



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.720633/2013-77
ACÓRDÃO	1302-007.371 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IZE BRASIL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA - EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

IRPJ E CSLL. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. INCENTIVO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

Os créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina no âmbito do Programa Pró-Emprego configuram subvenção para investimento, conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1182. Tais valores não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que não representam acréscimo patrimonial sujeito à tributação.

COISA JULGADA. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. ALCANCE SOBRE A CONTRIBUINTE. CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO.

A decisão judicial proferida no Mandado de Segurança Coletivo nº 5012860-39.2014.404.7200/SC, transitada em julgado, assegurou às empresas representadas pelo sindicato impetrante o direito de excluir os créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A contribuinte, domiciliada na circunscrição abrangida pela decisão, está protegida pela coisa julgada, o que impede a exigência dos tributos e impõe o cancelamento do lançamento fiscal.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. AUTO DE INFRAÇÃO CANCELADO.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar o lançamento de ofício, nos termos do relatório e voto da

relatora, vencido o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo que votou por dar provimento parcial ao recurso, apenas, para cancelar o lançamento de ofício referente aos períodos de abril de 2009 a dezembro de 2011. Os conselheiros Henrique Nímer Chamas e Alberto Pinto Souza Junior votaram pelas conclusões da relatora. O Conselheiro Henrique Nímer Chamas manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1478-1500) interposto pela contribuinte IZE BRASIL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA – EPP, em face do Acórdão nº 07-44.403 proferido pela 3ª Turma da DRJ/FNS, que julgou parcialmente procedente a impugnação, mantendo a exigibilidade do crédito tributário referente ao IRPJ e à CSLL, acrescido dos juros moratórios e da multa de ofício, mas afastando a exigibilidade do PIS/COFINS.

Vale destacar que o Acórdão recorrido substituiu um Acórdão anterior, proferido pela mesma Turma de Julgamento (nº 07-32.086, de 26 de julho de 2013), conforme determinação expressa em julgamento deste Conselho, fundamentado no que foi decidido no Acórdão nº 1402-003.475.

O auto de infração foi lavrado em decorrência da suposta omissão de receita pela não tributação dos valores relativos ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina no âmbito do Programa Pró-Emprego. Segundo a fiscalização, tais valores deveriam integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme os dispositivos do art. 3º da Lei nº 9.249/95 e dos arts. 521 e 528 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

A recorrente impugnou o lançamento, defendendo que os créditos presumidos de ICMS não constituem receita tributável, mas sim subvenção para investimento, e que tal entendimento já foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Tema nº 1182.

Além disso, foi invocada a existência de coisa julgada em favor da contribuinte, formada no Mandado de Segurança Coletivo nº 5012860-39.2014.404.7200/SC, impetrado pelo Sindicato das Empresas de Comércio Exterior do Estado de Santa Catarina – SINDITRADE. Tal decisão transitada em julgado asseguraria às empresas da categoria a exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) foi instada a se manifestar sobre os efeitos da coisa julgada no caso concreto, tendo reconhecido que a decisão beneficia a contribuinte, dado seu domicílio fiscal na circunscrição da Delegacia da Receita Federal em Florianópolis.

Diante do novo cenário, a relatora Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, desta Turma, por meio da Resolução nº 1302-001.230, determinou a conversão do julgamento em diligência, a fim de verificar o alcance da coisa julgada e os reflexos da decisão do STJ, requerendo o que segue:

- a) Se a coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo nº 012860-39.2014.404.7200/SC possui eficácia subjetiva (pessoal) em face da Recorrente, verificando se há ou não necessidade de filiação da Recorrente à Impetrante do MS, assim como de eventual habilitação nos autos;
- b) Caso positivo, que se avalie se a referida coisa julgada possui eficácia objetiva ao presente caso, isto é, se a matéria ali discutida realmente possui os mesmos contornos da discussão ali travada;
- c) Caso positivo, que seja avaliada o período que abarca a eficácia temporal daquela coisa julgada com o período da autuação fiscal que consta no presente processo.

