



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.733845/2011-76
ACÓRDÃO	1301-007.942 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DE MILLUS S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. JURISPRUDÊNCIA DO E. STJ. IMPOSSIBILIDADE DE SE EXIGIR A DEMONSTRAÇÃO COMO CONCESSÃO DE ESTÍMULO À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS.

Nos termos dos precedentes firmados pelo E. STJ (EREsp 1.517.492/PR e Tema Repetitivo nº 1.182), o benefício fiscal de ICMS que não configure crédito presumido deve ser classificado como subvenção para investimento, desde que demonstrado o cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e no art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017, sendo ilegítima a exigência da comprovação de que os valores foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto por DE MILLUS S/A – INDÚSTRIA E COMÉRCIO (fls. 10.459/10.477) em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO) que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário cobrado.
2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 10.142/10.158) lavrados para exigir IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2007, por suposta infração de contabilização indevida, como subvenção para investimento, de valor relativo a benefícios fiscais do Estado do Rio de Janeiro. Os tributos foram acrescidos de juros de mora e multa de ofício, sem qualificação.
3. De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 10.135/10.141), a Fiscalização identificou acréscimos oriundos de créditos em conta de Patrimônio Líquido e débitos no passivo circulante relativos a benefício fiscal de ICMS incidente sobre as vendas do estabelecimento da contribuinte, instituído pelo Estado do Rio de Janeiro por meio da Lei Estadual nº 4.542/2005. A Recorrente classificou os valores de ICMS não recolhidos em função do benefício como subvenção para investimento, nos termos do art. 443 do RIR/99.
4. A Autoridade Fiscal questionou exatamente a natureza de subvenção para investimento do benefício fiscal de ICMS, sob o fundamento de que “[...] a empresa que obteve a redução de ICMS não implantou ou mesmo expandiu seu empreendimento, até mesmo porque a citada lei estadual somente determinou que fossem mantidos os níveis de emprego (vide art. 12 da Lei nº 4.542/2005) existentes nos 12 meses anteriores ao início do benefício e que fossem ‘envidados esforços no sentido de concentrar suas compras’ em empresas localizadas no Estado do Rio de Janeiro.”
5. A Fiscalização também apontou que o próprio Estado do Rio de Janeiro teria se manifestado no sentido de que a empresa estaria em desacordo com a lei estadual que outorga o benefício “[...] por outras questões, que não serão aprofundadas neste relatório por não ser o fórum adequado para esta discussão e que em nada altera a tributação ora feita”.
6. Diante disso, a Autoridade Fiscal entendeu inexistir subvenção para investimento, realizando o lançamento de ofício sobre o valor de R\$ 14.275.242,14, correspondente ao valor do ICMS não recolhido e que compõe a Reserva de Capital – Isenção de Impostos escriturada pela contribuinte.

7. Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 10.168/10.206), rejeitada pela DRJ, por meio de acórdão (fls. 10.438/10.449) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

É inadmissível excluir da apuração do lucro real a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal de ICMS, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico (não é suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção), inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos. Nesse caso, a subvenção caracterizada como de custeio torna-se tributável, compondo a base de cálculo do IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2008, 2009

CSLL. DECORRÊNCIA.

Decorrendo a exigência da CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o imposto de renda.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

8. A Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 10.459/10.477), sustentando em síntese que: o indeferimento de perícia contábil caracterizaria cerceamento de defesa; o Auto de Infração seria nulo, por violação ao art. 906 do RIR/99, pois teria ocorrido uma reabertura ilegal da fiscalização; o benefício fiscal concedido seria subvenção para investimento, estando incorreta a conclusão da Autoridade Fiscal; existiriam outros equívocos na decisão da DRJ; o processo administrativo deveria ser suspenso, até o julgamento final pelo Estado do Rio de Janeiro do Auto de Infração lavrado contra a Recorrente pelo descumprimento dos requisitos do benefício fiscal, especificamente a obrigação de não ter débitos tributários com o ente público; ainda que estivesse correta a autuação, a tributação por meio da CSLL seria descabida.

9. Em 13/11/2025, a Recorrente solicitou a juntada de petição informando a ocorrência de fatos novos, especificamente o cancelamento do Auto de Infração de ICMS, o depósito do benefício no CONFAZ e o entendimento mais recente do E. STJ sobre a matéria.

10. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

11. O Recurso Voluntário foi interposto em 31/01/2017 (fls. 10.458), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da sua intimação (fls. 10.457), por procurador devidamente habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço do recurso.

12. Preliminarmente, a Recorrente sustenta a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do seu direito de defesa, tendo em vista que foi requerida a realização de perícia contábil, mas não houve seu deferimento pela DRJ.

13. De acordo com o art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, a impugnação deve ser instruída *com os documentos em que se fundamentar*, cabendo ao contribuinte o ônus da prova com relação aos fatos mencionados. Nesse sentido, a perícia e as diligências não se prestam a substituir as provas que deveriam ter sido apresentadas pela Recorrente, conforme já decidiu esta Turma Ordinária:

PEDIDO DE PERÍCIA. CONHECIMENTO TÉCNICO ESPECIALIZADO. SUBSTITUIÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. A perícia não se presta para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação, pois sua realização pressupõe a necessidade do julgador conhecer fato que demande conhecimento especializado, não havendo que se falar em cerceamento de direito de defesa em caso de negativa de pedido de tal jaez. (Acórdão nº 1301-005.374, Rel. Cons. Rafael Taranto Malheiros, Sessão de 16/06/2021)

14. Além disso, conforme já entendeu esta Turma Ordinária ao interpretar o art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, “[...] descabe a realização de diligência ou perícia quando constarem do processo todos os elementos necessários à formação da convicção do julgador para a solução do litígio” (Acórdão nº 1301-006.241, Rel. Cons. Rafael Taranto Malheiros, Sessão de 18/11/2022). Diante disso, compreende-se que a DRJ entendeu desnecessária a realização da perícia contábil, pois há nos autos elementos suficientes para julgamento, o que está de acordo com a jurisprudência deste Carf.

15. Portanto, entendo que deve ser rejeitada a preliminar.

16. Ainda em preliminar, a Recorrente afirma que o procedimento fiscal violou o art. 906 do RIR/99. Isso porque em 07/06/2011 recebeu “Termo de Encerramento de Fiscalização” relativo ao MPF nº 0710800.2010.01350, mas o procedimento teria sido reaberto em 14/06/2011, por meio da entrega de nova intimação. A Recorrente narra que recebeu, em 19/09/2011, um novo mandado de procedimento fiscal, o qual “não pode convalidar uma fiscalização irregular”.

17. O art. 906 do RIR/99 prescreve que “em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal”. De acordo com jurisprudência consolidada deste Carf, em sua Súmula nº 111, “o Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de

1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado.” Ou seja, a emissão de um novo MPF (fls. 10.120), como admitido pela própria Recorrente, é suficiente para o reexame do período, independentemente de autorização específica das autoridades mencionadas. Assim, deve ser rejeitada a alegação.

18. No mérito, a Recorrente alega que o incentivo de ICMS recebido seria subvenção para investimento, não estando submetida à tributação pelo IRPJ e pela CSLL. Destacou outros equívocos que teriam sido cometidos pela DRJ, pois a legislação estadual buscava incentivar a contratação de empregados, o que teria sido atendido, bem como o aumento das vendas. Mencionou ainda a jurisprudência do E. STJ e defendeu que, mesmo se os valores forem classificados como subvenção para custeio, a incidência da CSLL seria descabida, diante do art. 2º da Lei nº 7.689/1988.

19. Inicialmente, cabe esclarecer que sempre adotei o entendimento pessoal no sentido de que a alteração feita pela Lei Complementar nº 160/2017 na Lei nº 12.973/2014 não transformou todo e qualquer benefício fiscal relativo ao ICMS em subvenção para investimento, independentemente das circunstâncias em que concedido. O diploma complementar inseriu, no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, os §§ 4º e 5º, com a seguinte redação:

Art. 30. **As subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos** e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 4º **Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.** (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

20. Como se verifica pela leitura do § 4º, em conjunto com o *caput*, a caracterização do incentivo como subvenção para investimento dependeria dos seguintes requisitos: (i) devem ser concedidas como “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, (ii) deve ser registrada na conta de reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/1976 e (iii) somente podem ser utilizadas para absorção de prejuízos, desde que já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, ou para aumento do capital social.

21. Veja-se que o § 4º, *a contrario sensu*, faz referência à manutenção “dos requisitos ou condições” previstos no artigo, pois somente excluiu expressamente os não previstos. O dispositivo não deixa de ser relevante, pois havia uma controvérsia a respeito da existência ou não de outros requisitos para a qualificação de uma subvenção de investimento, previstos em atos normativos infralegais. É exemplo disso a necessidade de “sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos”, constante no art. 198, § 7º, da IN nº 1.700/2017, que em função da alteração legislativa não são mais exigidos no caso de benefícios fiscais relativos ao ICMS. Tanto é assim que foram expressamente excluídos pela IN nº 1.881/2019, que incluiu o § 8º no referido art. 198.

22. Referida conclusão está de acordo, ainda, com a Solução de Consulta nº 145/2020, que tratou especificamente do tema:

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. A partir da Lei Complementar nº 160/2017 **os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS**, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 **poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

23. A partir dessa premissa, a configuração da subvenção para investimento e a sua consequente exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dependeria do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

24. **Porém**, apesar do meu entendimento pessoal, o tema foi objeto de sucessivas análises pelo E. STJ, nas suas Turmas de Direito Público e, em seguida, na Primeira Seção de Julgamento, inclusive gerando provimento vinculante por meio de julgamento de Recurso Especial Repetitivo.

25. O E. STJ, no EREsp nº 1.517.492/PR (Rel. Min. Og Fernandes, Red. p/ acórdão Min. Regina Helena Costa, DJ 08/11/2017), definiu que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados não poderiam ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Embora não tenha sido julgado sob o rito dos precedentes vinculantes, referido julgado se deu na 1ª Seção do E. STJ, com a seguinte manifestação:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA

JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de

interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino

final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI - Embargos de Divergência desprovidos.

(EResp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 8/11/2017, DJe de 1/2/2018.)

26. Vale destacar que o E. STJ, no referido EResp nº 1.517.492/PR, não se limitou a afirmar que a incidência de IRPJ e CSLL sobre o crédito presumido de ICMS violaria o pacto federativo. Avançou na matéria, entendendo que tais valores não caracterizam renda ou lucro. Nesse sentido, veja-se precedente deste Carf, decidido por unanimidade:

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. STJ. INTERPRETAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA. ELEMENTO ESTRANHO À BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. Nos termos das decisões do STJ, o crédito presumido de ICMS se constitui como elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na referida base impositiva. (Acórdão nº 1402-006.532, Rel. Cons. Luciano Bernart, Sessão de 19/07/2023)

27. As considerações do Relator bem explicam as conclusões alcançadas pelo E. STJ naquele julgamento:

18. Ao analisar as decisões do STJ indicadas acima, percebe-se que na decisão que serviu de orientação para as outras aborda, além da questão da competência, a interpretação sobre a natureza jurídica do citado crédito presumido e sua consequente exclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Há no citado Acórdão (EResp n. 1.517.492/PR) afirmação expressa que comprova a afirmação, a qual se transcreve abaixo (fls. 21 e 24 do Acórdão) [...]

19. Percebe-se na parte final do texto transcrito que a não representação de lucro do crédito presumido se constitui, ao lado da infração ao princípio federativo, como um dos três fundamentos para que ele não integre a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

20. Tal entendimento é também expressamente indicado no AgInt no AREsp n. 1.958.353/SC, com a seguinte redação na ementa: [...]

21. Ou seja, além da questão constitucional inerente ao pacto federativo, a qual foi abordada na admissibilidade, há ainda na questão a respeito da interpretação da natureza do crédito, o qual não se caracteriza como elemento apto a fazer parte da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Com base nas decisões do STJ, entende-se que merecem prosperar os argumentos da Recorrente, uma vez que o crédito presumido de ICMS não faz parte da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que faz com que os respectivos Als devam ser cancelados no que diz respeito ao tópico.

28. Posteriormente, foi discutida a extensão desse entendimento para os demais formatos de incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados. No Tema Repetitivo nº 1.182 (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ 26/04/2023, com trânsito em julgado em 14/08/2023), foram definidas as seguintes **teses**, com eficácia vinculante para este Carf (art. 99 do RICARF):

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.

29. Veja-se que o E. STJ realizou distinção expressa com a matéria decidida no EREsp nº 1.517.492/PR, **fazendo referência expressa a este julgamento na própria tese vinculante**. Aplica-se este primeiro julgamento em caso de benefício de crédito presumido de ICMS, concluindo-se que a exigência de IRPJ e CSLL é indevida em função da violação ao pacto federativo. Para os outros benefícios, a exclusão é condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei (art. 10 da LC nº 160/2017 e art. 30 da Lei nº 12.973/2014), mas “não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”. Persiste, assim, tão somente quanto a esses outros benefícios, a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, conforme ementa constante nos acórdãos correspondentes ao Tema nº 1.182:

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

30. Portanto, como vem inclusive entendendo as duas Turmas de Direito Público do E. STJ em julgamentos recentes, “em suma, ao crédito presumido de ICMS aplica-se o disposto nos EREsp. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS adota-se o disposto no art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30 da Lei 12.973/2014” (AgInt nos EDcl no REsp nº 2.122.157/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 12/08/2024). Assim, “[...] é pacífico o entendimento do STJ no sentido de que: a) o crédito presumido de ICMS não sofre a incidência de IRPJ e de CSLL; b) os demais benefícios fiscais relacionados ao ICMS não podem ser excluídos, em regra, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidas as condições estabelecidas em lei específica” (AgInt nos EDcl no REsp n. 2.117.590/RN, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 2/12/2024, DJEN de 11/12/2024).

31. Neste caso, o benefício fiscal de ICMS concedido pela Lei Estadual/RJ nº 4.542/2005 foi a redução de ICMS, permitindo que o tributo fosse recolhido com alíquota equivalente a 2,5% do faturamento realizado no mês de referência (art. 2º). Assim, não se trata de crédito presumido, mas sim de benefício distinto, devendo ser aplicado o entendimento de que o cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e no art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 são necessários. Porém, não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

32. Neste caso, verifico que a autuação se deu, exclusivamente, em função da ausência dessa demonstração de sua concessão como estímulo, destacando a DRJ a ausência de “[...] sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos”. Somente isso já seria, a meu ver, suficiente para o cancelamento da autuação, vez que este Carf não poderia, neste momento processual, inovar com relação aos fundamentos utilizados no lançamento de ofício. Porém, é importante anotar que também foram cumpridos os requisitos formais previstos nos dispositivos mencionados: a própria Fiscalização mencionou que os valores foram destinados à constituição de reserva de capital e o benefício fiscal foi depositado no CONFAZ, conforme certificado trazidos aos autos pela Recorrente (fls. 10.547).

33. Com base nesses elementos, entendo que é o caso de cancelamento integral da autuação.

34. Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, dou-lhe provimento, para cancelar integralmente a autuação.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso

ACÓRDÃO 1301-007.942 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 12448.733845/2011-76

DOCUMENTO VALIDADO