



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14817.720036/2024-07
ACÓRDÃO	1302-007.600 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KABUM S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/12/2020 a 31/12/2022

ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO ACÓRDÃO POR MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não se configura nulidade do Acórdão recorrido por suposta alteração de critério jurídico (artigo 146 do CTN) quando a decisão mantiver o entendimento jurídico adotado pela Fiscalização no lançamento. A controvérsia restringe-se ao cálculo do valor líquido do benefício fiscal, de modo que, a referência à Solução de Consulta COSIT nº 12/2022 e ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 não caracteriza inovação de critério jurídico, mas apenas reforço interpretativo.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE POR AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE ARGUMENTOS. INOCORRÊNCIA.

Não se caracteriza nulidade do Acórdão por ausência de apreciação das matérias de defesa quando a decisão recorrida enfrenta de forma suficiente as questões relevantes ao deslinde da controvérsia, ainda que de maneira sintética.

A Autoridade Julgadora enfrentou os pontos centrais do litígio, fundamentando adequadamente a decisão com base na SC COSIT nº 12/2022 e no entendimento de que apenas o valor líquido do benefício fiscal — correspondente à efetiva renúncia do Estado — é passível de exclusão do lucro líquido.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 31/12/2020 a 31/12/2022

IRPJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO LIMITADA AO VALOR LÍQUIDO.

A exclusão do crédito presumido de ICMS na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL deve se limitar ao valor líquido do benefício, deduzidos estornos de créditos e contribuições obrigatórias. A subvenção fiscal corresponde ao efetivo ganho econômico, não ao valor bruto concedido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos o Conselheiro Henrique Nimer Chamas e as Conselheiras Miriam Costa Faccin (relatora) e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto da relatora. Fica designado para fazer o voto vencedor o Conselheiro Sérgio Magalhães Lima.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente e Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Júnior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

1. Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (e-fls. 109/124) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (e-fls. 125/139), relativos aos anos-calendário de 2020 a 2022 e cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de R\$ 49.457.373,02, os quais, a rigor, abrangem a cobrança dos respectivos tributos (principal), a incidência de juros de mora e, ainda, a aplicação da multa (75%), a seguir discriminados:

	TRIBUTO (principal)	JUROS DE MORA	MULTA	TOTAL
IRPJ	17.816.099,67	5.161.354,86	13.362.074,74	36.339.529,27
CSLL	6.431.075,88	1.863.460,96	4.823.306,91	13.117.843,75
TOTAL				49.457.373,02

2. Conforme se verifica da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” que compõem os respectivos Autos de Infração, a Autoridade Fiscal apurou as infrações descritas abaixo:

IRPJ:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Os atos normativos infralegais citados na fundamentação legal deste Auto de Infração estão amparados pelo disposto no art. 100 da Lei nº 5.172/66 (CTN), sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN.

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO A TÍTULO DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO POR DESCONSIDERAR ESTORNOS DE CRÉDITOS DE ICMS E CONTRIBUIÇÃO PARA O FEEF-ES

Exclusões do lucro líquido na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em montantes superiores aos valores líquidos do benefício fiscal, tendo em vista que não foram computados os estornos de créditos efetivos de ICMS e as contribuições obrigatórias para o FEEF-ES, conforme detalhado no Relatório Fiscal anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2020	84.015.382,32	75,00
31/12/2021	131.777.248,54	75,00
31/12/2022	132.849.857,83	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2020 e 31/12/2022:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Artigos 30 e 50 da Lei nº 12.973/14.
Artigos 258 e 261 do RIR/18.

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO A TÍTULO DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

Exclusões indevidas do lucro líquido na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de subvenção para investimento, conforme detalhado no Relatório Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2020	32.263.453,78	75,00
31/12/2021	45.034.543,10	75,00
31/12/2022	42.903.318,91	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2020 e 31/12/2022:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Arts. 258 e 261 do RIR/18

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

CSLL:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Os atos normativos infralegais citados na fundamentação legal deste Auto de Infração estão amparados pelo disposto no art. 100 da Lei nº 5.172/66 (CTN), sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN.

EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO A TÍTULO DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO POR DESCONSIDERAR ESTORNOS DE CRÉDITOS DE ICMS E CONTRIBUIÇÃO PARA O FEEF-ES

Exclusões do lucro líquido na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em montantes superiores aos valores líquidos do benefício fiscal, tendo em vista que não foram computados os estornos de créditos efetivos de ICMS e as contribuições obrigatórias para o FEEF-ES, conforme detalhado no Relatório Fiscal anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2020	84.015.382,32	75,00
31/12/2021	131.777.248,54	75,00
31/12/2022	132.849.857,83	75,00

DOCUMENTO VALIDADO

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2020 e 31/12/2022:

- Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90
- Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95
- Art. 2º da Lei nº 9.249/95
- Art. 1º da Lei nº 9.316/96
- Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08
- Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO A TÍTULO DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

Exclusões indevidas do lucro líquido na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de subvenção para investimento, conforme detalhado no Relatório Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2020	32.263.453,78	75,00
31/12/2021	45.034.543,10	75,00
31/12/2022	42.903.318,91	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2020 e 31/12/2022:

- Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90
- Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95
- Art. 2º da Lei nº 9.249/95
- Art. 1º da Lei nº 9.316/96;
- art. 28 da Lei nº 9.430/96
- Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08
- Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

3. Conforme se verifica do Relatório Fiscal (e-fls. 140/153), a Fiscalização teve como escopo a análise das exclusões efetuadas do lucro líquido relativas às subvenções para investimento vinculadas ao crédito presumido de ICMS do Estado do Espírito Santo (Programa COMPETE/ES).

DOCUMENTO VALIDADO

4. De acordo com o relatado, a Contribuinte (Kabum) registrou valores significativos em contas de resultado vinculadas ao benefício fiscal denominado “Benefício Fiscal ICMS COMPETE-ES”, procedendo à exclusão desses valores do lucro líquido na apuração do IRPJ e da CSLL, nos seguintes montantes:

- **2020:** R\$ 338.874.233,81
- **2021:** R\$ 430.842.962,33
- **2022:** R\$ 422.828.797,78

5. A Autoridade Fiscal identificou duas principais irregularidades: **(i) Exclusões maiores que o crédito presumido real:** as exclusões contábeis foram superiores ao crédito efetivamente apurado na EFD ICMS e **(ii) Desconsideração dos estornos de ICMS + FEEF (Fundo Estadual de Estabilização Fiscal do Estado do Espírito Santo):** para obter o benefício fiscal no Espírito Santo, a empresa precisava: estornar créditos de ICMS das entradas e recolher contribuições ao FEEF-ES. Confira-se:

“4. DAS EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO A TÍTULO DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO

Conforme detalhado nos itens anteriores deste Relatório, a fiscalizada, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2020 a 2022, fez exclusões do lucro líquido a título de subvenção para investimento decorrente de créditos presumidos de ICMS auferidos pelo estabelecimento com o CNPJ 05.570.714/0008-25.

No entanto, as exclusões feitas pela Fiscalizada são superiores aos créditos presumidos de ICMS auferidos pelo estabelecimento e por ela registrados na EFD ICMS/IPI. Apresentamos, na Tabela 5, demonstrativo dessas diferenças.

Tabela 5: Exclusões Indevidas do Lucro Líquido

Ano-Calendário	Exclusão do Lucro Líquido (a)	Crédito Presumido de ICMS Auferido (b)	Exclusão Indevida do Lucro Líquido (a - b)
2020	R\$ 338.874.233,81	R\$ 306.610.780,03	R\$ 32.263.453,78
2021	R\$ 430.842.962,33	R\$ 385.808.419,23	R\$ 45.034.543,10
2022	R\$ 422.828.797,78	R\$ 379.925.478,87	R\$ 42.903.318,91

Portanto, restou caracterizada **irregularidade fiscal** na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos **anos-calendário 2020 a 2022** em função de **exclusões indevidas do lucro líquido a título de subvenção para investimento**, nos valores de **R\$ 32.263.453,78**, **R\$ 45.034.543,10** e **R\$ 42.903.318,91**, respectivamente, contrariando o disposto no art. 261 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580/18 (RIR/18) e no art. 2º da Lei nº 7.689/88”.

5. DOS ESTORNOS DE CRÉDITOS EFETIVOS DE ICMS DECORRENTES DE ENTRADAS

O estabelecimento com o CNPJ **05.570.714/0008-25**, sediado no **Estado do Espírito Santo**, fez jus a créditos presumidos de ICMS nos termos do art. 23 da Lei nº 10.586/16 e do art. 530-L-R-I do Decreto nº 1.090/02 (RICMS/ES), sendo que,

obrigatoriamente, o crédito presumido auferido deveria ser lançado na EFD ICMS/IPI:

LEI ESTADUAL Nº 10.568/16

Art. 23. *Nas operações interestaduais destinadas a consumidor final, pessoa física ou jurídica, promovidas por estabelecimento que pratique exclusivamente venda não presencial, fica concedido crédito presumido de forma que a carga tributária efetiva resulte nos seguintes percentuais:*

I - a partir de 1.º de janeiro de 2016, um inteiro e cinco décimos por cento;

II - a partir de 1.º de janeiro de 2017, um inteiro e vinte e cinco centésimos por cento; e

III - a partir de 1.º de janeiro de 2018, um inteiro e um décimo por cento.

§ 1.º *Considera-se venda não presencial aquela realizada por meio da internet ou central de atendimento - call center.*

(...)

§ 4.º *O estabelecimento que adotar os procedimentos previstos neste artigo deverá:*

I - lançar o crédito presumido na EFD; e

II - ser o mesmo que efetuou o faturamento, na hipótese em que o pagamento for efetuado por meio de cartão de crédito ou débito.

Decreto nº 1.090/02 – RICMS/ES

Art. 530-L-R-I. *Nas operações interestaduais destinadas a consumidor final, pessoa física ou jurídica, promovidas por estabelecimento situado neste Estado que pratique exclusivamente venda não presencial, é concedido crédito presumido de forma que a carga tributária efetiva resulte nos seguintes percentuais (Lei n.º 10.568/16):*

I - a partir de 1.º de janeiro de 2016, um inteiro e cinco décimos por cento;

II - a partir de 1.º de janeiro de 2017, um inteiro e vinte e cinco centésimos por cento;

III - a partir de 1.º de janeiro de 2018, um inteiro e um décimo por cento.

Por outro lado, conforme disposto no § 2º do art. 23 da Lei nº 10.586/16 e no § 2º do art. 530-L-R-I do RICMS/ES, a utilização do crédito presumido também exigia o estorno integral dos créditos relativos às aquisições das mercadorias (entradas) cujas saídas ocorreram com a utilização do benefício fiscal:

LEI ESTADUAL Nº 10.568/16

Art. 23.

(...)

§ 2.º A utilização do crédito presumido de que trata o caput:

I - determina o **estorno integral do crédito** relativo à entrada da mercadoria, cuja saída tenha ocorrido com o referido benefício

II - veda a utilização de quaisquer outros créditos, para efeito de apuração do imposto, em relação às operações beneficiadas;

(...)

Decreto nº 1.090/02 – RICMS/ES

Art. 530-L-R-I.

(...)

§ 2.º A utilização do crédito presumido de que trata o caput:

I - determina o estorno integral do crédito relativo à entrada da mercadoria, cuja saída tenha ocorrido com o referido benefício; e II - veda a utilização de quaisquer outros créditos, para efeito de apuração do imposto, em relação às operações beneficiadas.

(...)

Portanto, para fruição do crédito presumido de ICMS de que trata o art. 530-L-R-I do RICMS/ES, o estabelecimento com o CNPJ **05.570.714/0008-25**, sediado no **Espírito Santo**, foi obrigado a **estornar os créditos de ICMS** relativos às aquisições de mercadorias cujas saídas deram origem ao benefício fiscal.

Examinando a Escrituração Fiscal Digital (EFD ICMS/IPI) verificamos que, nos anos-calendário 2020 a 2022, o estabelecimento com o CNPJ **05.570.714/0008-25** efetuou, mensalmente, ajustes (Registro E111 da EFD) com o código “**ES010102 – Estorno de Créditos: relativo à dedução do crédito da entrada de mercadoria (art. 530 L-R-I, §2º, I)**” na apuração mensal dos saldos de ICMS. No **ANEXO III** deste Relatório listamos os ajustes identificados e na Tabela 6 apresentamos a consolidação, por período de apuração do IRPJ e da CSLL, desses ajustes.

Tabela 6: Ajustes na Apuração Mensal dos Saldos de ICMS conforme EFD ICMS/IPI

Ano-Calendário	Código do Ajuste	Valor do Ajuste
2020	ES010102	R\$ 82.790.191,43
2021	ES010102	R\$ 130.385.566,37
2022	ES010102	R\$ 131.497.637,76

Em atendimento ao item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fls. 99 a 102, a **fiscalizada confirmou** que os valores listados no **ANEXO III** deste Relatório e consolidados na Tabela 6 correspondem aos **estornos de créditos de ICMS** decorrentes de entradas de mercadorias efetuados em atendimento ao disposto no art. 530-L-R-I do RICMS/ES.

Em conformidade com a Escrituração Contábil Digital (ECD), os valores relativos aos estornos de créditos de ICMS foram contabilizados a débito das contas “11204010008 – Mercadorias para Revenda ES”, “31201030001 –

Transportadora” e “32501010001 – Tributos Estaduais”, conforme detalhado no **ANEXO IV** deste Relatório. Na Tabela 7 apresentamos a consolidação, por ano-calendário, dos lançamentos contábeis efetuados.

Tabela 7: Estornos de Créditos de ICMS conforme a ECD

Conta Debitada	AC 2020	AC 2021	AC 2022
11204010008 - Mercadoria para Revenda ES	R\$ 75.157.438,27	R\$ 123.613.404,37	R\$ 127.062.482,92
31201020001 - Transportadora	R\$ 7.359.958,82	R\$ 6.556.542,36	R\$ 4.160.853,85
32501010001 - Tributos Estaduais	R\$ 272.794,34	R\$ 215.619,64	R\$ 274.300,99
TOTAL	R\$ 82.790.191,43	R\$ 130.385.566,37	R\$ 131.497.637,76

Cabe destacar que todos os lançamentos contábeis listados no **ANEXO IV** impactaram (reduziram) o lucro líquido da fiscalizada, de forma direta, como é o caso daqueles efetuados a débito das contas de resultado “31201020001 – Transportadora” e “32501010001 – Tributos Estaduais, ou de forma indireta, como é o caso daqueles feitos a débito de conta do ativo representativa de estoques (“11203010008 – Mercadorias para Revenda ES”) e que posteriormente compuseram o custo das mercadorias vendidas. Além disso, verificou-se que os ajustes efetuados na EFD ICMS/IPI a título de estornos de créditos de ICMS (Tabela 6) **coincidem integralmente** com os registros contábeis feitos nos anos-calendário 2020 a 2022 (Tabela 7).

6. DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O FEEF-ES

Para fazer jus ao crédito presumido de ICMS, o estabelecimento com CNPJ **05.570.714/0008-25** também foi obrigado a efetuar recolhimentos adicionais destinados ao Fundo de Estadual de Estabilização Fiscal do Estado do Espírito Santo (FEEF-ES), conforme estabelece o caput do art. 4º, da Lei nº 10.630/17, com a redação dada pela Lei nº 11.148/20:

LEI nº 10.630/17

Art. 4º A fruição de incentivos e benefícios fiscais concedidos nos termos das Leis nº 10.550, de 30 de junho de 2016, e nº 10.568, de 26 de julho de 2016, que resultem em redução do montante a ser pago em decorrência da aplicação da alíquota nominal do ICMS, fica condicionada a que o sujeito passivo beneficiário, em relação às operações e prestações incentivadas ou beneficiadas: (Redação do caput dada pela Lei nº 11.148/20).

I - a cada período de apuração, calcule o valor do imposto devido mediante a aplicação da alíquota nominal sobre a respectiva base cálculo, com a incidência dos respectivos benefícios e incentivos; e

II - declare e recolha, adicionalmente, o valor decorrente da aplicação do percentual de 3,5% (três e meio por cento) sobre o montante encontrado na forma do inciso I. (Redação do inciso dada pela Lei nº 11.148/20).

Portanto, para fruição do crédito presumido de ICMS autorizado pela Lei nº 10.568/16, o estabelecimento com o CNPJ **05.570.714/0008-25**, sediado no Estado do **Espírito Santo**, também esteve obrigado a **contribuir para o Fundo Estadual de Estabilidade Fiscal do Espírito Santo (FEEF-ES)**.

Analisando a Escrituração Fiscal Digital (EFD ICMS/IPI) do estabelecimento com o CNPJ **05.570.714/0008-25** verificamos que, nos anos-calendário 2020 a 2022, foram feitos, mensalmente, ajustes (Registro E111 da EFD) sob o código **“ES050505 - Débito Especial: a recolher ou recolhido extra-apuração, adicional decorrente do art. 4º da Lei 10.630”**, com descrição complementar **“FEEF”**. Ainda, em todos os meses dos anos-calendário 2020 a 2022, foram informados no Registro E116 da EFD ICMS/IPI débitos a título de **“Outras Obrigações do ICMS”** com código de receita **472**. Os valores informados no Registro E111 (ES050505 – FEEF) e no Registro E116 (Obrigações com código 472) são coincidentes.

Em análise da Escrituração Contábil Digital (ECD) dos anos-calendário 2020 a 2022, constatamos que foram efetuados lançamentos contábeis a débito da conta de resultado **“41202010006 – Fundo Est de Equilíbrio Fiscal FEEF ES”** em valores coincidentes com os informados na EFD ICMS/IPI sob o código ES050505.

No **ANEXO V** deste Relatório apresentamos demonstrativo contendo os lançamentos contábeis efetuados a débito da conta de resultado **“41202010006 – Fundo Est de Equilíbrio Fiscal FEEF ES”** e os ajustes informados na EFD ICMS/IPI sob o código **ES050505**. Na Tabela 8 consolidamos, por período de apuração do IRPJ e da CSLL, os lançamentos contábeis e os ajustes registrados na EFD ICMS/IPI.

Tabela 8: FEEF – Lançamentos Contábeis e Ajustes na EFD

AC	EFD - Registro E111 - Ajustes ES050505 (FEEF)	ECD - Lançamentos Débito Conta de Resultado "41202010006"
2020	R\$ 1.225.190,89	R\$ 1.225.190,89
AC	EFD - Registro E111 - Ajustes ES050505 (FEEF)	ECD - Lançamentos Débito Conta de Resultado "41202010006"
2021	R\$ 1.391.682,20	R\$ 1.391.682,17
2022	R\$ 1.352.220,07	R\$ 1.352.220,07

Em atendimento ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fls. 99 a 102), a **fiscalizada confirmou** que os valores listados no **ANEXO V** deste Relatório e consolidados na Tabela 8 correspondem as **contribuições para o FEEF-ES** registradas na escrituração fiscal (EFD ICMS/IPI) e contábil (ECD) efetuados em atendimento ao disposto no caput do art. 4º, da Lei nº 10.630/17 com a redação dada pela Lei nº 11.148/20”. (Destques no original)

5. Com relação à primeira irregularidade - Exclusões Superiores ao Crédito Presumido de ICMS -, a Fiscalização relatou que os valores excluídos do lucro líquido superaram os créditos presumidos de ICMS efetivamente apurados na Escrituração Fiscal Digital (EFD ICMS/IPI), sendo estes:

- **2020:** R\$ 306.610.780,03
- **2021:** R\$ 385.808.419,23
- **2022:** R\$ 379.925.478,87

6. A diferença entre o que foi excluído e o que corresponde ao benefício efetivamente recebido configurou exclusão indevida, totalizando:

- **2020:** R\$ 32.263.453,78
- **2021:** R\$ 45.034.543,10
- **2022:** R\$ 42.903.318,91

7. Com relação à segunda irregularidade - Não Dedução dos Estornos de Créditos de ICMS e FEEF-ES – relata a Autoridade Fiscal que, a legislação estadual condiciona o crédito presumido à obrigação de estornar créditos de ICMS das entradas e realização de recolhimentos ao FEEF-ES.

8. A Contribuinte realizou ambos os procedimentos, conforme demonstrado nos registros fiscais e contábeis. Entretanto, ao excluir do lucro líquido o valor bruto do crédito presumido, **não considerou**:

a) Estornos de créditos de ICMS:

- **2020:** R\$ 82.790.191,43
- **2021:** R\$ 130.385.566,37
- **2022:** R\$ 131.497.637,76

b) Contribuições ao FEEF-ES:

- **2020:** R\$ 1.225.190,89
- **2021:** R\$ 1.391.682,20
- **2022:** R\$ 1.352.220,07

9. Segundo a Autoridade Fiscal, as exclusões deveriam ter sido efetuadas **com base nos valores líquidos**, e não sobre os valores brutos:

“Destaque-se que esses estornos de créditos de ICMS e as contribuições obrigatórias para o FEEF-ES foram estabelecidos pela legislação do Estado do Espírito Santo como **condição para que a fiscalizada usufrísse de créditos presumidos de ICMS**.

Portanto, concluímos que o **efeito sobre o lucro líquido** apurado pela fiscalizada nos anos-calendário 2020 a 2022 corresponde a diferença entre o crédito presumido de ICMS e o somatório dos estornos de créditos efetivos de ICMS e das contribuições para o FEEF-ES. Ou seja, considerando que a fruição do crédito presumido de ICMS foi condicionada ao estorno de créditos efetivos e ao pagamento de contribuições para o FEEF-ES, **o valor líquido do benefício fiscal a que a fiscalizada fez jus corresponde justamente ao impacto que os lançamentos contábeis efetuados tiveram sobre o lucro líquido**.

Apresentamos, na Tabela 9, demonstrativo do impacto do valor líquido do benefício fiscal sobre o lucro dos anos-calendário 2020 a 2022.

Tabela 9: Impacto do Benefício Fiscal sobre o Lucro Líquido

Ano-Calendário	Créditos Presumidos de ICMS Auferidos (a)	Estornos de Créditos Efetivos de ICMS (b)	Contribuições para o FEEF-ES (c)	Valor Líquido do Benefício Fiscal (a - b - c)
2020	R\$ 306.610.780,03	R\$ 82.790.191,43	R\$ 1.225.190,89	R\$ 222.595.397,71
2021	R\$ 385.808.419,23	R\$ 130.385.566,37	R\$ 1.391.682,17	R\$ 254.031.170,69
2022	R\$ 379.925.478,87	R\$ 131.497.637,76	R\$ 1.352.220,07	R\$ 247.075.621,04

Assim, para a fruição do crédito presumido de ICMS a fiscalizada, obrigatoriamente, precisou fazer contribuições para o FEEF-ES e estornar créditos de ICMS decorrentes de entradas de mercadorias. Em função disso, o valor líquido do benefício fiscal que impactou o lucro líquido apurado pela fiscalizada é aquele que conta do demonstrativo apresentado na Tabela 9". (Destaques no original)

10. Assim, concluiu que a diferença gerou novas exclusões indevidas:

"Na mesma linha, o art. 30 da Lei nº 12.973/14 estabelece que as subvenções para investimento decorrentes de benefícios fiscais estaduais não serão computadas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo os valores correspondentes excluídos do lucro líquido. Considerando que é o valor líquido do benefício fiscal (no caso, o crédito presumido de ICMS) que integrou o lucro líquido do período de apuração, somente esse montante (valor líquido do benefício fiscal) é que pode ser excluído na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ou seja, somente pode ser excluído do lucro líquido o "ganho" líquido auferido pela fiscalizada relativamente ao crédito presumido do ICMS.

Em relação aos anos-calendário 2020 a 2022, os valores líquidos do benefício fiscal auferido pela fiscalizada foram apresentados na Tabela 9. Confrontando esses valores com as exclusões do lucro líquido efetuadas **já desconsidera a irregularidade fiscal descrita no item 4 deste Relatório**, tem-se os montantes excluídos de forma indevida, conforme demonstrativo apresentado na Tabela 10.

Tabela 10: Exclusões Indevidas do Lucro Líquido

Ano-Calendário	Exclusões do Lucro Líquido (a)	Valores Líquidos do Benefício Fiscal (b)	Exclusões Indevidas do Lucro Líquido (a - b)
2020	R\$ 306.610.780,03	R\$ 222.595.397,71	R\$ 84.015.382,32
2021	R\$ 385.808.419,23	R\$ 254.031.170,69	R\$ 131.777.248,54
2022	R\$ 379.925.478,87	R\$ 247.075.621,04	R\$ 132.849.857,83

Assim, restou caracterizada **irregularidade fiscal** na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no valor de **R\$ 84.015.382,32** no ano-calendário **2020**, no valor de **R\$ 131.777.248,54** no ano-calendário **2021** e no valor de **R\$ 132.849.857,83** no ano-calendário **2022**, em decorrência de **exclusões indevidas do lucro líquido** a título de subvenção para investimento relativas a créditos presumidos de ICMS, sem que tenham sido computadas as contribuições para o FEEF-ES e os estornos de créditos efetivos do ICMS, contrariando o disposto nos artigos 30 e 50 da Lei nº 12.973/14.

Por oportuno, cabe destacar que em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fls. 99 a 102), a fiscalizada informou que pretendia retificar a escrituração

contábil fiscal (ECF) para ajustar as exclusões do lucro líquido efetuadas a título de subvenções para investimento nos anos-calendário 2020 a 2022, subtraindo dos créditos presumidos de ICMS os valores referentes ao estorno dos créditos efetivos de ICMS. Depreende-se, portanto, que a **própria fiscalizada entende haver irregularidade fiscal relativamente às exclusões do lucro líquido por ela efetuadas**. Entretanto, ainda que a fiscalizada tivesse retificado a ECF, essa retificação não produziria efeitos, posto que a pessoa jurídica se encontrava sob fiscalização”. (Destaques no original)

11. Relata que, aplicou a compensação de ofício: absorvendo parte das irregularidades com os próprios prejuízos fiscais do período e aplicando o limite de 30% para compensação com saldos acumulados anteriores, de modo que, após todos os ajustes, restaram em 31.12.2022 os saldos:

- **Prejuízo Fiscal:** R\$ 63.354.024,08
- **Base Negativa de CSLL:** R\$ 68.957.981,24

12. A Autoridade entendeu ainda, por aplicar a multa de ofício de 75%, conforme artigo 44, I, da Lei 9.430/1996.

13. Em 25 de junho de 2024 (e-fl. 160), a Contribuinte foi cientificada do lançamento e apresentou Impugnação (e-fls. 164/209), por meio da qual suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Os créditos presumidos de ICMS (COMPETE-ES) configuram renúncia de receita estadual e benefício fiscal positivo, que não pode ser tributado pelo IRPJ/CSLL, sob pena de violação ao pacto federativo, conforme entendimento pacificado do STJ (Tema 1182 e EREsp 1.517.492/PR).
- (ii) O estorno de créditos de ICMS das entradas e a contribuição ao FEEF-ES são ônus/custos exigidos pela legislação estadual para fruição do benefício, não compondo o valor do crédito presumido nem podendo ser tratados como receita tributável pela União.
- (iii) Segundo o conceito de custo de aquisição previsto no RIR/99, RIR/18, DL 1.598/77, bem como no CPC 16 e na própria SC COSIT nº 208/2015, tributos não recuperáveis (como ICMS que não gera crédito e FEEF-ES) devem compor o custo das mercadorias, reduzindo o lucro, e não sendo objeto de adição ao lucro real.
- (iv) Assim, o valor a excluir do lucro real seria o crédito presumido integral (R\$ 306,6 mi em 2020, R\$ 385,8 mi em 2021 e R\$ 379,9 mi em 2022), sem dedução de estornos de ICMS e FEEF-ES.
- (v) Alega ainda vício no lançamento quanto ao aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL: a Fiscalização teria considerado como

“consumidos” saldos de prejuízos que ainda estão em discussão em outros processos administrativos não definitivos, o que poderia levar à exigência de tributo a maior.

- (vi) Ao final, pede: cancelamento integral dos autos de infração, ou, subsidiariamente, revisão/recálculo do lançamento, afastando a absorção de prejuízos fiscais e bases negativas vinculadas a processos ainda pendentes de julgamento.

14. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 29 de novembro de 2024, a 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06 (“DRJ/06”), em Acórdão de nº 106-048.569 (e-fls. 260/293), entendeu pela **improcedência** da Impugnação, com base nos seguintes fundamentos:

- (i) O julgador registra que a empresa não contestou os valores de exclusão “em excesso” constantes da Tabela 5 (R\$ 32.263.453,78; R\$ 45.034.543,10; R\$ 42.903.318,91). Assim, considera esses valores como não impugnados.
- (ii) Como, em todos os anos, havia resultado negativo, tais valores isoladamente não geram, por si, tributo imediato a recolher, mas permanecem mantidos no lançamento.
- (iii) Explica que, à luz do Decreto 70.235/72, o Auto de Infração só é nulo se lavrado por pessoa incompetente ou com preterição de defesa (art. 59); de modo que, demais vícios formais, se não causarem prejuízo ou não influírem no litígio, não geram nulidade (art. 60).
- (iv) O Auto foi lavrado por agente competente, contém descrição dos fatos, base legal, base de cálculo, valores etc., atendendo ao artigo 10 do PAF e ao artigo 142 do CTN, afastando assim a preliminar de nulidade.
- (v) Afasta a alegação de ofensa ao pacto federativo, dizendo que a apuração de tributos federais é autônoma, vinculada ao art. 142 do CTN, e não interfere na competência estadual para conceder benefício.
- (vi) Fundamenta-se, principalmente, na Solução de Consulta COSIT nº 12/2022 (e na COSIT nº 55/2021), para afirmar que: o valor a ser excluído a título de subvenção para investimento é o montante que o contribuinte efetivamente deixa de pagar de ICMS.
- (vii) Em termos práticos, isso corresponde à diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado (benefício líquido).
- (viii) Tributos eventualmente tornados “não recuperáveis” podem compor custo, mas não alteram o fato de que a exclusão do lucro real deve se limitar ao valor da renúncia efetiva do Estado.

- (ix) Correto o entendimento da Fiscalização em permitir a exclusão apenas do valor líquido do benefício, descontando estornos de ICMS e contribuições ao FEEF-ES.
- (x) A compensação de prejuízos até o limite de 30% da base positiva é permitida pelo artigo 15 da Lei 9.065/1995;
- (xi) Conforme os dados (Tabela 12), parte dos prejuízos de 2019 foi utilizada para compensar autos de infração de outros processos, reduzindo o saldo;
- (xii) Prejuízos fiscais não prescrevem, podendo ser novamente utilizados se, no futuro, as impugnações nesses outros processos forem acolhidas (os valores compensados seriam “restituídos” à Parte B).
- (xiii) Portanto, não vê ilegalidade na forma como a Fiscalização considerou os saldos.

15. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 31/12/2020 a 31/12/2022

INCENTIVOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A partir da Lei Complementar 160/2017, benefícios fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei 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 12.973/2014, dentre os quais, a necessidade de que a parcela do lucro obtido pela subvenção governamental seja constituído reserva de incentivo fiscal. Não havendo lucro obtido pela subvenção não há exclusões a serem feitas.

INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. ESTORNO. CONTRIBUIÇÕES FUNDO ESTADUAL.

O montante a ser excluído para fins de apuração do lucro real equivale à diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado, a que se referem os dispositivos da legislação estadual de regência.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 31/12/2020 a 31/12/2022

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. EXTENSÃO LEGAL.

Estende-se a glosa de despesas indedutíveis à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei nº8.981, de 1995.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

16. Em 13 de dezembro de 2024, a Contribuinte tomou ciência do resultado do julgamento consubstanciado no Acórdão nº 106-048.569, através de sua Caixa Postal – Domicílio Tributário Eletrônico (“DTE”), conforme se verifica do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (e-fl. 304), e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 308/387), por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação e, suscitou, ainda, as seguintes alegações:

Alteração indevida do critério jurídico pela Fiscalização:

- (i) A Recorrente sustenta que o acórdão recorrido é nulo porque teria havido mudança indevida do critério jurídico adotado pela Fiscalização para lavrar os Autos de Infração, em violação ao artigo 146 do CTN.
- (ii) Alega que o Relatório Fiscal reconheceu expressamente que o COMPETE-ES tem natureza de crédito presumido de ICMS, de acordo com a jurisprudência pacífica do STJ, o que assegura a exclusão integral dos valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Discordância quanto ao “valor líquido do benefício fiscal”:

- (iii) A Fiscalização entendeu que somente poderia ser excluído do lucro líquido o chamado “valor líquido do benefício fiscal”, calculado como: crédito presumido concedido – créditos estornados – contribuições ao FEEF-ES.
- (iv) A Recorrente afirma que a autuação baseia-se exclusivamente nessa premissa, que considera equivocada.

Direito à exclusão integral do crédito presumido:

- (v) A Recorrente sustenta que faz jus à exclusão integral do crédito presumido do IRPJ/CSLL, sem os abatimentos realizados pela Fiscalização, e que demonstrou isso desde a Impugnação.

Obrigatoriedade legal do estorno de créditos e do recolhimento ao FEEF-ES:

- (vi) A Recorrente argumenta que, o estorno dos créditos de ICMS e o recolhimento ao FEEF-ES são obrigações legais impostas pelo regime do COMPETE-ES, não constituindo vantagem ou recuperação de tributos.
- (vii) Assim, tais valores devem compor o custo das mercadorias, caracterizando-se como tributos não recuperáveis.

Fundamentação jurisprudencial do STJ:

- (viii) Ressalta que o STJ decidiu, em sede de Embargos de Divergência, que: é ilegítima a inclusão do crédito presumido de ICMS nas bases do IRPJ e da

CSLL, pois isso violaria o pacto federativo, ao tributar receita que decorre de renúncia fiscal estadual.

Quanto ao entendimento do Acórdão recorrido:

- (ix) Aduz que teria afastado a tese da violação ao pacto federativo, e seguido a Solução de Consulta Cosit 12/2022, concluindo que somente o valor líquido do benefício poderia ser excluído, o que, em seu entendimento, não deve prevalecer.

17. Através do Despacho de Encaminhamento (e-fl. 417), os autos foram encaminhados à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN para que fosse intimada quanto à interposição do Recurso Voluntário. Na sequência, a PGFN apresentou Contrarrazões (e-fls. 418/440) em que sustenta, em síntese, as seguintes questões:

Alegação de alteração de critério jurídico:

- (i) A empresa alega que a DRJ teria mudado o critério jurídico do Auto. A Fazenda rebate afirmando que a DRJ repetiu integralmente o critério da Fiscalização e não houve qualquer modificação.

Alegação de falta de análise de argumentos:

- (ii) A Recorrente alega nulidade da decisão por falta de enfrentamento integral dos pontos. A Fazenda afirma que a DRJ analisou suficientemente as questões relevantes e o julgador não precisa responder todos os argumentos, apenas fundamentar adequadamente.

Alegação de erro sobre Impugnação parcial:

- (iii) A DRJ considerou que a empresa não impugnou integralmente todas as infrações. A Fazenda reforça: o Decreto 70.235/72 exige impugnação específica e a Recorrente não contestou expressamente a acusação de exclusão indevida do lucro líquido.

Alegação sobre prejuízos fiscais:

- (iv) A Recorrente alegou que não foram considerados prejuízos fiscais compensáveis. Para a Fazenda: os prejuízos foram utilizados em outros autos e podem ser restituídos caso aqueles autos sejam julgados improcedentes e nada impede futura compensação.

Benefício fiscal real (“valor líquido”):

- (v) Somente a parcela que representa efetiva renúncia de receita pode ser excluída do lucro real.
- (vi) No caso concreto, a renúncia corresponde apenas ao valor líquido, após: estorno do ICMS de entrada e pagamento ao FEEF-ES.

Jurisprudência do STJ:

- (vii) O EREsp 1.517.492/PR (que afastava tributação sobre crédito presumido de ICMS) estaria superado pela LC 160/2017.
- (viii) O Tema 1.182/STJ não trata de crédito presumido, mas de isenções/reduções.
- (ix) O tema do crédito presumido está submetido ao rito dos repetitivos (Controvérsia 576), ainda pendente. Portanto, a empresa não tem direito à exclusão total do crédito presumido.

18. E, conforme se verifica do Despacho de Encaminhamento (e-fl. 442), os autos foram encaminhados para este E. CARF para prosseguir com o julgamento do Recurso Voluntário.

19. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

I – Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

20. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023¹ - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

21. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **13.12.2024** (e-fl. 304), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **14.01.2025** (e-fl.

¹ **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

307), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972².

22. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

II – Delimitação da Lide

23. A presente controvérsia tem por objeto definir a legalidade das exclusões efetuadas pela Contribuinte, a título de subvenção para investimento, decorrentes do crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado do Espírito Santo no âmbito do programa COMPETE-ES, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. A Fiscalização sustenta que a empresa promoveu exclusões superiores ao montante efetivamente subvencionado, pois desconsiderou que, para fruição do benefício estadual, a legislação exige o estorno dos créditos de ICMS relativos às entradas das mercadorias beneficiadas, bem como o recolhimento compulsório ao Fundo Estadual de Estabilidade Fiscal (FEEF-ES). Tais parcelas, ao reduzirem o lucro líquido, deveriam ser deduzidas do crédito presumido, de forma que somente o valor líquido da renúncia fiscal estadual poderia ser excluído da base de cálculo dos tributos federais.

24. A Contribuinte, por outro lado, afirma que o Auto de Infração é nulo por alteração indevida de critério jurídico e ausência de enfrentamento integral dos argumentos apresentados. Defende, ainda, que os estornos de créditos e as contribuições ao FEEF-ES configuram ônus impostos pelo próprio Estado para concessão do benefício, caracterizando-se como tributos irrecuperáveis que compõem o custo de aquisição, razão pela qual não poderiam ser adicionados ao lucro tributável. Sustenta, igualmente, que possui direito à exclusão integral do crédito presumido das bases do IRPJ e da CSLL, sob pena de violação ao pacto federativo, em consonância com precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

25. A Fazenda Nacional, em contrarrazões, refuta todas essas alegações, afirmando que não houve alteração de critério jurídico, que a decisão de primeira instância analisou adequadamente os pontos relevantes, e que a Contribuinte sequer impugnou integralmente todos os fundamentos da autuação. Assevera, ainda, que a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas se deu de acordo com a legislação vigente e, sobretudo, que somente o valor líquido do benefício fiscal — correspondente à diferença entre o crédito presumido concedido, os estornos de créditos e a contribuição ao FEEF-ES — pode ser considerado subvenção para investimento nos termos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. Para a Fazenda, a exclusão integral pretendida pela Recorrente carece de respaldo legal e não encontra fundamento na jurisprudência atual, especialmente diante do reexame da matéria pelo Superior Tribunal de Justiça no rito dos recursos repetitivos.

² **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

26. Dessa forma, a lide limita-se a determinar se a Recorrente possui direito à exclusão integral do crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ou se tal exclusão deve restringir-se ao valor líquido da efetiva renúncia fiscal estadual, considerando as particularidades do regime COMPETE-ES, as normas federais que tratam das subvenções para investimento e o posicionamento jurisprudencial aplicável ao tema.

III – Análise das Alegações Preliminares

III.1 – Análise da Alegação de Nulidade do Acórdão Recorrido por Indevida Alteração do Critério Jurídico

27. A Recorrente sustenta que a decisão recorrida é nula, pois teria havido mudança indevida do critério jurídico adotado pela Fiscalização para lavrar os Autos de Infração, em violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional³. Alega que o Relatório Fiscal reconheceu expressamente que o COMPETE-ES tem natureza de crédito presumido de ICMS, de acordo com a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, o que assegura a exclusão integral dos valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

28. De fato, ao compulsar o Relatório Fiscal, nota-se que a Autoridade Fiscal identifica que o benefício fiscal em questão é um crédito presumido – e não há discussão quanto a isso. O que se discute, porém, é o valor de tal crédito presumido que poderia ser excluído da apuração do lucro real, a título de subvenções para investimento, porquanto a Autoridade Autuante entende que deveria ser excluído o valor líquido do benefício fiscal, expurgando os créditos de ICMS estornados e as contribuições recolhidas para o FEEF-ES.

29. A Autoridade Julgadora “a quo”, ao julgar o feito, em boa parte de sua decisão de mérito suscita o conteúdo da SC Cosit nº 12/2022⁴ e assim fundamenta sua decisão:

“A exclusão do montante da base de cálculo do IRPJ e da CSLL está condicionada ao cumprimento de requisitos contábeis e normativos. O valor a ser excluído para fins de apuração do lucro real equivale à diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado, desde que o benefício seja reconhecido como subvenção para investimento. Essa diferença reflete o montante efetivo que o contribuinte deixa de recolher em razão do benefício fiscal, conforme explicado no exemplo ilustrativo da Solução de Consulta.

[...]

Portanto, no presente caso, correto o entendimento da fiscalização em considerar como passível de exclusão do lucro líquido apenas o montante do qual o Estado do Espírito Santo abriu mão em favor da fiscalizada, que corresponde ao valor

³ **Art. 146** A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento só pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

⁴ A Solução de Consulta COSIT nº 12, datada de 25 de março de 2022, trata dos incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, conforme a Lei Complementar nº 160, de 2017.

líquido do benefício fiscal concedido. Como os estornos de créditos efetivos de ICMS e as contribuições para o FEEF-ES reduziram o lucro líquido, devem ser descontados do total recebido a título de subvenção para investimento”.

30. Para melhor visualização, apresentamos o critério adotado no lançamento e o critério adotado pela decisão recorrida:

RELATÓRIO FISCAL	DECISÃO RECORRIDA
Inicialmente, cabe salientar que não contestamos a exclusão, a título de subvenções para investimentos, de créditos presumidos de ICMS na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Isso porque, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou entendimento, replicado pelos tribunais regionais federais e juízes de primeiro grau, de que o benefício fiscal relativo ao crédito presumido de ICMS não deve integrar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. O que se discute é o montante que pode ser excluído do lucro líquido, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, relativamente ao crédito presumido de ICMS. No nosso entendimento, o benefício fiscal deve ser considerado pelo valor que efetivamente impactou o lucro líquido e, consequentemente, integrou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Em outras palavras, somente é passível de exclusão do lucro líquido o valor líquido do benefício fiscal.	No caso de créditos de ICMS considerados irre recuperáveis, eles podem ser deduzidos para fins de apuração do lucro real. Isso é aplicável desde que o estorno não seja compensado por crédito adicional equivalente ao valor estornado, e desde que a receita de subvenção tenha sido reconhecida em montante correspondente ao crédito outorgado. Portanto, no presente caso, correto o entendimento da fiscalização em considerar como passível de exclusão do lucro líquido apenas o montante do qual o Estado do Espírito Santo abriu mão em favor da fiscalizada, que corresponde ao valor líquido do benefício fiscal concedido. Como os estornos de créditos efetivos de ICMS e as contribuições para o FEEF-ES reduziram o lucro líquido, devem ser descontados do total recebido a título de subvenção para investimento.

31. Como se vê, não houve alteração de critério jurídico, pois a decisão recorrida não negou provimento à Impugnação em razão dos requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 – essa foi citada apenas para elucidar o tema, da mesma forma quando da lavratura do Auto de Infração, pois os excertos utilizados no Relatório Fiscal se repetem nas razões de decidir.

32. Inegavelmente, a matéria em discussão não é a *natureza* da subvenção para investimentos, porquanto é crédito presumido de ICMS, nem sobre o cumprimento dos requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, já que a Autoridade Fiscal não identificou infração quanto a esse ponto e a referência feita pelo julgador de primeira instância não alterou essas conclusões. O objeto de litígio é o *valor passível de exclusão* e, quanto a esse ponto, a DRJ fundamentou sua decisão sem inovar o critério jurídico do lançamento.

33. Por essas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade tal qual suscitada.

III.2 – Análise das Alegações Relativas à Ausência de Exame dos Argumentos de Mérito Suscitados em Impugnação

34. A Recorrente sustenta que o Acórdão recorrido é nulo, porquanto não analisou as seguintes matérias de defesa: **(i)** violação ao pacto federativo e, consequentemente, o Tema nº 1.182 do STJ e o REsp nº 1.517.492/PR; **(ii)** que o estorno de crédito de ICMS e o recolhimento da contribuição ao FEEF-ES representam custo da mercadoria; e **(iii)** impossibilidade de inclusão dos valores relativos ao crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

35. Entendo que não assiste razão à Recorrente.

36. Isso porque, todas as matérias suscitadas pela Recorrente – de modo geral - são pertinentes ao objeto da autuação. Entretanto, conforme se observa do Relatório Fiscal, a infração é uma só: exclusão em excesso dos valores de subvenção para investimentos decorrente do crédito presumido de ICMS no âmbito do COMPETE-ES.

37. Não se aprofundou a infração sobre o cumprimento dos requisitos legais e do entendimento jurisprudencial; pelo contrário, sequer foi questionado o procedimento contábil adotado pela Contribuinte ou o seu direito à exclusão das subvenções para investimentos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

38. O que se questionou foi apenas, e tão somente, o *valor passível de exclusão*. Como se quantifica esse valor – e aí reside a controvérsia a ser julgada.

39. Confira-se os seguintes trechos do Relatório Fiscal que atestam essa afirmativa:

“Inicialmente, cabe salientar que **não contestamos** a exclusão, a título de subvenções para investimentos, de créditos presumidos de ICMS na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Isso porque, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou entendimento, replicado pelos tribunais regionais federais e juízes de primeiro grau, de que o **benefício fiscal relativo ao crédito presumido de ICMS** não deve integrar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O que se discute é o montante que pode ser excluído do lucro líquido, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, relativamente ao crédito presumido de ICMS. No nosso entendimento, o benefício fiscal deve ser considerado pelo valor que efetivamente impactou o lucro líquido e, consequentemente, integrou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Em outras palavras, somente é passível de exclusão do lucro líquido o **valor líquido do benefício fiscal**”. (Destaques no original)

40. As matérias relacionadas à violação do pacto federativo, os posicionamentos jurisprudenciais sobre o tema das subvenções para investimentos e a impossibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL não são objeto da autuação, pois não foram identificadas infrações ou, ao menos, não foi formalizada acusação pela Autoridade Fiscal.

41. Ainda assim, nota-se que a decisão recorrida fundamenta o afastamento da matéria relacionada à violação do pacto federativo:

“Quanto a ofensa ao pacto federativo, cumpre esclarecer que a concessão do benefício fiscal de crédito presumido de ICMS é competência dos Estados da Federação. Entretanto, a apuração dos tributos federais não sofre interferência da legislação estadual. Tal apuração, além de não violar e nem representar invasão de competência, é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilização funcional, nos termos do art. 142 do CTN”.

42. Logo, com relação a esses argumentos, não há nulidade na decisão recorrida.

43. Outrossim, de fato, não há enfrentamento *direto* da alegação de que os estornos de crédito de ICMS e contribuições ao FEEF-ES representam custo da mercadoria vendida. Entretanto, a decisão recorrida rechaçou tal entendimento, conforme se verifica nos seguintes trechos:

“Por sua vez, em sua peça de defesa, a interessada apresentou argumentos no sentido de que o estorno do crédito de ICMS e a contribuição ao FEEF-ES não podem ser adicionados ao lucro tributável, já que, em razão do seu caráter de irreversibilidade, devem ser enquadrados como custo de aquisição da mercadoria e que a tributação pelo IRPJ e pela CSLL representa violação e invasão da competência do Estado da Federação para a concessão de incentivo fiscal.

Os argumentos não prosperam.”.

44. Com efeito, ao utilizar a SC Cosit nº 12/2022 como fundamento de decidir, ainda que as considerações da decisão recorrida tenham sido singelas, tal matéria de defesa foi enfrentada e rejeitada.

45. Logo, não há nulidade da decisão recorrida quanto a esse ponto, pois independentemente do acerto ou equívoco do entendimento *a quo*, foi fundamentada a decisão para se considerar o lançamento procedente, cancelando que somente o valor líquido do benefício fiscal pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

III.3 – Análise da Alegação de Nulidade do Acórdão Recorrido por Equívoco Quanto à Matéria Supostamente Não Impugnada

46. A Recorrente afirma que o Acórdão recorrido se equivocou ao considerar que não foi impugnada uma parte do lançamento, afirmando que alegou expressamente que a metodologia de cálculo estaria incorreta. Tal matéria diz respeito à primeira consideração contida no Relatório Fiscal, isso é, exclusão de valores superior ao crédito presumido de ICMS, antes de expurgados os estornos e contribuições ao FEEF-ES.

47. A respeito, pontuou a Recorrente:

“78. Com efeito, constou no v. acórdão recorrido que a ora Recorrente não teria impugnado matéria tratada no Relatório Fiscal. Mais especificamente, a C. DRJ06 entendeu que a Recorrente “*não teria questionado os valores excluídos em excesso contidos na tabela 5 do relatório fiscal (abaixo copiada), limitando-se a*

questionar os valores correspondentes ao estorno do crédito de ICMS e da contribuição ao FEEF-ES”.

79. Ocorre que, desde já, é importante reforçar que a alegação em questão não merece prosperar, considerando que a Recorrente impugnou **expressamente** esse ponto do Relatório Fiscal quando questionou a **metodologia de cálculo** adotada pela D. Fiscalização para a apuração do IRPJ e da CSLL, a qual está diretamente atrelada às consequências quanto à suposta exclusão de valores em excesso da base de cálculos desses tributos. É o que se observa do seguinte tópico da Impugnação apresentada nos presentes autos:

[...]

81. Com efeito, ao ter indicado que “*não se pode concordar com a metodologia de cálculo utilizada pela D. Fiscalização para apuração dos valores supostamente devidos nos presentes autos*” certamente impugnou todos os itens da apuração realizada pela D. Fiscalização. Assim, ao contrário do quanto mencionado pelo v. acórdão, evidente que a Recorrente **discordou** de todos os valores exigidos pelos Autos de Infração”. (Destaques no original)

48. Nesse ponto, está correta a decisão recorrida. A impugnação da Contribuinte é genérica quanto aos supostos equívocos na apuração a base de cálculo dos lançamentos. Não há impugnação específica sobre essas exclusões consideradas em excesso e objeto do lançamento.

49. Confira-se, o seguinte trecho da decisão recorrida:

“MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Como visto, a impugnante não questiona os valores excluídos em excesso contidos na tabela 5 do relatório fiscal (abaixo copiada), limitando-se a questionar os valores correspondentes ao estorno do crédito de ICMS e da contribuição ao FEEF-ES:

[...]

Assim sendo, devem ser considerados não impugnados os valores de R\$ 32.263.453,78, R\$ 45.034.543,10 e R\$ 42.903.318,91, referente aos anos-calendário de 2020, 2021 e 2022, respectivamente, que foram excluídos, de forma indevida do lucro líquido, a título de subvenção para investimento”.

50. De igual modo, não incorre em nulidade o Acórdão recorrido, porquanto eventuais ajustes na base de cálculo do lançamento não alcançariam tal matéria não impugnada.

IV – Análise das Alegações Meritórias

51. Conforme se denota no Relatório Fiscal, a Contribuinte registrou exclusões do lucro líquido nos registros M300 e M350 da ECF, em razão de gozar de créditos presumidos de ICMS auferidos em estabelecimento sediado no Estado do Espírito Santo, no âmbito do COMPETE-ES. Confira-se:

“2. DAS EXCLUSÕES DO LUCRO LÍQUIDO

Em conformidade com os Registros M300 e M350 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2020 a 2022, a fiscalizada fez exclusões do lucro líquido a título de “Doações e Subvenções: Art. 30 da Lei nº 12.350/2010” (linha 106.05), associadas a conta de resultado “41202010007 – Benefício Fiscal ICMS COMPETE-ES”. Em atendimento à Reintimação do Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 80 e 81), a fiscalizada esclareceu que houve equívoco no preenchimento da ECF e que as exclusões do lucro líquido se referem a subvenções para investimentos decorrentes do programa COMPETE do Estado do Espírito Santo.

Tabela 2: Exclusões do Lucro Líquido conforme Registros M300 e M350 da ECF

Ano-Calendário	Título da Exclusão	Rubrica Contábil Associada	Valor da Exclusão
2020	Doações e Subvenções para Investimentos	41202010007	R\$ 338.874.233,81
2021	Doações e Subvenções para Investimentos	41202010007	R\$ 430.842.962,33
2022	Doações e Subvenções para Investimentos	41202010007	R\$ 422.828.797,78

Ainda em atendimento à Reintimação do Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 80 e 81), a fiscalizada informou que as exclusões listadas na Tabela 2 se referem a **créditos presumidos de ICMS** auferidos pelo estabelecimento com o CNPJ **05.570.714/0008-25** sediado no Estado do Espírito Santo”. (Destaques no original)

52. A divergência inicial encontrada pela Fiscalização foi confirmada pela Contribuinte, representando, nos anos-calendário 2020 a 2022, exclusões indevidas do lucro líquido a título de subvenção para investimento, nos valores de R\$ 32.263.453,78, R\$ 45.034.543,10 e R\$ 42.903.318,91.

53. O acerto dessa primeira constatação, representada no item 4 do Relatório Fiscal, não foi impugnada especificamente.

54. Com relação ao estorno de créditos, a Fiscalização sustenta que, para o gozo do benefício fiscal dos créditos presumidos previstos no artigo 23 da Lei nº 10.586/16 e no artigo 530-L-R-I do Decreto nº 1.090/02 (RICMS/ES), a Contribuinte se obrigou a estornar integralmente os créditos relativos às aquisições de mercadorias (entradas), cujas saídas ocorreram com a utilização do benefício fiscal, nos termos dos §2º do artigo 23 da Lei nº 10.586/16 e §2º do artigo 530-L-R-I do RICMS/ES.

55. Tais estornos de créditos de ICMS foram contabilizados a débito nas contas “11204010008 – Mercadorias para Revenda ES”, “31201030001 – Transportadora” e “32501010001 – Tributos Estaduais”, isto é, reduziram o lucro líquido da Contribuinte, de forma direta ou indireta (*“de forma direta, como é o caso daqueles efetuados a débito das contas de resultado “31201020001 – Transportadora” e “32501010001 – Tributos Estaduais, ou de forma indireta, como é o caso daqueles feitos a débito de conta do ativo representativa de estoques (“11203010008 – Mercadorias para Revenda ES”) e que posteriormente compuseram o custo das mercadorias vendidas”* – fls. 144 e 145).

56. Ainda, nos termos do artigo 4º da Lei nº 10.630/17, para fazer *jus* ao crédito presumido de ICMS no âmbito do COMPETE-ES, contribuiu para o Fundo Estadual de Estabilidade Fiscal do Espírito Santo (“FEEF-ES”). Contabilmente, representaram débitos em conta de resultado, a título de outras obrigações de ICMS.

57. O cálculo da Fiscalização, portanto, parte da premissa de que houve excesso de exclusão do lucro líquido a título do benefício fiscal de ICMS, em razão do primeiro ponto, incontroverso, e dessas duas rubricas (estorno de crédito de ICMS e contribuições ao FEEF-ES), que deveriam reduzir o crédito presumido contabilizado, sujeito às regras de subvenção para investimentos. Veja (e-fl. 146):

“Portanto, concluímos que o **efeito sobre o lucro líquido** apurado pela fiscalizada nos anos-calendário 2020 a 2022 corresponde a diferença entre o crédito presumido de ICMS e o somatório dos estornos de créditos efetivos de ICMS e das contribuições para o FEEF-ES. Ou seja, considerando que a fruição do crédito presumido de ICMS foi condicionada ao estorno de créditos efetivos e ao pagamento de contribuições para o FEEF-ES, **o valor líquido do benefício fiscal a que a fiscalizada fez jus corresponde justamente ao impacto que os lançamentos contábeis efetuados tiveram sobre o lucro líquido**”. (Destaques no original)

58. Salienta-se, novamente, que a acusação fiscal não contesta a exclusão dos créditos presumidos de ICMS na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. O que foi contestado é o montante excluído do lucro líquido, pois entende que *“o benefício fiscal deve ser considerado pelo valor que efetivamente impactou o lucro líquido e, conseqüentemente, integrou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Em outras palavras, somente é passível de exclusão do lucro líquido o **valor líquido do benefício fiscal**”*.

59. Em outras palavras, entende a Fiscalização que, o valor a ser excluído é o *efetivo* impacto do benefício fiscal sobre o lucro líquido, ou seja, **“Créditos Presumidos de ICMS – (Estornos de Créditos de ICMS + Contribuições para o FEEF-ES)”**. Tal montante representa o valor do qual o Estado do Espírito Santo abriu mão em favor da Fiscalizada, nos seguintes termos:

“Assim, fica evidenciado que o montante do qual o Estado do Espírito Santo abriu mão em favor da fiscalizada corresponde ao valor líquido do benefício fiscal. Considerando que, relativamente ao crédito presumido de ICMS, a não tributação pelo IRPJ e pelo CSLL é justificada pela impossibilidade de a União se apropriar de parte do benefício fiscal concedido pelo Estado, igualmente não seria admissível, em função do modelo federativo de competências tributárias, que fossem excluídos do lucro líquido (e da tributação pelo IRPJ e pela CSLL) valores dos quais o Estado do Espírito Santo não abriu mão (estornos de créditos efetivos de ICMS e contribuições para O FEEF-ES).

Portanto, a conclusão a que chegamos é de que somente pode ser excluído do lucro líquido na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o valor líquido do benefício fiscal (crédito presumido do ICMS menos os estornos de créditos efetivos de ICMS e menos as contribuições para o FEEF-RS), posto que foi somente esse montante que aumentou o lucro líquido apurado pela fiscalizada”.

60. Passa-se à análise dos itens relacionados à “Exclusão Indevida do Lucro Líquido a Título de Subvenção para Investimento em Função de não Computar Estornos de Créditos de ICMS e Contribuições para o FEEF-ES”.

IV.1 - Exclusão do Lucro Líquido a Título de Subvenção para Investimento em Função de Não Computar Estornos de Créditos de ICMS e Contribuições para o FEEF-ES

61. Inicialmente, destaca-se que tanto o estorno dos créditos de ICMS quanto as contribuições ao FEEF-ES são decorrentes de obrigação legal. São *condições* para que a Contribuinte possa gozar do crédito presumido de ICMS no Estado do Espírito Santo.

62. O crédito fiscal de ICMS, via de regra, é um gasto recuperável pelo contribuinte em razão da não-cumulatividade do imposto. Sua contabilização é realizada no ativo circulante como “ICMS a recuperar”, de forma separada do custo de aquisição da mercadoria (contabiliza-se débito em ICMS a recuperar no ativo circulante; débito em estoques/mercadorias para revenda no ativo circulante pelo valor líquido da nota fiscal menos o ICMS recuperável; e credita bancos, por exemplo). Na apuração mensal do ICMS, confronta-se o ICMS a recuperar com o ICMS a recolher (debita-se esse no passivo circulante e credita-se o primeiro no ativo circulante).

63. Quanto ao ponto, destaque-se as lições da doutrina:

“Do ponto de vista contábil, ao comprar determinada mercadoria, o contribuinte realiza um *crédito contábil* na conta “Disponibilidades” (ou apenas “Caixa”) que representa a saída de numerário da empresa. Em contrapartida, realiza um *débito contábil* nas contas “Estoque” e “ICMS a Recuperar”. Por outro lado, quando da respectiva revenda, o contribuinte realiza *crédito contábil* em conta de passivo “ICMS a Recolher” à contrapartida de em *débito contábil* na conta “Despesa com ICMS”, que é o imposto efetivamente devido.

O pagamento do ICMS, por sua vez, se dará pelo *crédito contábil* da conta “ICMS a Recuperar” em contrapartida a um débito no passivo “ICMS a Recolher”, devendo o saldo credor existente ser *debitado contabilmente* em contrapartida a um *crédito contábil* da conta “Disponibilidades” (ou “Caixa”). O estoque, obviamente, é baixado à conta de despesa “Custo da Mercadoria Vendida – CMV”, mas isso não impacta a apuração do imposto”. (BERGAMINI, Adolpho. ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias. 2ª ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013, p. 402)

64. Nos termos do artigo 301 do RIR/2018, que sistematiza os artigos 13 e 14 do Decreto-lei nº 1.598/1977, o custo das mercadorias revendidas compreenderá os tributos devidos na aquisição, ao passo que o §3º do referido artigo disciplina que os impostos *recuperáveis* por meio de créditos não integram o custo de aquisição.

65. Há razoabilidade na norma jurídica: o *ICMS a recuperar* não é custo, porquanto tem natureza de diminuição do desembolso incorrido pelo sujeito passivo. A norma, contudo, nada diz sobre o ICMS não recuperável ou não recuperado.

66. Numa primeira leitura, portanto, se os *impostos recuperáveis por meio de créditos* não integram o custo de aquisição, a contrário senso, não sendo recuperáveis, sobretudo, por expressa previsão legal, integrarão o custo de aquisição das mercadorias revendidas. Isso impacta, naturalmente, a base de cálculo do lucro real, que não é objeto de julgamento, mas cuja interpretação aqui esposada deve guardar coerência sistemática que será adiante desenvolvida no tema das subvenções para investimentos.

67. O CPC 16 (R1) contempla essa hipótese. O custo de aquisição dos estoques compreende “o preço de compra, os impostos de importação e **outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco)**, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços”. Como o “ICMS a recuperar” não é recuperável, em virtude dos estornos dos créditos, mas tributo é, integra o custo de aquisição dos estoques.

68. Assim, o tratamento contábil do “ICMS”, que, a princípio seria “a recuperar”, mas, por imposição legal, será estornado, para fins fiscais, terá o efeito de custo de aquisição de mercadorias para revenda.

69. A saber, a interpretação acima feita é contrária à SC COSIT nº 15/2020. Porém, antes dessa e também da SC COSIT nº 12/2022, que foi fundamento da decisão recorrida, outra solução de consulta tangenciou o tema analisado e lançou reflexões distintas da supracitada.

70. A SC COSIT 2018/2015, que, a bem da verdade, tratava do lançamento de ofício de ICMS e dos seus efeitos no lucro real, entendia que o ICMS não recuperável se tornava custo de mercadoria vendida, veja:

15. Verifica-se que os valores relativos às operações com mercadorias produzem efeito na base de cálculo do imposto quando do reconhecimento de uma operação de venda, e suas respectivas consequências. Nesse momento, são confrontados os valores de receita de vendas e de “custo de mercadorias vendidas”. Esse último valor depende sobremaneira dos critérios de avaliação quando da aquisição dos estoques.

16. Nesse sentido, dispõe o RIR/1999:

Custo dos Bens ou Serviços

Custo de Aquisição

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal. (grifou-se)

Custo de Produção

Art. 290. *O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):*

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

17. Assim, no que diz respeito ao tratamento dos impostos devidos na aquisição de estoques, a legislação fiscal citada define critérios para o cálculo de valores envolvidos na aquisição de estoques, quer para revenda, quer para utilização como insumo em processo de industrialização. Pela regra, tais impostos constituem parcela integrante do custo de aquisição, agregando-se ao estoque adquirido. Contudo, no caso de impostos que sejam recuperáveis através de crédito na escrita fiscal, referido valor não será computado como custo de aquisição, ficando segregado dos estoques.

18. De modo expresso, a norma prevê que, se recuperável por crédito na escrita fiscal, o imposto incidente na aquisição não pode fazer parte do custo das mercadorias vendidas. Isso porque tal valor tem natureza de crédito fiscal, direito do contribuinte, e como tal deve ser tratado nos registros e demonstrativos contábeis, com reflexos na apuração fiscal.

19. Por outro lado, se o imposto incidente sobre a aquisição não puder ser recuperado por meio de crédito na escrita fiscal, deixa de ser tratado como direito, passando a constituir parte do valor de aquisição, e incorporando-se ao custo de aquisição da mercadoria.

71. A SC COSIT nº 12/2022 alterou expressamente esse entendimento da Administração Tributária, porém, seu resultado pode ferir a coerência da legislação tributária, impondo restrições que não constam no texto legal, ou ampliando uma interpretação de forma não harmônica no sistema tributário. Em algumas situações, o ICMS a recuperar que foi estornado pode não ser nem dedutível do lucro real, se não for expressa sua irrecuperabilidade pela Administração Tributária Estadual, e nem excluído do lucro real a título de subvenção para investimentos, conforme entendimento analisado nestes autos. Contudo, existe a situação em que tal valor representaria custo da mercadoria adquirida, dedutível do lucro real, e também comporia o valor excluído a título de subvenções para investimentos.

72. Juridicamente, tal estorno representa um ônus para o contribuinte. Deixa-se de apurar o imposto pelo regime não-cumulativo para gozar de um benefício fiscal. Trata-se de regra jurídica de natureza restritiva e impositiva para tornar válida a opção ao gozo do benefício fiscal. O estorno do crédito é condição necessária para o nascimento do direito ao benefício fiscal, não há liberalidade na decisão entre estornar ou não os créditos. A liberdade que existe tem natureza econômica: isto é, economicamente faz sentido ou não optar pelo benefício fiscal?

73. Feitos esses esclarecimentos, tem-se que o cerne do lançamento é o entendimento do montante que representa o benefício fiscal passível de exclusão do lucro líquido da Contribuinte. A Contribuinte entende que é a integralidade do crédito presumido, ao passo que a Autoridade Fiscal entende ser o *valor líquido do benefício* (excluídas as contrapartidas; o montante que o Estado concede renuncia em favor do particular).

74. As SC nº 55/2021 e 12/2022 dão substrato ao lançamento, mas carecem de previsão legal. Buscam atribuir um novo significado aos valores subvencionados passíveis de tratamento fiscal conforme a legislação e a jurisprudência, porém, sem fundamento em lei e condicionando os efeitos que decorrem do sistema contábil e fiscal a uma manifestação da Administração Tributária Estadual. Não há base legal para a interpretação e o montante subvencionado não tem relação com o crédito estornado ou com a contribuição exigida para o gozo do benefício fiscal. Tais dispêndios diretos ou indiretos representam custo ou despesa da entidade e não influenciam no valor subvencionado.

75. O cálculo efetuado pela Fiscalização, consistente na redução dos estornos dos créditos de ICMS e da contribuição ao FEEF-ES da receita decorrente da subvenção para investimentos (crédito presumido de ICMS), não tem previsão na norma jurídica e confunde situações cujos tratamento fiscal são distintos (custo/despesa e subvenção governamental tributária para investimentos).

76. Inicialmente, a subvenção para investimentos, em outras palavras, o crédito presumido de ICMS a que tem direito a Contribuinte, representa o montante total do benefício fiscal que lhe foi concedido e escriturado.

77. Os estornos de créditos de ICMS e a contribuição ao FEEF-ES não reduzem o benefício fiscal, pois têm naturezas distintas. O primeiro, é custo de aquisição de mercadorias. O segundo, é despesa. Não podem, dessa forma, reduzir o benefício fiscal sujeito às regras tributárias da subvenção para investimentos.

78. A renúncia fiscal dos Estados é distinta do tratamento fiscal das obrigações custeadas pela empresa, ainda mais se provenientes de obrigação legal. Não há a previsão legal que determine que somente o valor líquido do benefício fiscal será excluído do lucro líquido do período, bem como as interpretações que consideram essa variável misturam obrigações de pessoas distintas (Estado-incentivador e particular-incentivado).

79. Além disso, no estorno dos créditos, o valor do ICMS que seria “a recuperar”, mas é estornado, foi efetivamente pago e, ainda, possivelmente em parte a outro Estado da federação. Por exemplo, na compra de mercadoria de outros Estados, parte do ICMS pago é destinado a um ente federativo que sequer renunciou ao tributo. Tem efeitos contábeis próprios e não reduzem o crédito presumido de ICMS concedido no âmbito do COMPETE-ES.

80. Essas razões se estendem também às contribuições ao FEEF-ES.

81. Isto posto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário da Contribuinte para cancelar as exigências relacionadas aos estornos de créditos de ICMS (Tabela 7 do Relatório Fiscal) e contribuições ao FEEF-ES (Tabela 8 do Relatório Fiscal), mantendo somente os lançamentos quanto às exclusões em excesso que não foram objeto de Impugnação (Tabela 5 do Relatório Fiscal).

82. Por coerência, entendo pelo reestabelecimento de eventual prejuízo fiscal e base de cálculo negativa compensados de ofício.

83. As demais matérias ficam prejudicadas, em razão do provimento do recurso.

V – Dispositivo

84. Por essas razões, entendo por rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, em **dar parcial provimento** ao Recurso Voluntário, para cancelar as exigências relacionadas aos estornos de créditos de ICMS (Tabela 7 do Relatório Fiscal) e contribuições ao FEEF-ES (Tabela 8 do Relatório Fiscal), mantendo somente os lançamentos quanto às exclusões em excesso que não foram objeto de Impugnação (Tabela 5 do Relatório Fiscal).

85. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin

VOTO VENCEDOR

Sérgio Magalhães Lima, redator designado

Trata-se de autuação fiscal relativa à exclusão, pelo contribuinte, do valor integral de créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob a justificativa de que tais valores configurariam subvenções para investimento conforme o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e seu § 4º, com redação da LC nº 160/2017. A fiscalização glosou parte das exclusões sob o argumento de que o contribuinte não considerou os estornos de créditos de ICMS nem as contribuições ao Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF), que impactaram diretamente a formação do lucro contábil.

A relatora assim delimitou a lide:

Dessa forma, a lide limita-se a determinar se a Recorrente possui direito à exclusão integral do crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ou se tal exclusão deve restringir-se ao valor líquido da efetiva renúncia fiscal estadual, considerando as particularidades do regime COMPETE-ES, as normas federais que tratam das subvenções para investimento e o posicionamento jurisprudencial aplicável ao tema.

Ao final, concluiu pela exclusão integral do crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Contudo, com toda vênia à ilustre relatora, ousou discordar de sua conclusão, pelas razões que seguem:

Nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, as subvenções para investimento podem ser excluídas do lucro real, desde que atendidos os requisitos legais, especialmente o registro em conta de reserva específica de lucros. O § 4º do mesmo artigo, introduzido pela LC nº

160/2017, determina que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados ou Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de requisitos adicionais. Contudo, a interpretação literal do § 4º não dispensa a análise da efetividade econômica do benefício. Conforme decidido pelo STJ no Tema 1.182 (REsp 1.945.110/RS), a ausência de exigência de prova da destinação da subvenção não impede o fisco de verificar a realidade do ganho econômico oriundo do incentivo.

Essa compreensão foi também endossada pela Solução de Consulta COSIT nº 12/2022, que dispõe que o valor a ser excluído para fins de apuração do lucro real equivale à diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado, a que se referem os dispositivos da legislação estadual de regência. De igual modo, no voto proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), restou afirmado que somente é passível de exclusão do lucro o valor líquido do benefício fiscal. Trata-se, portanto, de aplicação do princípio da realidade econômica e do pacto federativo, impedindo que um incentivo fiscal estadual gere um efeito desproporcional na esfera federal.

A fim de ilustrar o raciocínio, considere-se o seguinte exemplo: a empresa vende um produto por R\$ 120,00, dos quais R\$ 100,00 correspondem à receita líquida e R\$ 20,00 ao ICMS. O custo de aquisição da mercadoria é de R\$ 60,00, valor que inclui R\$ 10,00 de ICMS recuperável. Com a concessão de crédito presumido de ICMS no montante de R\$ 20,00, a legislação estadual impõe o estorno do crédito original de R\$ 10,00. Esse estorno eleva o custo da mercadoria vendida e reduz o lucro bruto, ao passo que o crédito presumido de R\$ 20,00 é registrado como receita. Caso o contribuinte exclua integralmente os R\$ 20,00 do lucro real, neutraliza o efeito econômico positivo do incentivo e amplia indevidamente a exclusão fiscal, pois o lucro líquido efetivamente decorrente da subvenção corresponde, na prática, a apenas R\$ 10,00. Assim, o montante correto a ser excluído é de R\$ 10,00, sob pena de se gerar benefício maior na esfera federal do que aquele concedido na esfera estadual, em afronta aos princípios da razoabilidade, da vedação ao enriquecimento sem causa e do equilíbrio federativo.

Nesse sentido, entendo que a exclusão do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a título de subvenção para investimento, deve se limitar ao valor líquido do benefício fiscal efetivamente incorporado ao resultado contábil da empresa, com a dedução de estornos de créditos e encargos correlatos exigidos pela legislação estadual.

Por sua vez, quanto à tese de equívoco na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não merece acolhida a alegação da recorrente. A utilização dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas de CSLL acumulados encontra amparo expresso no art. 15 da Lei nº 9.065/1995, que autoriza sua compensação com o lucro líquido ajustado, observado o limite de 30%, inexistindo qualquer violação ao art. 142 do CTN. O lançamento foi efetuado a partir de critérios legais objetivos, com base em saldos regularmente apurados e comprovados nos autos, não se verificando vício na constituição do crédito tributário.

Ademais, tal como exposto na decisão de primeira instância, restou demonstrado que os saldos existentes em 31/12/2019 foram utilizados para compensar valores exigidos em autos de infração vinculados a outros processos administrativos (nº 11000.766069/2023-11 e nº 15746.726002/2023-81), o que, inclusive, resultou na redução dos montantes lançados. Cumpre ressaltar que os prejuízos fiscais e as bases negativas de CSLL não se sujeitam a prazo prescricional para sua utilização, desde que observadas as limitações legais. Assim, eventual julgamento procedente das impugnações nos processos correlatos implicará a recomposição dos valores compensados, possibilitando sua utilização futura, afastando-se, portanto, qualquer prejuízo à recorrente e confirmando-se a regularidade do procedimento fiscal adotado.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima