



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10983.912113/2009-33
ACÓRDÃO	1101-002.191 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICACAO ELETRONICA BRASILEIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO CSLL. INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE' s nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para que se retorne o processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pelo contribuinte, partindo do reconhecimento do crédito tributário pleiteado pelo recorrente enquanto decorrente de subvenções de investimento referentes a crédito presumido de ICMS, apenas para cálculo e homologação do crédito tributário confirmado e disponível em favor do Recorrente, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se o rito processual.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljessa de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário protocolado pelo contribuinte (efls. 827/852), contra acórdão da DRJ (efls. 800/819), que julgou improcedente manifestação de inconformidade apresentada pelo interessado (efls. 49/57), contra despacho decisório (efls. 40/45), que não homologou a compensação declarada no PER/DCOMP, referente a crédito de pagamento indevido ou a maior de estimativa mensal de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2005 e 2006.

Inicialmente, a contribuinte transmitiu o PER/DCOMP pleiteando a compensação de débitos com créditos decorrentes de pagamento a maior de estimativas mensais de IRPJ e CSLL (anos-calendário 2005 e 2006). O indébito originou-se da exclusão, da base de cálculo, de receitas decorrentes de benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina, que a empresa reclassificou como subvenções para investimento.

O primeiro Despacho Decisório (efls. 40/45), porém, não homologou a compensação sob o fundamento de que o valor pago a título de estimativa mensal no regime de lucro real anual não poderia ser objeto de compensação, mas apenas de dedução do IRPJ/CSLL devidos ao final do período ou composição de saldo negativo. Essa decisão foi mantida pela DRJ e pelo CARF.

Ato contínuo, a contribuinte impetrou Mandado de Segurança, que foi julgado procedente, anulando as decisões administrativas anteriores com base na alteração de entendimento da RFB, que passou a admitir a compensação de estimativas pagas a maior. O trânsito em julgado ocorreu em 19/08/2019, determinando a reabertura do prazo para análise do PER/DCOMP.

Após intimação e prestação de esclarecimentos pela contribuinte, a autoridade fiscal proferiu novo Despacho Decisório, mantendo a não homologação, mas agora com base no mérito: considerou que os benefícios de ICMS não atendiam aos requisitos de subvenção para investimento, pois não houve comprovação de vinculação e sincronia entre os valores recebidos e a aplicação em expansão do empreendimento (ativo imobilizado).

Assim, a contribuinte apresentou nova Manifestação de Inconformidade, que foi julgada improcedente pela DRJ (Acórdão nº 109-020.724, efls. 800/819). A DRJ fundamentou que, mesmo após a LC nº 160/2017, os incentivos de ICMS concedidos de forma incondicional ou sem obrigatoriedade de aplicação na expansão do empreendimento não atendem aos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, conforme ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS concedidos sem nenhum ônus ou dever ao subvencionado, de forma incondicional, ou, sob condições não relacionadas à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não atendem aos requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS não podem permitir a livre movimentação dos recursos auferidos; como requisito, deve haver a obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, com sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A ciência do Acórdão da DRJ ocorreu via DTE em 08/02/2024 (efl. 823). O Recurso Voluntário foi interposto tempestivamente em 11/03/2024 (efls. 827/852), com juntada confirmada à efl. 826.

Na petição recursal, a Recorrente requer a reforma do acórdão da DRJ e a homologação da compensação, com base nos seguintes fundamentos (efls. 827/852): a) argumenta que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados são instrumentos de política fiscal e não podem ser tributados pela União (IRPJ/CSLL), sob pena de ofensa ao pacto federativo e mitigação do incentivo estadual; b) sustenta que a Lei Complementar nº 160/2017, ao incluir os §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, determinou que todos os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, vedando a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no próprio artigo; c) afirma que cumpriu

os únicos requisitos exigíveis pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014: a intenção do Estado em estimular a implantação/expansão de empreendimentos e o registro dos valores na reserva de lucros (Reserva de Incentivos Fiscais); d) alega que a exigência de comprovação de "vinculação e sincronia" entre o benefício e a aplicação no ativo imobilizado, baseada em Soluções de Consulta da Cosit, contraria expressamente a vedação do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e busca aplicar norma nova a fato gerador pretérito; e) cita decisões favoráveis do próprio CARF e do STJ, que reconhecem a inexigibilidade de IRPJ e CSLL sobre créditos presumidos de ICMS, bem como decisão judicial favorável à própria contribuinte em outro Mandado de Segurança.