Em resposta, a PGFN, a partir do despacho acostado às fls. 2156 a 2158, informou que:

“(…)

De acordo com os termos da decisão transitada em julgado e com o PARECER PGFN CRJ 269/2015, a coisa julgada do mandado de segurança coletivo beneficia todos os integrantes da categoria, sindicalizados ou não.

No entanto, importante fazer menção que o acórdão transitado em julgado **limitou o alcance da decisão aos substituídos com domicílio na circunscrição fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis/SC** - nestes entendidos apenas os estabelecimentos matrizes e filiais cujos domicílios coincidam com referida circunscrição, independentemente do local onde ocorra a apuração dos tributos devidos - excluirmos da base de cálculo de apuração do IRPJ e da CSLL os valores correspondentes aos créditos presumidos de ICMS e ao estorno de débito de ICMS.

Dessa forma, ainda que não sindicalizado, o contribuinte será contemplado com a decisão transitada em julgado, contanto que faça parte da categoria

representada, não havendo necessidade de filiação da Recorrente à Impetrante do MS, e respeitados os limites territoriais acima expostos.

Quanto aos limites objetivos da coisa julgada, a ementa da decisão transitada firmou o entendimento de que, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, é devida a exclusão de crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A conclusão do Superior Tribunal de Justiça sobre os créditos presumidos de ICMS não pode ser generalizada de forma a abarcar todos os benefícios fiscais de ICMS.

Ainda, esclareceu o relator que: construção do Superior Tribunal de Justiça sobre os créditos presumidos de ICMS não pode ser generalizada de forma a abarcar tudo quanto seja benefício fiscal de ICMS, devendo limitar-se a situações idênticas ao caso analisado pelo Tribunal Superior, o que não é o caso do pedido de estorno de débito de ICMS.

Em conclusão: os créditos presumidos de ICMS que não devem ser incluídos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são apenas aqueles legitimamente concedidos, nos termos da Constituição Federal (artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g") e da legislação complementar pertinente (Leis Complementares nºs 24, de 1975 e 160, de 2017).

Por fim, o Tribunal **assegurou aos substituídos o direito de compensação dos valores recolhidos a mais nos 05 anos anteriores à impetração**, devidamente atualizados pela SELIC:

‘Sendo reconhecido o direito das empresas representadas pelo sindicato impetrante de excluir os créditos presumidos do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, impõe-se a declaração do direito à compensação dos valores recolhidos a mais nos 05 anos anteriores à impetração (data da impetração: 04/04/2014), devidamente atualizados pela taxa SELIC: O aproveitamento do direito creditório ora reconhecido deverá se dar após o trânsito em julgado da decisão definitiva, fazendo-se a compensação com quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, à exceção dos débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação, e observando-se, em relação às contribuições previdenciárias previstas no art. 11, parágrafo único, "a", "b" e "c", da Lei nº 8.212, de 1991, e às contribuições instituídas a título de substituição, as restrições impostas pelo art. 26-A da Lei n.º 11.457, de 2007’.” (grifou-se)

Após ser cientificada do retorno dos autos da diligência, a contribuinte apresentou manifestação, às fls. 2169 a 2177, constando que, em apertada síntese: **(i)** Que a Manifestante é alcançada pela coisa julgada formada nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 012860-39.2014.404.7200/SC; **(ii)** Que a matéria tratada no Mandado de Segurança possui os mesmos contornos da tratada neste processo administrativo; **(iii)** Que os fatos geradores dos anos calendários 2009, 2010 e 2011 tratados neste processo administrativo são alcançados pela coisa julgada do Mandado de Segurança; **(iv)** Que, caso seja superada a coisa julgada aplicável ao caso,

deve-se cancelar o presente processo administrativo à luz do Tema Repetitivo nº 1182 STJ, confirmado pela 1ª Turma da CSRF.

O presente voto dá continuidade à análise da controvérsia, considerando os elementos supervenientes apresentados pela Recorrente.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

Da Controvérsia

A controvérsia cinge-se à tributação dos créditos presumidos de ICMS recebidos pela recorrente no âmbito do Programa Pró-Emprego do Estado de Santa Catarina. A fiscalização enquadrava tais valores como "outras receitas" e exigiu o pagamento do IRPJ e da CSLL. A contribuinte, por sua vez, sustenta que tais valores não são passíveis de tributação, pois configuram subvenção para investimento.

