voto.