Por fim, requer:

Ante todo o exposto, REQUER seja considerado tempestivo este Recurso e, conseqüentemente, que seja recebido para o fim de determinar o seu processamento na forma legal, para, ao fim, ser reformado o r. Acórdão 109-020.724 – 12@ TURMA/DRJ09, nos seguintes termos:

(a) Sejam estes autos reunidos com os demais PAFs citados nos autos, uma vez que, diante clara relação de prejudicialidade havida entre eles – dada a comprovada conexão de elementos probatórios para a solução das referidas discussões –, devem ser apreciados concomitantemente, sob pena de viabilizar julgamentos conflitantes;

(b) Conhecer da preliminar suscitada em tópico 3.2, para fim de acolhê-la por seus termos, no sentido de determinar o cancelamento do r. acórdão, em face das nulidades suscitadas, e, conseqüentemente, reconhecendo a HOMOLOGAÇÃO TÁCITA do PER/DCOMP n. 23370.53873.140408.1.3.04-4900;

(c) Conhecer da preliminar suscitada em tópico 3.3, uma vez que se configuram novamente as nulidades anteriormente indicadas, quando da análise do Acórdão nº 109-001.663 da 12@ Turma da DRJ09, razão pela qual deve o acórdão ser anulado;

(d) Caso não seja este o entendimento exarado por esta comissão de julgamento, que seja reconhecida a coisa julgada administrativa, mantendo o entendimento exarado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, em julgamento semelhante, em favor da própria RECORRENTE (PAF 11516.720207/2011-71), nos termos das razões já destacadas;

(e) Em sendo superadas as preliminares, o que se admite apenas por homenagem ao princípio da eventualidade, a RECORRENTE REQUER seja reconhecida a procedência das alegações suscitadas, reconhecendo que os valores recebidos a título de benefício fiscal de ICMS dos Estados e do Distrito Federal possuem natureza de subvenção, o que não configura base de cálculo para os tributos federais (IRPJ e CSLL), devendo estes valores serem excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos de 2006 e 2007, homologando, portanto, todos os PER/DCOMPs citados neste PAF.

Requer, por fim, ante todas as nulidades apontadas, buscando sempre a primazia do mérito para que não haja prejuízo na solução da lide administrativa, pugna que este Colegiado determine a produção das provas que entenderem pertinentes ao deslinde da controvérsia, notadamente a baixa do processo em diligência para esclarecimentos ou coleta de novas provas, nos termos do art. 29, do Decreto n.º 70.235/72, além de outras formas permitidas em Direito.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de Despacho Decisório que manteve não homologação da DCOMP.

Após proceder a histórico da legislação e dos entendimentos da RFB (Soluções de Consulta Cosit 11/2020 e 145/2020), ressaltou-se o entendimento atual da RFB que mantém a distinção entre subvenção para custeio e para investimento.

Nesse aspecto, a autoridade de origem considerou que a Interessada não cumpriu a exigência prevista no art. 30, § 4º da Lei nº 12.973/2014, de 13/05/2014, ao não manter o valor do benefício fiscal de ICMS registrado na conta reserva de lucros em registro contábil na pessoa jurídica, pois houve constatação de distribuição de lucros aos acionistas conforme análise realizada no processo nº 11516.720207/2011-71 (itens 66 e 67 copiado do processo 10983.912110/2009-08, constante do acórdão nº 107-001.752 – 2ª Turma da DRJ 07, datado de 15/09/2020).

Assim, a decisão Recorrida manteve o despacho decisório, por entender que não restariam preenchidos os requisitos para dedutibilidade das subvenções.

Pois bem.

Quanto às preliminares aduzidas, entendo que essas matérias devem ser rejeitadas, nos termos da decisão recorrida, como autorizado pelo art. 114 do RICARF, seja em relação à homologação tácita, ao pedido de reunião dos processos ou às supostas nulidades apontadas:

Preliminares.

6. A reunião de todos os processos de Dcomp objeto do mesmo direito creditório compete à unidade preparadora, notadamente quando se referem aos mesmos fatos e caso estejam aptas para julgamento. Contudo, trata-se de regra interna, motivo pelo qual não cabe sua análise em sede de julgamento.

6.1. A questão prejudicial acerca da homologação tácita da Dcomp não procede. O prazo para não homologação da Dcomp se encerrou quando do primeiro despacho decisório, que foi efetuado dentro do prazo de cinco anos previsto no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996; vide Parecer Normativo Cosit nº 2, de 23 de agosto de 2016, cuja fundamentação é ora adotada:

12. Sobre a ocorrência de eventual decadência para a Administração Pública não homologar a Dcomp, ressalte-se que o primeiro despacho decisório já não homologou a compensação feita. Após esse momento, independentemente do resultado do julgamento administrativo, somente poderia se falar em algum prazo caso se aceite a prescrição dita intercorrente, o que não é o caso no âmbito da RFB e da PGFN e também do Judiciário.

12.1. O art. 74, § 5º da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que “o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco)

anos, contado da data da entrega da declaração de compensação”. Quando a Delegacia da Receita Federal analisa a Dcomp e não homologa a compensação feita, seja a que título for, não há mais o que se falar em prazo decadencial. O “pedido inicial” do procedimento da PER/Dcomp é o pedido de reconhecimento de um crédito num valor certo com a concomitante compensação com um débito do contribuinte com a Fazenda. Nesse momento o débito (ou o crédito tributário) está extinto sob condição resolutória. Se a DRF não homologa a compensação pelo pedido da restituição já ter prescrito, por exemplo, o despacho é líquido: ele não homologa o valor total apresentado. O crédito não está mais extinto: ele passa, nesse momento, a ser exigível.

12.2. O sujeito passivo pode apresentar manifestação de inconformidade com o intuito de dirimir a controvérsia decorrente da não homologação. No exemplo citado, a controvérsia é se prescreveu ou não o prazo para requerer a restituição.

12.3. Quando o órgão julgador, seja a DRJ, seja o CARF, decide favoravelmente ao contribuinte, ele não homologa a Dcomp, mas simplesmente decide de maneira definitiva aquela controvérsia específica que foi ao seu julgamento, qual seja, a questão prejudicial.

12.4. Voltando à diferença entre um lançamento de crédito tributário e o reconhecimento creditório em face da Fazenda Pública, no primeiro os órgãos julgadores decidem acerca da impugnação ao lançamento. Há sim controvérsia, mas ao decidir sobre ela o lançamento em si é tornado definitivo ou é retirado do mundo jurídico. O efeito do acórdão é constitutivo negativo (ou melhor, desconstitutivo). No segundo, decidem acerca da manifestação de inconformidade sobre aquela matéria que deu azo à não homologação. O efeito do acórdão é declaratório (por mais que vinculante), mas não desconstitutivo. A diferença é sutil, mas de extrema importância para a presente análise.

13. A competência para deferir restituição, ressarcimento e reembolso, e para homologar compensação, é apenas das DRF e congêneres. Por mais que os órgãos julgadores decidam a controvérsia objeto do PAF envolvendo a não homologação de maneira contrária ao entendimento da DRF, eles não homologam a Dcomp, mas simplesmente declaram que aquele motivo que ensejou a sua não homologação não procede.

13.1. É por isso que não há o que se falar em prazo decadencial para não homologar, pois a não homologação já ocorrera com o primeiro despacho decisório da DRF. Mesmo que o órgão julgador tenha considerado improcedente o seu motivo, o despacho decisório que não homologou o valor total continua vigente até nova análise da DRF.

13.2. Quando a DRF assim procede, e faz um despacho considerando que os cálculos apresentados pelo contribuinte estão equivocados, ela mantém a não homologação de parte do pedido. Não existe uma nova homologação, uma vez que a vinculação se dá pelo valor (o pedido inicial era certo e determinado).

14. O prazo decadencial para não homologar a compensação serve para dar segurança jurídica mediante a sua imutabilidade contra a desídia da Fazenda Pública. No exemplo aqui tratado, o procedimento para análise já se iniciou quando não homologou no primeiro momento. Mesmo que o motivo para tal não se mantenha perante os órgãos julgadores, ela passou nesse segundo momento a verificar outras questões de mérito (inclusive existência efetiva daquele crédito

pleiteado e no valor informado pelo sujeito passivo) pela impossibilidade lógica de ter feito no primeiro momento. Como já foi visto, a vinculação do PER/Dcomp se dá pelo valor do crédito requerido pelo contribuinte; no primeiro despacho, no exemplo da decadência para requerer a restituição, a não homologação se deu pelo total do crédito pleiteado.