1. Coisa julgada no Mandado de Segurança Coletivo nº 5012860-39.2014.404.7200/SC

A sentença proferida no mandado de segurança coletivo, transitada em julgado, assegurou às empresas da categoria a exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A decisão vincula a Receita Federal, que está impedida de tributar tais valores.

A PGFN reconheceu a aplicabilidade da coisa julgada ao presente caso, uma vez que a Recorrente tem domicílio na circunscrição da Delegacia da Receita Federal em Florianópolis/SC, abrangida pela decisão judicial.

A Contribuinte esclareceu que está devidamente enquadrada no caso (fls. 2169 e ss):

Conforme o **Anexo I da Portaria RFB Nº 1215, de 23 de julho de 2020**, que dispõe sobre a jurisdição fiscal das Unidades Descentralizadas da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, **a jurisdição a que a Manifestante se sujeita (Itajaí/SC) fica a cargo da Delegacia da Receita Federal em Florianópolis**, como se pode verificar de trecho abaixo extraído do referido Anexo I:

ITAIÓPOLIS	SC	8159	ARF - MAFRA (SC)	DRF - JOINVILLE (SC)
ITAIPULÂNDIA	PR	5525	ARF - MEDIANEIRA (PR)	DRF - CASCAVEL (PR)
ITAJAÍ	SC	8161	DRF - FLORIANÓPOLIS (SC)	DRF - FLORIANÓPOLIS (SC)
ITAMBARACÁ	PR	7613	ARF - CORNÉLIO PROCÓPIO (PR)	DRF - LONDRINA (PR)
ITAMBÉ	PR	7615	DRF - MARINGÁ (PR)	DRF - MARINGÁ (PR)

Portanto, a Manifestante se encontra em domicílio fiscal que é alcançado pela coisa julgada.

Quanto ao fato de fazer parte da categoria, este fato é inquestionável, uma vez que a Manifestante é empresa que realiza atividade econômica de comércio exterior, fato incontroverso do próprio auto de infração (fl. 764):

Trata-se de pessoa jurídica de direito privado, sociedade empresária limitada, constituída em dezembro de 2003, que tem por objetivo social a importação, exportação, comércio atacadista e varejista, corretagem e agenciamento de mercadorias e produtos importados seja em operações comerciais por conta própria ou por conta e ordem de terceiros, de produtos e mercadorias dos mais diversos tipos, conforme previsto contrato social, em anexo.

Portanto, não restam dúvidas que em relação ao item “a” da Diligência, a Manifestante é alcançada pela coisa julgada formada nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 012860-39.2014.404.7200/SC.

E para que não fique dúvida, a exemplo de diversas passagens do relatório fiscal que acompanha o auto de infração, consta de forma clara à fl. 768:

6 – INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA
6.1 – OMISSÃO DE RECEITAS DECORRENTE DE SUBVENÇÃO RECEBIDA DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO: CRÉDITO DO ICMS/SC

Regularmente instaurado o procedimento fiscal e recebidos os documentos e livros fiscais do contribuinte e obtido a ECD/SPED (escrituração contábil digital – sistema público de escrituração digital), conforme acima relatado, iniciamos os procedimentos de verificação da regularidade acerca das exações definidas no MPF, abrangendo os períodos de apuração encerrados nos anos calendário de 2009, 2010 e 2011, onde constatamos que a “Ize” dispensou tratamento tributário que não se conformava com o entendimento da Administração Tributária.

A matéria cinge-se a benefícios fiscais contemplados na Legislação tributária do Estado de Santa Catarina, em face de créditos presumidos concedidos no âmbito do ICMS.

Quanto ao período de alcance da decisão frente ao caso concreto, a Contribuinte esclarece:

Diante da natureza mandamental, sequer há que se falar em aspecto temporal de alcance da coisa julgada, uma vez que seus efeitos atingem situações pretéritas e futuras.

Contudo, ainda que fosse possível fixar aspecto temporal, este seria no mínimo a contar de 04/04/2009, considerando o direito de compensação dos valores recolhidos nos últimos 05 anos pela coisa julgada.

Considerando que no presente caso os fatos geradores se reportam aos anos calendários de 2009, 2010 e 2011, a coisa julgada alcança o lançamento fiscal.

Entendo assistir razão à Contribuinte, vez que a manutenção do lançamento contrariaria decisão judicial transitada em julgado. Portanto, acolho o recurso voluntário nesse ponto, resultando em nulidade do auto de infração, por este motivo, do período de 04/04/2009 a 31/12/2011.

2. Natureza dos créditos presumidos de ICMS e seu enquadramento tributário

O crédito presumido de ICMS é um incentivo fiscal concedido pelo Estado para estimular determinadas atividades econômicas. O Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, em diversas oportunidades, reafirmaram que tais benefícios, quando concedidos com a finalidade de estímulo à instalação ou expansão de empreendimentos, possuem natureza de subvenção para investimento, o que afasta sua tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

No julgamento do Tema 1182, o STJ consolidou a tese da impossibilidade de exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

Tese Firmada¹

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.*** (grifou-se)

Entretanto, no caso concreto, considerando o ERESP 1.517.492/PR e precedentes deste CARF (Acórdão 9101-006.891 da CSRF), entendo pela nulidade integral do Auto de Infração.

Vejamos a ementa do voto do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado:

Processo nº 10600.720042/2014-69

Recurso Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9101-006.891 – CSRF / 1ª Turma

Sessão de 04 de abril de 2024

Recorrente SBF COMERCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Disponível em https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1182&cod_tema_final=1182. Acesso em 10/02/2025.

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada "lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996", os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. (grifou-se)

Assim, entendo assistir razão à Contribuinte, devendo o Auto de Infração ser cancelado em sua integralidade.

3. Reflexos na exigência do crédito tributário

Diante do reconhecimento da coisa julgada do MS, da tese firmada pelo STJ, e precedentes deste CARF resta evidente a impossibilidade de tributação dos créditos presumidos de ICMS. Consequentemente, deve ser cancelada *in totum* a exigência do IRPJ e da CSLL, remanescendo apenas a decisão da DRJ que já havia afastado a tributação do PIS e da COFINS.

4. Conclusão

Diante do exposto, voto **por dar provimento** ao Recurso Voluntário da contribuinte, para **cancelar integralmente** o lançamento tributário, extinguindo a exigência do IRPJ e da CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS, em razão da coisa julgada e da aplicação do entendimento

consolidado no ERESP 1.517.492/PR e jurisprudência da CSRF deste Tribunal, mantendo-se, no mais, os termos do Acórdão recorrido.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**

Não obstante o bem fundamentado voto da Conselheira Relatora, as razões pelo cancelamento da exação, a meu ver, não são as veiculadas no voto, pois entendo que o Tema nº 1.182 e o EREsp nº 1.517.492/PR não se aplica ao caso concreto.

Colaciono a esclarecedora declaração de voto da Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, contida no Acórdão nº 9101-006.891 (04/04/2024), que acompanha as conclusões do Conselheiro-relator Luiz Tadeu Matosinho Machado por outros fundamentos, e didaticamente aborda a interpretação que dou ao assunto:

No que se refere à caracterização dos benefícios recebidos pelo contribuinte como subvenção para investimento, embora concorde com o Relator que deva ser dado provimento ao recurso especial, o faço com base em outros fundamentos, conforme explanado a seguir.

Como já nos manifestamos em outras oportunidades, entendemos que a Lei Complementar nº 160/2017 afastou, de forma definitiva, o requisito da sincronia contido no Parecer Normativo CST nº 112/1978 – e, nesse ponto, nos alinhamos ao Relator. Isso porque o artigo 9º da referida norma incluiu (i) o § 4º no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, para estabelecer que os “incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos” no artigo, bem como (ii) o §5º, para esclarecer que tal previsão se aplica, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

No entanto, mesmo após o advento da Lei Complementar nº 160/2017, persiste a necessidade de se verificar se determinada benesse referente ao ICMS consiste em subvenção para custeio ou investimento para fins de exclusão do lucro real, no termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que assim determinava:

(...)A análise isolada do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, de fato, pode induzir à conclusão de que, a partir da vigência da Lei Complementar nº 160/2017, todo e qualquer incentivo ou benefício fiscal ou financeiro-fiscal de ICMS seria

considerado subvenção para investimento, de forma que o tratamento fiscal aplicável independeria da sua caracterização como subvenção para investimento ou custeio.

No entanto, os parágrafos devem ser interpretados em conjunto com a norma contida no caput e não de forma autônoma. Nesse sentido é a Lei Complementar nº 95/1998, que versa sobre as regras de elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, e determina, em seu art. 11, III, que, para a obtenção de ordem lógica, as disposições normativas devem “expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida” e “promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos.

Aplicando tal norma de interpretação ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, verifica-se que o §4º não contém qualquer evidência de que se trata de exceção ao caput, donde se extrai que sua função é complementar a norma lá contida, que, por sua vez, é discriminada nos incisos I e II. Isso significa que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS não serão computados na determinação do lucro real desde que atendidos, dentre outros, os requisitos contidos no próprio caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, quais sejam, de que (i) a subvenção seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e (ii) a sua contabilização se dê em conta de reserva de incentivos fiscais.

Portanto, para que não seja computado na determinação do lucro real, o crédito presumido de ICMS deve atender às exigências contidas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 – ou, no caso de períodos de apuração anteriores, na legislação que o antecedeu, isto é, nos artigos 38 do Decreto-lei nº 1.598/1977 e 18 da Lei nº 11.941/2009. E, ao contrário do que afirmou o Ilustre Relator, os Embargos de Divergência em Recurso Especial (“EREsp”) nº 1.517.492/PR, proferido em 08.11.2017 pela Primeira Seção do STJ e os Recursos Especiais nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158, objeto do Tema 1.182, julgado em 26.04.2023 pelo STJ, não afastam essas conclusões.

No que se refere ao EREsp nº 1.517.492/PR, o principal fundamento para afastar a tributação do crédito presumido de ICMS pelo IRPJ e CSLL foi a violação ao pacto federativo.

No entanto, o referido julgado não vincula os julgadores do CARF, que, inclusive, não podem deixar de aplicar art. 30 da Lei nº 12.973/2014 ao fundamento de inconstitucionalidade, sob pena de violação, dentre outros, ao art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972.

Ademais, a meu ver, existe a possibilidade de o posicionamento contido no EREsp nº 1.517.492/PR ser superado pelo próprio STJ ou até pelo STF. Isso porque, em 03.10.2023, a 2ª Turma do STJ, no ARES nº 2388499/RS, de relatoria do Min. Mauro Campbell, anulou uma decisão do TRF4, por omissão, pois concluiu ser necessário verificar o preenchimento dos requisitos do Tema 1182 em caso de

crédito presumido de ICMS, isto é, aqueles contidos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 – o que indica uma possível mudança de posicionamento pela 2ª Turma do STJ com relação ao decidido no EREsp nº 1.517.492/PR, uma vez que, caso a tributação fosse afastada em nome do pacto federativo, não se estaria a exigir o cumprimento dos requisitos legais. E, ainda, o STF decidiu pela ausência de repercussão geral da discussão relativa à inclusão de crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no Tema RG nº 9576, em 18.08.2017, ou seja, antes de o STJ decidir a matéria com base no princípio do pacto federativo, de natureza constitucional, em 08.11.2017 – o que pode resultar em uma reanálise da existência de repercussão geral pelo STF.

Com relação ao Tema 1.182, não concordo que a referida decisão “referendou” a aplicação do EREsp nº 1.517.492/PR aos casos de exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de forma que, nos presentes autos, perderia a relevância analisar o atendimento aos requisitos previstos na legislação. O Tema 1.182, a meu ver, apenas excluiu do seu âmbito de aplicação o crédito presumido de ICMS, não validando ou tornando vinculante o entendimento contido no EREsp nº 1.517.492/PR.

