

**Processo**

ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA / SP

5001429-76.2024.4.03.6103

**Relator(a)**

Desembargadora Federal MARISA FERREIRA DOS SANTOS

**Órgão Julgador**

6ª Turma

**Data do Julgamento**

31/03/2026

**Data da Publicação/Fonte**

Intimação via sistema DATA: 07/04/2026

**Ementa**

PODER JUDICIÁRIO

Tribunal Regional Federal da 3ª Região

6ª Turma

Avenida Paulista, 1842, Bela Vista, São Paulo - SP - CEP: 01310-936

<https://www.trf3.jus.br/balcao-virtual>

APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA (1728) Nº 5001429-76.2024.4.03.6103

RELATOR: MARISA FERREIRA DOS SANTOS

APELANTE: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL, DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SAO JOSE DOS CAMPOS/SP

APELADO: COMBRASIL CIA BRASIL CENTRAL COMERCIO E INDUSTRIA

ADVOGADO do(a) APELADO: MICHELE VIEGAS MACHADO - SP308799-A

JUIZO RECORRENTE: SUBSEÇÃO JUDICIÁRIA DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS/SP - 1ª VARA FEDERAL

FISCAL DA LEI: MINISTERIO PUBLICO FEDERAL - PR/SP

**Ementa**

DIREITO *TRIBUTÁRIO*. PROCESSO CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. APELAÇÃO. LEI N.

14.789/2023. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IRREGULARIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO FEDERATIVO. REMESSA OFICIAL, TIDA POR INTERPOSTA, E APELAÇÃO DA UNIÃO IMPROVDAS.

1. Remessa oficial dada por interposta, em atendimento ao disposto no §1º, do art. 14, da Lei 12.016/2009, visto se tratar de legislação especial, que se sobrepõe à regra geral.
2. Deve ser reconhecido o direito à exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL não apenas até a vigência da Lei 14.789/2023.
3. Entende-se que a alteração legislativa não tem aptidão para alterar a natureza jurídica dos créditos presumidos do ICMS, tributo instituído pela competência tributária dos Estados.
4. Incluí-los na base de cálculo de tributos federais configura violação ao princípio federativo, que regula a repartição da competência tributária dos entes federativos.
5. Conclui-se que, para os demais incentivos fiscais de ICMS, tais como isenção, redução de alíquota e base de cálculo, diferimento de recolhimento, entre outros, não é possível aplicar-se o mesmo entendimento adotado para o crédito presumido. Em tais hipóteses, tendo em vista que o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 foi revogado, as condições e os requisitos legais previstos na LC nº 160/2017 e na Lei nº 14.789/2023 devem ser cumpridos para que ocorra a exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo de tributo federal.
6. Consoante posicionamento firmado pelo STJ, os valores relativos aos créditos presumidos de ICMS decorrentes de benefícios fiscais não integram a base de cálculo do IRPJ e CSLL.
7. Assiste razão à impetrante à exclusão do crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mesmo após a vigência da Lei n. 14.789/2023, pelo que faz jus aos valores recolhidos indevidamente, observada a prescrição quinquenal, retroativamente à data da impetração.
8. A compensação somente poderá ser realizada após o trânsito em julgado (art. 170-A do CTN). Quanto ao encontro de contas a ser realizado na esfera administrativa, cabível a incidência da taxa SELIC, desde o pagamento indevido (RE 582.461/SP - Tema 214). Somente os valores devidamente recolhidos e comprovados com a apresentação das guias de pagamento poderão ser objeto de compensação na esfera administrativa. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas (REsp 1.164.452/MG).
9. Remessa oficial, tida por interposta, e apelação da União improvidas.

## **Acórdão**

PODER JUDICIÁRIO

Tribunal Regional Federal da 3ª Região

6ª Turma

APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA (1728) Nº5001429-76.2024.4.03.6103

RELATOR: Gab. 20 - DES. FED. MARISA SANTOS

APELANTE: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL, DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SAO JOSE DOS CAMPOS/SP

APELADO: COMBRASIL CIA BRASIL CENTRAL COMERCIO E INDUSTRIA

Advogado do(a) APELADO: MICHELE VIEGAS MACHADO - SP308799-A

OUTROS PARTICIPANTES:

JUIZO RECORRENTE: SUBSEÇÃO JUDICIÁRIA DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS/SP - 1ª VARA FEDERAL

FISCAL DA LEI: MINISTERIO PUBLICO FEDERAL - PR/SP

Relatório

A Desembargadora Federal MARISA SANTOS (RELATORA):

Apelação interposta pela União Federal, em sede de mandado de segurança impetrado por COMBRASIL ALIMENTOS S.A., em face do Delegado da Receita Federal do Brasil em São José dos Campos/SP, no qual requer seja reconhecido o direito de afastar a incidência de IRPJ e CSLL sobre as receitas auferidas a título de crédito presumido/credito outorgado de ICMS, em especial o que trata o art. 25 do Anexo III do RICMS/SP, concedidos por diversos Estados da Federação, considerando tais benefícios como se subvenção para investimento fossem nos termos do §4º, do artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, independentemente de cumprir e/ou demonstrar os requisitos instituídos pela Lei nº 14.789/2023; reconhecendo-se, ainda, o direito de reaver os valores indevidamente pagos, devidamente durante o ano de 2024 e seguintes, sendo autorizada a compensação ou restituição judicial com o respectivo pagamento via ofício precatório de tais créditos, sem quaisquer limitações ou restrições infraconstitucionais. Requereu a concessão de medida liminar (id 310182138).

A medida liminar foi indeferida (id 310182144).

A sentença concedeu parcialmente a segurança, nos seguintes termos (id 310182154):

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o pedido, com resolução de mérito, nos termos do artigo 487, inciso I, Código de Processo Civil, e concedo a segurança para:

- a. declarar a inexistência de relação jurídica tributária a obrigar a impetrante a proceder ao pagamento do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido de ICMS previsto no art. 25 do Anexo III do RICMS/SP, após a edição da Lei n. 14.789/2023;
- b. condenar a União a compensar os valores recolhidos indevidamente, observada a prescrição quinquenal, devidamente atualizados, de acordo com o Manual de Procedimentos para Cálculos da Justiça Federal, após o trânsito em julgado com base no art. 170-A do CTN.

Incabível a condenação ao pagamento dos honorários advocatícios, conforme o art. 25 da Lei nº 12.016/09, bem como o teor da Súmula 105, do Superior Tribunal de Justiça, e da Súmula 512, do Supremo Tribunal Federal.

Condeno a parte impetrada em metade das custas.

Decorrido o prazo para interposição de recursos, remetam-se os autos ao arquivo.

Envie-se esta sentença por meio de correio eletrônico ao(à) Excelentíssimo(a) Desembargador(a) Federal relator(a) do agravo de instrumento interposto nos autos, nos termos do artigo 239 do Provimento nº 01/2020 da Corregedoria Regional da Justiça Federal da Terceira Região, para as providências que julgar cabíveis quanto ao julgamento desse recurso.

Registrada neste ato. Publique-se. Intimem-se.

Alega a União, em síntese, a impossibilidade de aplicação do entendimento fixado no ERESP 1.517.492/PR, sob o argumento de que o julgado em referência foi “proferido em outro contexto normativo, no qual estava em vigor s regras da Lei 12.973/2014 e sequer as disposições da LC 160/2017 haviam sido introduzidas no ordenamento jurídico. “No momento atual, a Lei 12.973/2014 encontra-se revogada e, em seu lugar, foi editada a Lei 14.789/2023 que instituiu uma nova sistemática com regras específicas para o tratamento *tributário* dos incentivos fiscais concedidos pelos demais entes federados, dentre eles, o crédito presumido de ICMS.”. Sustenta a ausência de fundamento legal para a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Afirma que a exclusão de subvenções para investimento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL tinha, antes do advento da Lei 14.789/2023, previsão expressa no art. 30 da Lei 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar 160/2017. Contudo, tal disciplina foi expressamente revogada pela Lei 14.789/2023 que, em seu lugar, adotou novo tratamento às receitas de subvenções. Assevera que para que o crédito presumido de ICMS, em alguma circunstância, não integre o lucro tributável, é preciso que haja lei expressa prevendo a sua exclusão. Sustenta a legalidade da sistemática introduzida pela MP 1.185/2023, convertida na Lei 14.789/2023. Suscita a proteção do Pacto Federativo, fundamentando na erosão da base fiscal e das receitas da União. Insiste na impossibilidade de exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mesmo antes da edição da MP 1.185/2023, posteriormente convertida na Lei 14.789/2023. Pede o provimento da apelação (id 310182156). Com contrarrazões (id 310182160), vieram os autos a este Tribunal. O Ministério Público Federal opinou pelo prosseguimento do feito (id 310625100). É o relatório.

## Voto

A Desembargadora Federal MARISA SANTOS (RELATORA):

Inicialmente, dou por interposta a remessa oficial, em atendimento ao disposto no §1º, do art. 14, da Lei 12.016/2009, visto se tratar de legislação especial, que se sobrepõe à regra geral.

O STJ ao julgar os Recursos Especiais nº 1.945.110/RS e 1.987.158/SC, submetidos à sistemática dos recursos repetitivos (tema nº 1.182), resolveu a seguinte questão: Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

Em 12/06/2023 foi publicado o acórdão no qual se evidenciou as diferenças entre crédito presumido de ICMS e os demais incentivos ou benefícios fiscais.

Confira-se:

De acordo com a doutrina especializada, em virtude do chamado “efeito de recuperação” que é

próprio do regime da não-cumulatividade, benefícios ou incentivos fiscais que desonerem determinadas operações representam tão somente diferimentos de incidência. O efeito de recuperação é um fenômeno próprio de sistemas que adotam a não cumulatividade do tipo “imposto sobre imposto”, como foi a opção brasileira para o ICMS. Adotado o método “imposto sobre imposto”, uma alíquota inferior, redução de base de cálculo ou uma isenção, por exemplo, aplicadas no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, na ponta final. É que a diferença é recuperada pelo Fisco através da aplicação de incidência mais elevada nas operações posteriores, diante da ausência da possibilidade de apuração de crédito de imposto destacado na nota fiscal. Esse é o chamado efeito de recuperação, representado no diferimento da incidência. (...) Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação. Oportuno relembrar, a respeito dessa característica do sistema brasileiro da não cumulatividade (aplicável tanto ao ICMS como ao IPI, no que interessa a este debate), do teor da Súmula Vinculante n. 58 do STF: “Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade”. Em outras palavras, a instituição de benefícios fiscais de desoneração de determinada operação não gera, automaticamente, o crédito presumido mais à frente. Por isso, em regra, o Fisco irá se recuperar dos valores que deixaram de ser recolhidos, salvo se efetivamente resolve criar um benefício de crédito presumido. Diante disso, podemos concluir que a questão da não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, do modo como compreendido pela Primeira Seção no ERESP 1.517.492/PR, não tem a mesma aplicabilidade para todos os demais benefícios fiscais. (REsp n. 1.945.110/RS, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 26/4/2023, DJe de 12/6/2023.)

Com efeito, firmou-se a seguinte tese (g.n.):

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 CSSL 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.

Observa-se, pois, que as conclusões do Tema nº 1.182 não se aplicam ao crédito presumido de ICMS. Logo, aplicável o entendimento firmado pelo STJ no julgamento do ERESP nº 1.517.492. Nessa esteira, depreende-se do julgamento do ERESP nº 1.517.492/PR que o Superior Tribunal de Justiça entendeu ser possível excluir o crédito presumido (outorgado) de ICMS das bases de

cálculo do IRPJ e da CSLL em virtude de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88).

Assim, é irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo/benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício/incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições (REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019) – grifei.

Em suma, a data do fato gerador (posterior ou anterior ao advento da LC nº 160/2017) não tem o condão de influenciar no resultado do julgamento, já que o crédito em questão não se trata de receita bruta operacional.

Nesse sentido é o entendimento do C. STJ, bem como desta E. Sexta Turma:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO REAL. POSSIBILIDADE. IRRELEVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO COMO "SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO" OU "SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO" FRENTE AOS ERESP. N. 1.517.492/PR. CONSEQUENTE IRRELEVÂNCIA DOS ARTS. 9º E 10 DA LC N. 160/2017 E §§ 4º E 5º DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014 PARA O DESFECHO DA CAUSA. 1. A decisão agravada foi bastante clara ao citar precedente onde decidido que: "Considerando que no julgamento dos ERESP. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições" (REsp. n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019). 2. Irrelevante, portanto, a data do fato gerador, se posterior ou anterior ao advento da LC n. 160/2017, já que o crédito presumido de ICMS em questão não se trata de Receita Bruta Operacional. 3. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp 1781009/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/10/2021, DJe 25/10/2021) – grifei. AGRAVO. *TRIBUTÁRIO*. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS.

INEXIGIBILIDADE DO IRPJ/CSLL. AUTONOMIA FEDERATIVA. ERESP 1.517.492. APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO AOS BENEFÍCIOS NEGATIVOS. RECUPERAÇÃO DOS INDÉBITOS POR COMPENSAÇÃO. RECURSO IMPROVIDO. 1.No aludido paradigma ficou devidamente assentada a natureza de renúncia fiscal dos aludidos créditos, voltada ao atendimento da política

econômica estadual em vigor e decorrente de seu exercício de auto-organização. Nesta qualidade, preservando-se a autonomia federativa, concluiu que os valores derivados do benefício fiscal concedido pelo Estado não podem ser considerados como receita ou lucro empresarial, reputando indevida sua inclusão na base de cálculo dos respectivos tributos federais. 2. Como já decidido (ApelRemNec 5011390-26.2019.4.03.6100 / TRF3 – Sexta Turma / Des. Fed. Johnsons di Salvo / 05.06.2020), o entendimento é perfeitamente aplicável para os benefícios fiscais negativos, resultante os valores também de benefício fiscal estadual voltado para fomentar investimentos em seu território. 3. Na forma da própria jurisprudência do STJ, a novel norma trazida ao art. 30 da Lei 12.973/14 não abala o fundamento de vulneração ao princípio federativo, refutando-se, conseqüentemente, a imposição de condições para a exclusão dos valores oriundos de benefício fiscal estadual das bases de cálculo do PIS/COFINS e do IRPJ/CSLL. Sob esta perspectiva, fica inócua a caracterização dos créditos como subvenção de investimentos ou de custeio. São renúncia fiscal estadual – seriam originariamente seus recursos -, não se sujeitando à obrigação tributária imposta pela União Federal sobre o lucro ou sobre a renda. Conseqüentemente, torna-se inócua também a solução da lide perante os requisitos exigidos na legislação apontada pela União Federal – o art. 30 da Lei 12.973/14 e o art. 10 da LC 160/17 – não interferindo a mesma no exercício do direito repetitório ou mesmo na contagem do prazo prescricional. 4. Diga-se que o entendimento não nega vigência ao art. 30 e à classificação contábil ali contida, mas apenas confere, a partir da jurisprudência consolidada pelo STJ, o devido escopo da tributação federal sobre os benefícios fiscais instituídos pelos Estados, respeitando-se a autonomia federativa. 5. Tratando-se de empresa comercial, resta claro que é contribuinte das três exações e que recolheu tributação a maior e poderá recuperá-la (quanto aos últimos cinco anos antes do ajuizamento da presente demanda) por meio de compensação, que deverá ser efetuada com tributos administrados pela SRF, nos termos do disposto no artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 (redação dada pela Lei 10.637/02), observadas as condições previstas no art. 26-A da Lei 11.457/07 (para a compensação de contribuições previdenciárias) e o trânsito em julgado (art. 170-A do CTN). (TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5018466-67.2020.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal LUIS ANTONIO JOHONSOM DI SALVO, julgado em 08/10/2021, Intimação via sistema DATA: 14/10/2021) – grifei.

No que diz respeito ao IRPJ e à CSLL, entende-se que a alteração legislativa diante do advento da MP 1.185/2023, convertida na Lei 14.789/2023, não tem aptidão para alterar a natureza jurídica dos créditos presumidos do ICMS, tributo instituído pela competência tributária dos Estados.

Incluí-los na base de cálculo de tributos federais configura violação ao princípio federativo, que regula a repartição da competência tributária dos entes federativos.

Consoante exarado acima, a jurisprudência do STJ já assentou que “não são caracterizados como renda ou lucro os créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal, inclusive sob pena de violação ao princípio federativo”, nas palavras do Desembargador Federal Carlos Delgado, desta Corte, nos autos do AI n.5007859-20.2024.4.03.0000.

Por todos, cita-se a decisão do STJ nos Embargos de Divergência em Recurso Especial, 1ª Seção, EREsp 1.517.492, Relator Ministro Og Fernandes, Relator para o Acórdão Ministra Regina Helena Costa, data do julgamento: 08.11.2017, DJe 1/02/2018.

Portanto, conclui-se que, para os demais incentivos fiscais de ICMS, tais como isenção, redução de alíquota e base de cálculo, diferimento de recolhimento, entre outros, não é possível aplicar-se mesmo entendimento adotado para o crédito presumido. Em tais hipóteses, tendo em vista que o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 foi revogado, as condições e os requisitos legais previstos na LC nº 160/2017 e na Lei nº 14.789/2023 devem ser cumpridos para que ocorra a

exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo de tributo federal.

Consoante posicionamento firmado pelo STJ, os valores relativos aos créditos presumidos de ICMS decorrentes de benefícios fiscais não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. *TRIBUTÁRIO*. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, DA CSLL, DO PIS E DA COFINS. DESPROVIMENTO DO AGRAVO INTERNO MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. ENTENDIMENTO FIXADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ NO ÂMBITO DOS ERESP N 1.517.492/PR, DJE 1º/2/2018. I - Na origem, trata-se de mandado de segurança em que a parte autora pretende provimento jurisdicional para afastar a inclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ, da CSLL do PIS e da COFINS. Na sentença a segurança foi concedida. No Tribunal a quo, a sentença foi mantida. II - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como do PIS e da Cofins, observado que tal crédito não caracteriza, a rigor, acréscimo de faturamento capaz de repercutir na base de cálculo da contribuição. Verifica-se ainda que a inclusão do referido crédito, na base de cálculo dos referidos tributos, acaba por violar o pacto federativo, pois a medida impõe uma limitação na eficácia de benefícios fiscais concedidos pelos estados. Nesse mesmo sentido, destacam-se: (AgInt no AgInt no REsp n. 1.673.954/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/6/2020, DJe 24/6/2020, AgInt no AgInt no REsp n. 1.657.064/PE, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 29/4/2020, DJe 4/5/2020 e AgInt no REsp n. 1.813.047/RS, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 10/3/2020, DJe 17/3/2020.) III - No mérito, compulsando detidamente os autos, verifica-se que a decisão proferida pelo Tribunal de origem, de que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e CSLL, tendo em vista que não caracteriza acréscimo de faturamento que repercute na base de cálculo da contribuição, vai ao encontro da jurisprudência do STJ. Nesse sentido: AgInt no REsp 1.813.018/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 27/9/2021, DJe 1º/10/2021; e AgInt no AREsp 1.898.563/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/12/2021, DJe 17/12/2021. IV - Registra-se que a novel legislação (Lei Complementar n. 160/2017), que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014, estabeleceu condições para excluir os benefícios fiscais de ICMS considerados subvenção para investimento da base de cálculo da tributação incidente sobre o lucro real. V - Deve ser afastada a tese da Fazenda Nacional sobre a aludida incidência. VI - Agravo interno improvido. (STJ, 2ª Turma, AgInt no AREsp 1.958.353/SC, Relator Ministro Francisco Falcão, DJe de 15/06/2022).

A Sexta Turma deste Tribunal também adotou o mesmo posicionamento. Confira-se:

DIREITO *TRIBUTÁRIO* – PROCESSO CIVIL – MANDADO DE SEGURANÇA – APELAÇÃO – BENEFÍCIO FISCAL ICMS – CRÉDITO PRESUMIDO – INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL – IRREGULARIDADE – CRITÉRIOS PARA REPETIÇÃO DO INDÉBITO – RECOMPOSIÇÃO DE ESCRITA FISCAL – IMPOSSIBILIDADE – APELAÇÃO DA IMPETRANTE DESPROVIDA – APELAÇÃO DA UNIÃO E REMESSA OFICIAL PROVIDAS EM PARTE.

I. CASO EM EXAME

1- Apelação em face de sentença que analisou a incidência dos benefícios fiscais de ICMS (crédito presumido) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II. QUESTÕES EM DISCUSSÃO

2- Discute a incidência ou não dos benefícios fiscais de IMCS (crédito presumido) nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente do cumprimento de qualquer requisito ou

condição impostos.

3- Fixação dos critérios para repetição do indébito em mandado de segurança.

### III. RAZÕES DE DECIDIR

4- O crédito presumido de ICMS decorrente de benefício fiscal é benesse deferida pelos Estados-membros. Assim sendo, a definição sobre a sua inclusão, ou não, na base de cálculo de tributos federais perpassa a ponderação do princípio federativo.

5- Entendimento vinculante do Superior Tribunal de Justiça acerca da inviabilidade da inclusão do ICMS-crédito presumido na base de cálculo do IRPJ e da CSLL com anotação da inviabilidade da extensão automática de tal conclusão para benefícios fiscais outros, tais como isenções, reduções de alíquota ou subvenções estaduais, dentre outros. Ou seja, exceto na hipótese de crédito presumido de ICMS-benefício fiscal, exige-se prova do cumprimento dos requisitos legais para o gozo da benesse. Entendimento majoritário da 6ª Turma desta Corte Regional.

6- No que diz respeito à apuração dos tributos federais IRPJ e CSLL, a superveniência da Lei Federal nº 14.789/2023, não acarretou modificação.

7- É irregular, tão somente, a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ-Lucro Real e da CSLL-Lucro Real.

8- Em ação mandamental, não é possível a compensação judicial, mas é possível a compensação administrativa dos valores recolhidos indevidamente antes e durante o trâmite processual. De outro lado, não é possível a restituição administrativa, uma vez que é indispensável a observância do regime constitucional de precatórios. Mas é cabível a restituição judicial de recolhimentos efetuados no curso da impetração, com a observância do regime de precatórios.

9- A teor de entendimento vinculante do Superior Tribunal de Justiça, a compensação administrativa é realizada em conformidade com a legislação vigente no momento do encontro de contas (Tema nº. 345 - STJ, 1ª Seção, REsp n. 1.164.452/MG, j. 25/8/2010, DJe de 2/9/2010, rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI).

10- Em relação à recomposição do prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, não há autorização normativa para a recomposição de escrita fiscal.

### IV. DISPOSITIVO E TESE

11- Ante o exposto, nego provimento à apelação da impetrante; dou parcial provimento à apelação da União e à remessa oficial.

12- Tese: regularidade da não incidência dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente do cumprimento dos requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

(TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5004820-48.2024.4.03.6100, Rel. Desembargadora Federal GISELLE DE AMARO E FRANCA, julgado em 06/05/2025, Intimação via sistema DATA: 16/05/2025)

Dessa forma, assiste razão ao impetrante à exclusão do crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mesmo após a Lei n. 14.789/2023, pelo que faz jus aos valores indevidamente pagos, devidamente durante o ano de 2024 e seguintes, conforme requerido na exordial.

Reconhecido o direito à exclusão dos créditos presumidos/outorgados de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é direito da impetrante a compensação dos valores recolhidos indevidamente.

No que toca à compensação administrativa, somente poderá ser realizada após o trânsito em julgado, consoante dispõe o art. 170-A do CTN.

Ainda quanto ao encontro de contas a ser realizado na esfera administrativa, cabível a incidência da taxa SELIC, desde o pagamento indevido, consoante decidido nos autos do RE 582.461/SP, em regime de repercussão geral.

Ressalte-se que somente os valores devidamente recolhidos e comprovados, na via administrativa, com a apresentação das guias de pagamento poderão ser objeto de compensação na esfera administrativa.

No mais, sobreleva-se que “a lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte” (REsp 1.164.452/MG, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, j. 25/8/2010, DJe 2/9/2010).

Nego provimento à remessa oficial, tida por interposta, e à apelação da União.

É o voto.

## Ementa

DIREITO *TRIBUTÁRIO*. PROCESSO CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. APELAÇÃO. LEI N. 14.789/2023. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IRREGULARIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO FEDERATIVO. REMESSA OFICIAL, TIDA POR INTERPOSTA, E APELAÇÃO DA UNIÃO IMPROVDAS.

1. Remessa oficial dada por interposta, em atendimento ao disposto no §1º, do art. 14, da Lei 12.016/2009, visto se tratar de legislação especial, que se sobrepõe à regra geral.
2. Deve ser reconhecido o direito à exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL não apenas até a vigência da Lei 14.789/2023.
3. Entende-se que a alteração legislativa não tem aptidão para alterar a natureza jurídica dos créditos presumidos do ICMS, tributo instituído pela competência tributária dos Estados.
4. Incluí-los na base de cálculo de tributos federais configura violação ao princípio federativo, que regula a repartição da competência tributária dos entes federativos.
5. Conclui-se que, para os demais incentivos fiscais de ICMS, tais como isenção, redução de alíquota e base de cálculo, diferimento de recolhimento, entre outros, não é possível aplicar-se o mesmo entendimento adotado para o crédito presumido. Em tais hipóteses, tendo em vista que o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 foi revogado, as condições e os requisitos legais previstos na LC nº 160/2017 e na Lei nº 14.789/2023 devem ser cumpridos para que ocorra a exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo de tributo federal.
6. Consoante posicionamento firmado pelo STJ, os valores relativos aos créditos presumidos de ICMS decorrentes de benefícios fiscais não integram a base de cálculo do IRPJ e CSLL.
7. Assiste razão à impetrante à exclusão do crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mesmo após a vigência da Lei n. 14.789/2023, pelo que faz jus aos valores recolhidos indevidamente, observada a prescrição quinquenal, retroativamente à data da impetração.
8. A compensação somente poderá ser realizada após o trânsito em julgado (art. 170-A do CTN). Quanto ao encontro de contas a ser realizado na esfera administrativa, cabível a incidência da

taxa SELIC, desde o pagamento indevido (RE 582.461/SP - Tema 214). Somente os valores devidamente recolhidos e comprovados com a apresentação das guias de pagamento poderão ser objeto de compensação na esfera administrativa. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas (REsp 1.164.452/MG).

9. Remessa oficial, tida por interposta, e apelação da União improvidas.

## ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Sexta Turma, por unanimidade, negou provimento à remessa oficial, tida por interposta, e à apelação da União, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

MARISA SANTOS

Relatora do Acórdão

## Resumo Estruturado

VIDE EMENTA