6.2. A despeito de o Parecer Normativo falar em decisão administrativa, o seu entendimento se aplica ao presente caso em que a questão prejudicial foi analisada em âmbito judicial, tendo em vista que ela foi expressa que não homologou a Dcomp e que o mérito deveria ser analisado pelo Fisco, conforme elucidativo trecho da sentença a seguir transcrito:

6. Afastado o impeditivo à compensação proclamado pela Administração, não é o caso de automaticamente reconhecer o crédito da contribuinte, pois o Fisco não se pronunciou sobre esse fato. Vale dizer, a Receita Federal esgotou o tema sem ingressar na discussão acerca da extensão e efetiva existência dos pagamentos a maior noticiados pela contribuinte. Tal circunstância, por si só, impede a homologação das compensações realizadas pela parte autora, uma vez que ao Fisco é conferida a prerrogativa, verdadeiro dever, de examinar minuciosamente os valores que o contribuinte pretende compensar e isso sequer foi efetuado no presente caso. Via de consequência, a Receita Federal deverá analisar a veracidade dos pagamentos a maior de IRPJ e CSLL declarados pela parte autora e, se preenchidos os requisitos legais, homologar as compensações respectivas. (grifou-se)

6.3. Questão prejudicial rejeitada.

7. Em relação à preliminar acerca da manutenção da nulidade constante do primeiro acórdão, tampouco a vejo assim, mas como análise de mérito.

7.1. O principal motivo para nulidade foi a falta de análise no processo quanto à legislação estadual e às condições impostas pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, legislação esta que sequer havia sido citada pelo primeiro despacho decisório, mas que o foi agora. Quanto à legislação estadual, a autoridade tributária reconhecer que teria sido cumprida a sua concessão, motivo pelo qual não é matéria de lide administrativa.

7.2. Assim, eventual omissão no despacho decisório, tendo em vista que a Interessada já tinha conhecimento no processo dos requisitos que deveria demonstrar para ter o direito creditório concedido, deve ser avaliada no mérito.

Afastadas as preliminares, passo à análise do **mérito**.

Primeiramente, observe-se que, no caso em tela, **não há controvérsias quanto à natureza de crédito presumido do benefício fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina**, como se extrai do seguinte excerto do relatório Fiscal:

24. Analisando todo o contexto de apuração do IRPJ e da CSLL, realizada pelo contribuinte, pode-se inferir que em primeiro momento a pessoa jurídica INTELBRAS considerou este incentivo fiscal, **crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados**, como subvenção corrente para custeio ou operação, nos termos do art. 392 do RIR/99, pois efetuou os recolhimentos dos tributos sem levar em consideração as exclusões na base de cálculo dos tributos. Posteriormente, efetuou nova classificação dos incentivos fiscais recebidos,

considerando-os subvenções para investimento, o que resultou na redução do lucro real e o surgimento do crédito de pagamento indevido ou a maior.

25. Resta, classificar se o crédito presumido de ICMS, concedido pelos Estados, deve ser registrado como subvenção corrente para custeio ou operação ou como subvenção para investimento. (...)

Consequentemente, não havendo discussão sobre a natureza do crédito presumido atribuído ao benefício fiscal, e conforme reconhecido pela própria autoridade de origem, e, em linha com o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça ao julgar o tema 1.182 dos Recursos Repetitivos, a exclusão dos benefícios de ICMS - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, demandam o atendimento dos requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), **ressalvados, contudo, os créditos presumidos**, conforme julgamento proferido no ERESP 1.517.492/PR:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TEMA 1182. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIOS FISCAIS DIVERSOS DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PRETENSÃO DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DOS EFEITOS DO ERESP 1.517.495/PR. PRECEDENTES DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. QUE ENTENDEM PELA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO LEGAL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014. CASO CONCRETO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PROVIDO EM PARTE.

1. Da limitação da tese proposta: Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

2. Da Jurisprudência firmada pelas Turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça: A temática em julgamento foi objeto de sucessivos debates em ambas as Turmas de Direito Público deste Superior Tribunal de Justiça, dos quais se podem extrair as duas posições formadas.

2.1. A Primeira Turma aplica o princípio federativo para excluir os benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, DJe de 16/3/2022).

2.2. A Segunda Turma aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ou seja, entende que deve ser verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/04/2022).

3. A exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL: A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não

estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (EResp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe de 1/2/2018). O objeto deste repetitivo consiste em investigar se os fundamentos determinantes para a conclusão adotada no ERESP 1.517.492/PR se aplicam aos demais benefícios fiscais de ICMS.

4. Diferença entre o crédito presumido e as demais espécies de benefícios fiscais de ICMS: De acordo com a doutrina especializada, em virtude do chamado "efeito de recuperação" que é próprio do regime da não-cumulatividade, benefícios ou incentivos fiscais que desonerem determinadas operações representam tão somente diferimentos de incidência.

4.1. O efeito de recuperação: O efeito de recuperação é um fenômeno próprio de sistemas que adotam a não cumulatividade do tipo "imposto sobre imposto", como foi a opção brasileira para o ICMS. Adotado o método "imposto sobre imposto", uma alíquota inferior, redução de base de cálculo ou uma isenção, por exemplo, aplicadas no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, na ponta final. É que a diferença é recuperada pelo Fisco através da aplicação de incidência mais elevada nas operações posteriores, diante da ausência da possibilidade de apuração de crédito de imposto destacado na nota fiscal. Esse é o chamado efeito de recuperação, representado no diferimento da incidência.

4.2. A não-cumulatividade do ICMS e o diferimento da incidência: A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: "As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes." (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39). Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação. No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que "a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação" (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P.148). Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS:

a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

4.3. A peculiaridade do benefício fiscal do crédito presumido de ICMS: Dadas as características da não-cumulatividade adotada no sistema tributário brasileiro, a atribuição do crédito presumido tem peculiaridades que apartam esse benefício daqueles outros que não representam a atribuição de crédito, mas a desoneração (isenção, redução de base de cálculo, dentre outros).

5. Compreensão firmada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: No mesmo sentido, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP n. 1.968.755/PR (Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022) que versou sobre a possibilidade de extensão aos demais benefícios fiscais de ICMS do entendimento firmado para o crédito presumido, compreendeu que "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".

6. Impossibilidade de extensão do entendimento firmado no ERESP n. 1.517.492/PR: Diante das premissas aqui seguidas, compreendo pela impossibilidade de se adotar a mesma conclusão que prevaleceu no ERESP 1.517.492/PR para alcançar outros benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros.

7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS: Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplica-se o entendimento segundo o qual, "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" (EDcl no REsp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023 8. Teses a serem submetidas ao Colegiado:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, 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 excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da

base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 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.

9. Análise do caso concreto: Na hipótese dos autos, o recurso especial foi interposto pelo contribuinte, com a indicação de violação dos seguintes dispositivos normativos: art. 9º da Lei Complementar n. 160/2017, art. 443 do RIR/1999 e art. 523 do RIR/2018. No caso dos autos o benefício fiscal que se pretendeu excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é especificamente a redução da base de cálculo de ICMS promovida pelo Estado de Santa Catarina através do art. 9º inciso I, do RICMS-SC. Analisando a conclusão a que chegou o Tribunal de origem, observa-se que ela se encontra em conformidade com a proposta firmada para o Tema 1.182.

Ademais, no caso concreto, o não cumprimento dos requisitos do Art. 30 da Lei 12.473/2014 para a dedução dos benefícios fiscais de ICMS está expresso no voto e na ementa do acórdão recorrido, não sendo a hipótese de determinar o retorno dos autos para o exame dessa questão.

10. Dispositivo: Recurso especial da Fast Indústria E Comércio Ltda parcialmente provido, com determinação do retorno dos autos à origem.

Acórdão sujeito ao regime previsto no artigo 1.036 e seguintes do CPC/2015.

(REsp n. 1.987.158/SC, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 26/4/2023, DJe de 12/6/2023.)

Portanto, segundo entendimento firmado em recurso repetitivo, vinculante, nos termos do art. 98 do RICARF, os créditos presumidos de ICMS são excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSL, independentemente do cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

Assim, **entendo pelo provimento do Recurso Voluntário nessa parte.**

Da necessidade de confirmação dos valores a serem reconhecidos a título de subvenção de investimentos para fins de compensação

Por outro lado, uma vez reconhecidos como créditos presumidos de ICMS e como subvenção de investimentos, imperioso o cálculo e a respectiva confirmação dos valores corretos a serem reconhecidos no cálculo do crédito tributário a que faz jus o recorrente.

Contudo, em análise dos autos, **verifiquei que não é possível nesse momento a confirmação exata dos valores a serem reconhecidos ou apurados como créditos tributários disponíveis em favor do recorrente.**

Dessa forma, uma vez reconhecido como subvenção de investimento na modalidade crédito presumido de ICMS, para fins de cálculo e correto aproveitamento do crédito tributário líquido e certo e efetivamente disponível a que faz jus o recorrente, à luz do art. 170 do CTN e do art. 74 da Lei 9430/1996, nos termos desse voto, entendo que os autos devem retornar à autoridade de origem para cálculo e confirmação do valor do crédito tributário confirmado e disponível em favor do Recorrente.

Ante o exposto, afastadas as preliminares, dou parcial provimento ao recurso voluntário para que se retorne o processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pelo contribuinte, partindo do reconhecimento do crédito tributário pleiteado pelo recorrente enquanto decorrente de subvenções de investimento referentes a crédito presumido de ICMS, apenas para cálculo e homologação do crédito tributário confirmado e disponível em favor do Recorrente, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se o rito processual.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz