



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.900408/2021-72
RESOLUÇÃO	1301-001.398 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SAMARIA CAMARQUES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luís Ângelo Carneiro Baptista, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por **SAMARIA CAMARÕES LTDA.**, em face do Acórdão nº 107-026.898, proferido pela 3ª Turma da DRJ/RJ, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, mantendo o não reconhecimento do crédito de suposto pagamento indevido ou a maior pleiteado pelo Contribuinte.

1. Do Pedido de Restituição e do Despacho Decisório

O presente processo tem origem na transmissão do PER/DCOMP nº 33862.89691.250919.1.3.04-5847 (e-fls. 7/11), no qual a contribuinte apurou crédito de Pagamento Indevido ou a Maior referente à CSLL (Estimativa Mensal), código de receita 2484, relativo ao período de apuração de agosto de 2018, no valor total de R\$ 354.203,32 (trezentos e cinquenta e quatro mil, duzentos e três reais e trinta e dois centavos).

A Autoridade Fiscal, por meio do Despacho Decisório nº 3031003 (e-fls. 12/16), não reconheceu o direito creditório sob o fundamento de que o DARF indicado no pedido já se encontrava integralmente alocado para a quitação de débitos declarados em DCTF original da mesma competência.

2. Da Manifestação de Inconformidade

Contra o referido despacho, a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 20/24), sustentando que o pagamento a maior decorreu de retificação da DCTF referente ao ano-calendário 2018, motivada pela exclusão de valores referentes a **crédito presumido de ICMS** da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nesse sentido, afirmou ser beneficiária de incentivo fiscal concedido pelo Estado do Rio Grande do Norte, com fundamento no art. 35-A do RICMS/RN¹, consistente em crédito

¹ **Decreto nº 13.640, de 13 de novembro de 1997 (RICMS/RN)**

Art. 35-A. Fica concedido crédito presumido aos estabelecimentos produtores ou beneficiadores de peixe, molusco ou crustáceo, capturados ou criados em viveiros neste Estado, bem como às cooperativas de produtores ou pescadores, correspondente a: (NR dada pelo Dec. 21.934 de 07/10/2010)

I – tratando-se de saída interna com:

a) peixe – 60% (sessenta por cento) do ICMS incidente na operação;

presumido de ICMS concedido às operações de saídas internas e interestaduais de estabelecimentos produtores ou beneficiadores de peixe, molusco ou crustáceo, capturados ou criados em viveiros no Estado do Rio Grande do Norte.

Sustentou que, embora tais valores tenham sido inicialmente oferecidos à tributação na ECF original, procedeu à retificação da escrituração para excluí-los da base de cálculo do lucro real, sob o argumento de que configurariam subvenção para investimento, não devendo integrar o resultado tributável.

Para comprovar o que alega, juntou aos autos recibo de entrega da ECF (e-fl. 25), detalhamento da ECF com as exclusões (e-fls. 26/41), DCTF Retificadora de agosto/2018 (e-fls. 42/50), comprovante do DARF recolhido (e-fl. 51) e Livro Razão Analítico (e-fls. 52/86) para demonstrar o trânsito contábil do benefício.

3. Acórdão de Manifestação de Inconformidade

A 3ª Turma da DRJ/RJ, por unanimidade, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo o indeferimento do pedido, sob dois eixos principais.

b) molusco ou crustáceo, exceto camarão - 30% (trinta por cento) do ICMS incidente na operação;

c) camarão – 100% (cem por cento) do valor do ICMS incidente na operação;

II – tratando-se de saída interestadual com:

a) peixe – 83% (oitenta e três por cento) do ICMS incidente na operação;

b) molusco ou crustáceo, exceto camarão - 30% (trinta por cento) do ICMS incidente na operação;

c) camarão – 100% (cem por cento) do valor do ICMS incidente na operação.

§ 1º O crédito presumido previsto no caput só se aplica:

I – quando a saída interestadual for acobertada pelos seguintes documentos:

a) nota fiscal das mercadorias;

b) (REVOGADO); (Revogado pelo Decreto 22.963, de 31/08/2012)

c) cópia da nota fiscal com a qual o produto tenha sido remetido para industrialização;

d) cópia da nota fiscal com a qual o produto retornou após ser industrializado;

II - nas operações com os produtos beneficiados por contribuinte localizado neste Estado e inscrito no CCE/RN, ressalvada a hipótese prevista no § 3º;

III - (REVOGADO); (Revogado pelo Decreto 22.963, de 31/08/2012)

IV – às saídas efetuadas pela cooperativa, nas operações com os produtos adquiridos com a isenção prevista no art. 34 deste Regulamento. (AC pelo Dec. 21.934 de 07/10/2010)

§ 2º (REVOGADO); (Revogado pelo Decreto 22.963, de 31/08/2012)

§ 3º O benefício estabelecido neste artigo se aplica, ainda, com camarão capturado ou criado em viveiros neste Estado: (NR dada pelo Dec. 21.934 de 07/10/2010)

I - nas saídas internas com camarão in natura; (AC pelo Dec. 21.934 de 07/10/2010)

II - nas saídas interestaduais com camarão in natura, desde que seja remetido pelo produtor ou a cooperativa referida no caput, para beneficiamento neste Estado, por conta e ordem do adquirente. (AC pelo Dec. 21.934 de 07/10/2010)

Em primeiro lugar, o Colegiado pontuou que o direito creditório pretendido estava umbilicalmente ligado à eficácia da DCTF Retificadora, que visava reduzir os débitos de CSLL-Estimativa de agosto/2018.

Conforme exposto no voto do i. Relator, na DCTF original, entregue em 17.10.2018, o débito de estimativa mensal do tributo confessado perfazia R\$ 354.203,32 (e-fls.92), ao passo que a DCTF retificadora, de 22.05.2019, o valor foi reduzido a zero (e-fls. 93).

No geral, a DCTF retificadora tornaria o valor recolhido no DARF disponível, o que não ocorreu, devido ao indeferimento da solicitação de retificação do débito pela DRF. Na decisão de piso constam os fatos que se sucederam após a entrega da DCTF retificadora pela Contribuinte, nos seguintes termos:

“(…)

25 No processo que capeou a sobredita Malha DCTF (11277.723.389/2020-93), lê-se que a DRF emitiu em 21.08.2020 Termo de Intimação para o interessado apresentar os motivos da redução dos seguintes débitos confessados em DCTF, entre eles, o débito em tela:

(…)

26 O Termo de Intimação também ressaltou que havia divergência entre DCTF e ECF: 2. Outra condição exigida para liberação de declaração é que as informações prestadas na DCTF retificadora retida na Malha DCTF estejam iguais às que constam na Escrituração Contábil Fiscal – ECF, as divergências abaixo relacionadas devem ser regularizadas:

(…)

27 Foi ressaltado que o não atendimento implicaria a não homologação da DCTF Retificadora retida em Malha: 4. O não atendimento desta intimação no prazo estabelecido importará na não homologação da DCTF retificadora retida na Malha DCTF, nos termos do §3º do art. 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.599, de 11 de dezembro de 2015.

28 O interessado não atendeu à citada intimação, da qual tomara ciência em 31.08.2020.

29 Diante disso, em Despacho Decisório de 23.09.2020, a DRF não homologou as DCTF Retificadoras:

CONCLUSÃO

26. Com base na competência estabelecida no inciso I do art. 303 da Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020, no Anexo único da Portaria SRRF04 nº 431, de 10/09/2020 e nos termos da Norma de Execução Conjunta CODAC/COFIS nº 1, de 18 de agosto de 2013, do § 3º do art. 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.599, de 11 de dezembro de 2015, bem como nos demais dispositivos legais acima citados, resolvo:

27. NÃO HOMOLOGAR AS DCTF RETIFICADORAS abaixo relacionadas, por infringirem o § 3º do art. 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.599, de 11 de dezembro de 2015, devido à falta de atendimento ao Termo de Intimação EOBAC/DEVAT04/VR nº 2.588/2020 e por apresentar divergências com as informações prestadas na Escrituração Contábil Fiscal – ECF, do período de apuração 10/2017.

(...)

30 O citado Despacho Decisório de não homologação de DCTFs Retificadoras facultou ao interessado a apresentação, no prazo de 30 (trinta) dias, de impugnação à Delegacia da Receita Federal de Julgamento-DRJ contra o sobredito Despacho:

(...)

31 Transcorrido o sobredito prazo legal para apresentação de impugnação à DRJ, a DRF lavrou Termo de Revelia e negou seguimento à petição contra o Despacho Decisório de não homologação de DCTFs Retificadoras, por ter sido apresentada intempestivamente:

(...)

32 Posto isso, tem-se que a defesa do interessado se lastreia no fato de ter sido apresentada DCTF Retificadora. 33 Todavia, o direito de o interessado retificar DCTF não o desobriga de, em sede de procedimento de Malha DCTF, comprovar as alterações pretendidas, sob pena de indeferimento (Instrução Normativa RFB nº 2.005, de 29 de janeiro de 2021), tal como aqui se deu:

(...)

34 Quando o interessado, que já não atendera à intimação para comprovar a redução pretendida, não impugna, tempestivamente, o ato decisório da DRF, que não homologa as alterações pretendidas em DCTF Retificadora, a não homologação desta se torna definitiva no âmbito administrativo.

35 Assim, na esfera administrativa, o débito confessado na DCTF anterior à DCTF Retificadora foi definitivamente constituído. E, como já visto, o pretendido darf crédito a ele permanece alocado (nosso item 23).

(...)”

Não obstante as constatações decorrentes da investigação empreendida pela DRJ, verifica-se que o Colegiado de piso superou a não homologação da DCTF retificadora, avançando na análise do crédito de pagamento indevido ou a maior:

“37 Mas, ainda que assim não fosse, a pretensão seria indeferida porque o interessado não traz provas do alegado benefício de crédito presumido de ICMS.

38 A mera retificação de DIPJ e de DCTF não faz prova, por si só, do direito ao benefício do crédito presumido de ICMS

(...)

45 O interessado não junta provas do ato legal que instituiu o crédito presumido, nem do ato que a ele conferiu tal benefício, que, na vigência do art.30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (revogado pelo art.21, da Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023), para ser usufruído, se sujeita ao atendimento de determinados requisitos: (...).”

Nesses termos, o indeferimento do direito creditório pleiteado se fundamentou, ao fim e ao cabo, no entendimento de que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de provar o preenchimento dos requisitos cumulativos previstos no Art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Em sede de Recurso Voluntário, a recorrente busca a reforma da decisão da DRJ/RJ, fundamentando seu inconformismo nos seguintes pontos:

- i. Sustenta que os incentivos fiscais de crédito presumido de ICMS (no caso, o benefício concedido pelo Estado do RN) não possuem natureza de receita ou lucro, mas sim de renúncia fiscal voltada à redução de custos. Por essa razão, defende que tais valores não podem integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de violação ao Pacto Federativo (Art. 150, VI, "a", da CF/88), uma vez que a União estaria tributando e, consequentemente, esvaziando um incentivo concedido por outro ente federado.
- ii. Invoca a tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR (1ª Seção). Argumenta que o tribunal superior pacificou o entendimento de que a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é impositiva, e independe do cumprimento das condições previstas no Art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (como a constituição de reserva de lucros).
- iii. Alega que, por se tratar de crédito presumido (e não de outras modalidades de subvenção), a exigência de prova de efetiva aplicação em "implantação ou expansão de empreendimento" é descabida, conforme a atual orientação jurisprudencial que distingue o tratamento jurídico dado aos créditos presumidos de ICMS das demais subvenções para custeio.
- iv. Aduz que o indébito tributário é real e decorre de erro de direito na declaração original (onde os valores foram indevidamente oferecidos à tributação). Defende que a retificação da ECF e da DCTF é o meio legítimo para corrigir a apuração, devendo o crédito ser reconhecido com base na realidade material dos fatos e na legislação aplicável.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do recurso para que seja reconhecido o direito creditório no valor de R\$ 354.203,32 com a consequente homologação da compensação efetuada.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

1 DO EXAME DE ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi intimada do v. Acórdão Recorrido em 09/12/2024 (e-fls. 121), vindo a apresentar o presente Recurso Voluntário em 08/01/2025 (e-fls. 123), cumprindo, portanto, o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Outrossim, verifico a regularidade da representação processual, eis que o recurso voluntário foi assinado por representante legal da Contribuinte.

Portanto, o Recurso Voluntário é tempestivo, e preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

2 DA CONTROVÉRSIA

A primeira controvérsia a ser enfrentada consiste em definir se a definitividade administrativa da decisão proferida no procedimento de Malha DCTF (Proc. nº 11277.723.389/2020-93), que não homologou a DCTF retificadora apresentada pela Contribuinte, constitui óbice intransponível à análise do direito creditório no âmbito do presente processo de PER/DCOMP.

Com efeito, a DRJ entendeu que, não impugnada tempestivamente a decisão que indeferiu a retificação da DCTF, teria se formado a definitividade administrativa do ato, mantendo-se íntegro o débito declarado na DCTF original e, por consequência, inexistente o crédito pleiteado.

Cumprе registrar, desde já, que tal compreensão não merece prevalecer.

No âmbito do processo administrativo fiscal, vigora o **princípio da verdade material**, segundo o qual o julgador não está adstrito a formalidades que distorçam a realidade fática comprovada nos autos. O art. 147, § 1º, do CTN admite expressamente a retificação da declaração quando comprovado erro de fato ou de direito, *verbis*:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

A flexibilização da preclusão para apresentar nova declaração e/ou documentos probatórios, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária ou a liquidez e certeza do crédito, não é senão a representação da aplicação desse princípio no processo administrativo fiscal.

Traspondo esse postulado à jurisprudência do CARF sobre a matéria em questão, prevalece o entendimento de que **a ausência de DCTF retificadora não impede o reconhecimento do direito creditório**, desde que o erro na declaração original e o indébito tributário sejam comprovados no curso do processo de restituição ou compensação (*vide* Acórdãos nºs 1301-003.881, 1003-001.420, 1302-006.256).

A Recorrente apresentou DCTF Retificadora em 22/05/2019, antes da transmissão do PERDCOMP (25/09/2019) e, portanto, despacho decisório (03/03/2021). Embora não homologada pela DRF competente, por ausência de atendimento à intimação pela Recorrente, não vejo óbice em superar tal omissão nesta oportunidade, na medida que aquele ato produziu efeitos em relação àquela DCTF Retificadora. É o que extraio da leitura do art. 10, § 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.599/2015:

Art. 10. As DCTF retificadoras poderão ser retidas para análise com base na aplicação de parâmetros internos estabelecidos pela RFB.

(...)

§ 4º Não produzirão efeitos as informações retificadas:

I - enquanto pendentes de análise; e

II - não homologadas.

Assim, nada impede que a Recorrente apresente nova DCTF Retificadora para redução dos débitos declarados, dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contados a partir do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele ao qual se refere a declaração (ex. vi. Art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.599/2015), acompanhada de comprovação do erro em que se fundou a DCTF Original.

Importa destacar, ademais, que a própria DRJ, ao avançar para a análise do crédito de pagamento indevido ou a maior - crédito presumido de ICMS - implicitamente superou o óbice formal. Se a não homologação da DCTF retificadora constituísse impedimento absoluto, não haveria razão para enfrentar a controvérsia de fundo.

A chamada “definitividade” administrativa da malha DCTF produz efeitos no âmbito do sistema declaratório e de cobrança automática, mas não vincula o órgão julgador quanto à análise do direito material à restituição ou compensação, quando o erro na declaração originária se mostra evidenciado.

Admitir que a não homologação da DCTF retificadora impeça definitivamente a análise do crédito equivaleria a conferir primazia absoluta à forma em detrimento da substância, em afronta ao art. 147, § 1º, do CTN e à própria lógica do processo administrativo fiscal.

Superado o óbice formal relativo à não homologação da DCTF retificadora, impõe-se a análise da controvérsia de fundo: a existência do erro na declaração original (Art. 147, § 1º, do CTN) e a consequente liquidez e certeza do crédito (Art. 170 do CTN) decorrente da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Os documentos apresentados pela recorrente — notadamente a ECF e o Livro Razão — fornecem evidências do registro contábil dos valores referentes ao incentivo fiscal do Art. 35-A do RICMS/RN. Tais elementos são suficientes para demonstrar a existência de erro de direito na apuração original, autorizando a revisão do lançamento nos termos do art. 147, § 1º, do CTN.

3 DA PROPOSTA DE DILIGÊNCIA

No mérito, a questão central diz respeito à tributação do crédito presumido de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, consolidada no julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR, pacificou o entendimento de que tais incentivos possuem natureza de renúncia fiscal estadual e não podem ser integrados à base de cálculo de tributos federais, sob pena de violação ao pacto federativo.

Ressalte-se que, por se tratar de crédito presumido, a exclusão da base de cálculo independe do preenchimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. A natureza jurídica do benefício, conforme reconhecido pela corte superior, e reiterado na jurisprudência administrativa, afasta a exigência de constituição de reserva de lucros ou comprovação de investimento como condição para a não tributação.

Todavia, embora os autos contenham início de prova quanto ao direito ao reconhecimento do crédito no montante de R\$ 354.203,32, não é possível aferir a liquidez e certeza do crédito com segurança a partir da documentação acostada aos autos, o que pede uma análise mais detalhada da contabilidade da Recorrente, inclusive dos livros fiscais de ICMS, a fim de garantir que não houve duplicidade de compensação ou erros de cálculo no período.

Assim, proponho a CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a Unidade de Origem:

1. Intime a Recorrente para, no prazo de 30 (trinta) dias:
 - 1.1 prestar esclarecimentos acerca das operações realizadas no âmbito de sua atividade econômica que lhe conferem o direito ao crédito presumido de ICMS, de acordo com o art. 35-A do Anexo 003 do Decreto n.º 13.640, de 13 de novembro de 1997, vigente à época dos fatos;
 - 2.1 apresentar escrituração contábil e fiscal (original e/ou retificadas), inclusive notas fiscais, Livro de Entrada, Livro de Saída e Livro de Apuração do ICMS, e outros documentos que entender pertinente;
2. Analise os documentos apresentados para aferir o valor do crédito presumido de ICMS passível de exclusão da base de cálculo da CSLL;

3. Examine a apuração da CSLL no ano-calendário 2018 em especial a CSLL devido a título de estimativas mensais, com e sem a exclusão do crédito presumido de ICMS apurado pela análise do item anterior;
4. Confirme o valor efetivo do crédito presumido de ICMS excluído, e verifique a exatidão do indébito apurado na estimativa mensal de agosto de 2018, objeto dos autos, no valor de R\$ 354.203,32;
5. Certifique-se de que o valor não foi aproveitado no ajuste final da apuração do IRPJ no ano-calendário 2018, ou de que não foi objeto de compensação ou restituição em outros processos administrativos;
6. Elabore relatório circunstanciado sobre a execução dos itens acima, e resultado da diligência;
7. Por fim, intime-se a Recorrente do seu resultado, facultando-lhe a oportunidade de se manifestar sobre as conclusões, no prazo de 30 dias.

Na sequência, o processo deverá retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento, independente de sorteio.

4 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski