

TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES - TEMA 1182: STJ JULGA EMBARGOS DE DECLARAÇÃO E REJEITA PEDIDO DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO

Bruno Fajersztajn
Marina Dombrauskas Barroso
Bruno Campos Christo Teixeira

A 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) finalizou, no dia 18.4.2024, o julgamento dos embargos de declaração opostos pelos contribuintes nos autos do REsp n. 1.945.110/RS e do REsp n. 1.987.158/SC, Tema Repetitivo n. 1182, encerrando, a princípio, a discussão sobre a tributação dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS chamados de “grandezas negativas” - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e pela Contribuição Sobre o Lucro Líquido (“CSL”).

Como é de conhecimento geral, em 26.4.2023, o STJ concluiu o julgamento do Tema n. 1182, firmando as seguintes teses:

- i. 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 IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30 da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no EREsp 1.517.492/PR que exclui o crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSL.
- ii. Para a 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 do IRPJ e da CSL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
- iii. Considerando que a Lei Complementar n. 160/2017 incluiu os parágrafos 4º e 5º ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014, 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 CSL 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.

Em face do acórdão publicado, foram opostos embargos de declaração pelos contribuintes, requerendo, em síntese, o seguinte:

- a) A modulação dos efeitos da decisão, para que a exigência da contabilização das subvenções de ICMS como reserva de lucros, prevista no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, ocorra a partir de 26/04/2023, data do julgamento do tema n. 1182;
- b) Fosse eliminada contradição e esclarecida obscuridade em relação à abrangência da expressão “*finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico*” utilizada pelo Tribunal na declaração da tese do item “iii.” acima;
- c) Fosse corrigido erro pela falta de indicação dos ministros prolores dos votos; e
- d) Fosse suprida omissão em relação ao pedido para que fosse reconhecido o direito do contribuinte de recompor a reserva de lucro extemporaneamente, de modo a lhe garantir o direito à exclusão das subvenções da base de cálculo do IRPJ e da CSL, mediante o cumprimento da previsão contida no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, em linha com o novo entendimento firmado pela Corte.

É nesse contexto que foi realizado o julgamento pela 1ª Seção do STJ que rejeitou todos os aclaratórios opostos, sob a justificativa que não haveria vícios a serem sanados. Ainda assim, extrai-se importantes conclusões do julgamento.

No que tange à modulação de efeitos (item “a”), concluiu a Corte Superior que “*a questão controvertida no Tema 1.182 não foi objeto de sedimentação de jurisprudência no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, não havendo se falar em jurisprudência dominante*”, sendo certo que, como alegado pelos próprios contribuintes, apenas existiria uma “*dissonância interpretativa sobre a questão no âmbito da Primeira Seção*”.

Para defender que não havia jurisprudência dominante em sentido contrário ao que foi decidido no julgamento do Tema n. 1182, o STJ considerou que a decisão proferida no julgamento do EREsp n. 1.517,492, por meio da qual se afastou a incidência

do IRPJ e da CSL sobre o crédito presumido de ICMS, não se estenderia automaticamente a todos os benefícios fiscais relacionados a ICMS.

Não havendo consolidação da jurisprudência, não haveria qualquer violação à segurança jurídica e ao interesse social que justificasse a modulação de efeitos. Diante disso, após a decisão, os contribuintes que eventualmente que não tenham constituído a reserva de incentivos fiscais ou tenham distribuído os valores reservados aos sócios, deverão recolher IRPJ e CSL sobre as subvenções de ICMS chamadas de “grandezas negativas”.

Além disso, cabe observar que o Tribunal considerou ser jurisprudência dominante, apta a autorizar a modulação dos efeitos, apenas a decorrente de decisões proferidas em Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas instaurado originalmente no STJ, Incidente de Assunção de Competência, recursos repetitivos, na síntese de súmulas do STJ, ou quando prolatadas pelo plenário da corte ou por órgão especial. Esse conceito parece contrastar com o critério utilizado pelo próprio STJ ao modular os efeitos da decisão proferida no julgamento do Tema n. 1079¹, quando se considerou dominante a jurisprudência majoritária do tribunal sobre a controvérsia.

Já com relação ao item “b”, esclareceu o STJ que *“a expressão final do item 3 da Tese firmada para o tema (‘os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico’) está correlacionada com a ‘a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei’”*.

Diante desse esclarecimento, o STJ, ao julgar o Tema n. 1182, a nosso ver, reconheceu que os incentivos e benefícios de ICMS foram todos equiparados a subvenções para investimento, independentemente de terem sido concedidos com a finalidade de implantação de empreendimento, devendo, contudo, ser feita e mantida reserva de incentivos fiscais, nos termos do art. 30 da Lei n. 12.973, para que não sejam eles tributados pelo IRPJ e pela CSL.

Merece atenção, porém, a menção feita, no acórdão dos embargos de declaração, ao voto proferido pelo Ministro Francisco Falcão no acórdão do recurso, segundo o qual *“...a equiparação conferida pelo §4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 dispensa o contribuinte apenas da comprovação de que o benefício fiscal de ICMS foi*

¹ Aguarda-se a publicação do acórdão do julgamento para se confirmar a informação.

efetivamente concedido pelo Estado com a intenção de subvencionar investimento". Embora o voto proferido pelo Ministro Falcão faça referência à necessidade de direcionamento do resultado do benefício à implantação ou expansão do empreendimento, a nosso ver, a análise do acórdão, em toda a sua amplitude, conduz ao entendimento de que essa exigência está vinculada ao registro do benefício fiscal em reserva de incentivos.

Assim, o STJ afasta o entendimento publicado pela PGFN na Nota Pública divulgada sobre o tema², na qual afirmou que *"O valor correspondente ao benefício deve ter registro na reserva da empresa e posteriormente ser reinvestido na expansão ou implantação de um empreendimento"*, requisito originalmente criado pelo Parecer Normativa CST n. 112/1978 e contido atualmente no parágrafo 7º do art. 198 da Instrução Normativa RFB n. 1700, de 14.3.2017 – que a Lei Complementar n. 160 afastou ao veicular o parágrafo 4º do art. 30 da Lei n. 12.973, que equiparou as subvenções de custeio às de investimento.

Em relação ao item "c", sustentou inexistir qualquer erro na decisão, considerando que os prolores dos votos proferidos no julgamento estariam devidamente identificados nos respectivos votos.

Quanto ao pedido de recomposição de reserva (item "d") para deixar de tributar os benefícios fiscais de ICMS pelo IRPJ e pela CSL, a 1ª Seção entendeu que o tema deveria ser analisado pelas instâncias ordinárias, *"como forma de evitar supressão de instância, respeitar os limites permitidos para a lide e preservar a função constitucional do recurso especial (vedação à incursão em fatos e provas da demanda)"*.

Seu entendimento, no entanto, não enfrenta a pretensão manifestada pelo contribuinte de recomposição das reservas. Estabelece que os Tribunais Regionais Federais verifiquem, caso a caso, se o contribuinte demonstrou o cumprimento dos requisitos legais para não tributar os benefícios fiscais de ICMS, o que não se aplica para os casos em que o contribuinte não constituiu a reserva de incentivos determinada pela Lei, mas pleiteia em juízo o direito de recompô-la.

A remessa da discussão sobre a recomposição da reserva às instâncias ordinárias gerará novo contencioso sobre a matéria, que poderá ser novamente remetido ao STJ após seu amadurecimento nos Tribunais inferiores.

² <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/pgfn-divulga-nota-sobre-acordao-do-stj-de-12-6-2023>

Cumpra esclarecer que o entendimento firmado pela Corte Superior se refere apenas aos períodos que esteve vigente o art. 30 da Lei 12973, ou seja, até 31.12.2023, sendo certo que com a publicação da Lei n. 14.789, de 29.12.2023, novas regras, e consequentemente, novos debates sobre as subvenções surgiram, de modo que não se aplica as Teses firmadas no julgamento do Tema n. 1182 aos novos períodos de apuração.

Em relação ao período de vigência do art. 30 da Lei n. 12.973, viu-se que as teses firmadas no julgamento do Tema n. 1182 se aplicam aos benefícios fiscais de ICMS “de grandeza negativa” (redução de base de cálculo, redução de alíquotas, isenção, diferimento, entre outros), ao passo que, para os benefícios fiscais de ICMS “de grandeza positiva” (como o crédito presumido), persiste o entendimento manifestado pelo STJ no julgamento do EREsp n. 1.517.492, no sentido de que esses benefícios não podem ser tributados, independentemente do cumprimento dos requisitos legais.

A Corte Superior se debruçará novamente sobre a controvérsia acerca da possibilidade de incidência do IRPJ e da CSL sobre o crédito presumido de ICMS quando julgar os recursos especiais n. 2.091.200 – SC, 2.099.847 – SC e 2.091.206 – PR, afetados à sistemática dos recursos repetitivos.

Em todo caso, ressalva-se a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal (“STF”) visitar a discussão, definindo nova disciplina para o tema.