Ocorre que, no presente caso, como ressalta o Ilustre Relator em seu voto, (i) a decisão recorrida reconheceu que o incentivo fiscal em discussão tem natureza de subvenção para investimento; e (ii) a Autoridade Fiscal não questionou a contabilização do incentivo fiscal – tema que foi introduzido apenas na decisão da DRJ, foi considerado irrelevante pela decisão recorrida e não foi objeto de embargos de declaração ou recurso especial da PGFN. Diante disso, entendo que estão superadas as discussões acerca do preenchimento dos requisitos contidos nos artigos 38 do Decreto-lei nº 1.598/1977, 18 da Lei nº 11.941/2009 ou 30 da Lei nº 12.973/2014, razão pela qual deve ser dado provimento ao recurso especial do contribuinte.

Como bem explicitado, o EREsp nº 1.517.492/PR não vincula os julgadores do CARF, pois o referido julgado não é um recurso repetitivo, bem como é inafastável a aplicação do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 sob o fundamento de inconstitucionalidade.

Um segundo ponto é que ainda que seja um crédito presumido de ICMS, devem ser atendidas as exigências contidas no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, isto é, o registro das subvenções para investimento em reserva de lucros e o respeito aos incisos I e II da regra.

Por fim, não há que se cogitar que o Tema nº 1.182 do STJ sedimentou a interpretação quanto aos efeitos fiscais sobre os créditos presumidos de ICMS, pois fica clara que a referência da tese diz respeito somente à distinção ao objeto do julgamento naquela ocasião (*“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”*).

Não era objeto do julgamento os efeitos fiscais dos créditos presumidos de ICMS e a tese firmada apenas distinguiu o entendimento proclamado no ERESP 1.517.492/PR do que foi conferido aos demais benefícios fiscais.

Entretanto, acompanhei a Conselheira Relatora pelas conclusões, pois entendo que no caso concreto é contraditório o lançamento de ofício em face da contribuinte pela *diminuição do custo* de uma mercadoria importada por conta e ordem de terceiros, em decorrência de uma subvenção para investimentos que não está abarcada no conceito de renda.

Explico. A contribuinte era optante pela apuração do imposto sobre a renda pelo lucro presumido. Logo, sua renda tributada parte da receita bruta de sua atividade e a legislação tributária preconiza um coeficiente que compreende a *presunção de lucros*, mas não só, pois o coeficiente também presume os custos ou despesas da atividade (se a presunção de lucro é de 8%, presume-se que 92% são despesas/custos).

Ao se deparar com a subvenção para investimentos numa empresa que apura o imposto sobre a renda pelo lucro presumido, seria incoerente assumir que são *receitas não operacionais* da contribuinte, porquanto, a bem da verdade, não são receitas. Há efetivamente uma *redução do custo ou das despesas* da empresa, sem impacto no resultado, pois o lucro líquido contábil ajustado é irrelevante para a apuração do lucro presumido – importa somente ao lucro real.

Logo, friso: no lucro presumido, a subvenção para investimento do caso concreto não tem impacto no resultado tributável pelo imposto sobre a renda e não há acréscimo de renda tributável pelo IRPJ.

Por fim, seria incoerente tributar a receita operacional sujeita à presunção dos *lucros e custos/despesas*, mas desvincular esses mesmos *custos/despesas* presumidos pela legislação tributária e classificar a subvenção para investimentos, que importa diminuição dos *custos/despesas* já considerados no coeficiente de presunção, como *receita não operacional*, a fim de acrescer à base de cálculo do IRPJ. A base de cálculo do IRPJ, no caso concreto, foi formada pela receita operacional, não há como descolar a diminuição do custo pela subvenção para investimentos a fim de caracterizá-la como uma *receita não operacional*, no regime do lucro presumido. A receita é operacional e o custo/despesa, diminuída pela subvenção de ICMS, também segue a mesma lógica, pois *ambos* já foram submetidos ao coeficiente de presunção.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas