



Número: **1003357-66.2024.4.01.3200**

Classe: **MANDADO DE SEGURANÇA CÍVEL**

Órgão julgador: **9ª Vara Federal Cível da SJAM**

Última distribuição : **05/02/2024**

Valor da causa: **R\$ 706.000,00**

Assuntos: **IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**

Segredo de justiça? **NÃO**

Justiça gratuita? **NÃO**

Pedido de liminar ou antecipação de tutela? **SIM**

Partes	Procurador/Terceiro vinculado
PROCOMP AMAZONIA INDUSTRIA ELETRONICA LTDA (IMPETRANTE)	LUCAS MUNIZ TORMENA (ADVOGADO) ROMULO CRISTIANO COUTINHO DA SILVA (ADVOGADO)
. DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM MANAUS (IMPETRADO)	
UNIAO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL) (IMPETRADO)	
Ministério Público Federal (Procuradoria) (FISCAL DA LEI)	

Documentos				
Id.	Data da Assinatura	Documento	Tipo	Polo
213486807 1	02/07/2024 19:26	Sentença Tipo A	Sentença Tipo A	Interno



PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL
Seção Judiciária do Amazonas
9ª Vara Federal

PROCESSO: 1003357-66.2024.4.01.3200

CLASSE: MANDADO DE SEGURANÇA CÍVEL (120)

IMPETRANTE: PROCOMP AMAZONIA INDUSTRIA ELETRONICA LTDA

IMPETRADO: UNIAO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL), . DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM MANAUS

SENTENÇA

Trata-se de Mandado de Segurança, com pedido de liminar, impetrado por **PROCOMP AMAZONIA INDUSTRIA ELETRONICA LTDA** em face do **DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL NO AMAZONAS**, em que objetiva excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os crédito presumido de ICMS outorgado pelo Estado do Amazonas.

A impetrante entende que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado do Amazonas configuram renúncia de receita, cujo escopo consiste em incentivar a atividade empresarial no ente federativo, motivo porque não constituem renda, lucro ou acréscimo patrimonial, o que impede seja integrada na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Aponta que a tributação dos benefícios fiscais estaduais pela União viola o pacto federativo e à imunidade recíproca, conforme decisão do STJ em sede de Embargos de Divergência nº 1.517.492/PR. Acrescenta que no julgamento do Tema Repetitivo nº 1.182 o STJ afastou a tributação do crédito presumido de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL.

Alega ainda que a Lei nº 14.789/23 é inconstitucional, pois a pretexto de instituir novo regime de tributação das subvenções, versou sobre matérias reservadas à lei complementar.

O juízo postergou a análise da liminar após o contraditório.

Notificada, a autoridade impetrada prestou as informações.

A União requereu o ingresso no feito.



O MPF informou que não intervirá no feito.

É o relatório.

DECIDO.

Defiro o ingresso na União no feito.

Discute-se acerca da legalidade de tributação pelo IRPJ e CSLL de benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo ente público estadual.

A autoridade coatora defende a inclusão dos benefícios fiscais de ICMS na base de cálculo das aludidas exações porque inseridas no conceito de proventos de qualquer natureza.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, na sistemática dos recursos especiais repetitivos (Tema 1182), não ser possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – como redução de base de cálculo, diminuição de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), salvo quando atendidos os requisitos previstos no art. 10 da LC nº 160/2017 e no art. 30 da Lei 12.973/2014.

As teses fixadas pela Primeira Seção foram as seguintes:

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 (artigo 10 da Lei Complementar 160/2017 e artigo 30 da Lei 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no EREsp 1.517.492, 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 parágrafos 4º e 5º no artigo 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu parágrafo 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou à expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

O Colegiado, contudo, realizou distinção em relação ao **crédito presumido**



e os demais benefícios fiscais de ICMS. Entendeu-se que a atribuição de crédito presumido ao contribuinte representa dispêndio de valores por parte do fisco, afastando o chamado "efeito de recuperação" da arrecadação.

Para melhor compreensão, faço referência à precisa análise feita pela Corte da Cidadania sobre os diferentes benefícios fiscais e suas repercussões tributárias:

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

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

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



determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

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

Na hipótese de crédito presumido de ICMS aplica-se o entendimento fixado no EREsp 1.517.492, que o excluiu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE. I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou. IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas. V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias



decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada. VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados. VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar. **VIII - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.** IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação. X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, inculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.). XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados. XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceito legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional. XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência. XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de



outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços. XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal. XVI - Embargos de Divergência desprovidos. (REsp 1517492/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018)

A Lei nº 14.789/2023, resultante da conversão da Medida Provisória nº 1.185/2023, revogou todos os dispositivos legais que tratavam de subvenção para investimento (inclusive o art. 30 da Lei nº 12.973/2014), sendo instituído em seu lugar um crédito fiscal oriundo de implantação ou expansão de empreendimento econômico, denominado "Crédito Fiscal de Subvenção para Investimento", com eficácia a partir de 01/01/2024.

A referida norma também revogou o inciso X do §3º do art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e o inciso IX do §3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003, que excluía da base de cálculo do PIS e COFINS, respectivamente, as subvenções para investimento concedidos como estímulo a empreendimentos econômicos.

Afasto a alegação de inconstitucionalidade da Lei nº 14.789/2023 por vício formal, pois a matéria nela versada não é regulada por lei complementar, eis que não visa resolver conflito tributário entre os entes federados.

A novel legislação em nada modifica o entendimento firmado pelo STJ no tema repetitivo nº 1182, pois o fundamento invocado para excluir o crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é que a tributação pela União do benefício fiscal outorgado pelos Estados e Distrito Federal viola o pacto federativo.

Assim sendo, a Lei nº 14.789/2023 deve ser aplicada em relação aos benefícios fiscais diversos do crédito presumido do ICMS.

A Lei nº 2.826/2003, do Estado do Amazonas, regulamenta a política de incentivos fiscais e extrafiscais no âmbito estadual, estabelecendo em seu art. 2º que "*os incentivos fiscais destinados às empresas industriais e agroindustriais constituem-se em crédito estímulo, diferimento, isenção, redução de base de cálculo e crédito fiscal presumido do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS*".

Importante se faz consignar que, de acordo com o art. 7º da norma estadual supracitada, a concessão dos incentivos fiscais efetivar-se-á mediante decreto, cuja edição está condicionada à regularidade fiscal e cadastral da requerente, inclusive de



seus sócios, junto à Fazenda Pública Estadual, na forma estabelecida em Regulamento. O parágrafo único do referido art. 7º prevê ser indispensável a comprovação do implemento das condições exigidas na legislação, através de Laudo Técnico de Inspeção. Confira-se:

Art. 7.º A concessão dos incentivos fiscais efetivar-se-á mediante Decreto, cuja edição está condicionada à regularidade fiscal e cadastral da requerente, inclusive de seus sócios, junto à Fazenda Pública Estadual, na forma estabelecida em Regulamento.

§ 1º Na hipótese de a sociedade empresária dar causa à não publicação do Decreto de que trata o caput, o projeto aprovado pelo CODAM perderá seu efeito no prazo de 6 (seis) meses, a contar da correspondente aprovação.

§ 2º Na ocorrência da hipótese prevista no § 1º, se ainda pretender obter os incentivos, o interessado deverá apresentar novo projeto técnico-econômico.

§ 3º A Administração Pública pode rever de ofício, a qualquer momento, o ato que concedeu os incentivos fiscais realizado em desacordo com esta Lei, desde que motivado e observados os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Art. 7.º-A. O início do período de vigência do Decreto Concessivo é a data de sua publicação no Diário Oficial do Estado, o qual passará a produzir seus efeitos com a comprovação do implemento das condições exigidas na legislação, por meio de Laudo Técnico de Inspeção - LTI.

§ 1º A expedição de LTI fica condicionada à regularidade da sociedade empresária junto aos órgãos públicos competentes em relação às obrigações fiscais, previdenciárias, trabalhistas e ambientais exigidas na legislação.

§ 2º O LTI terá validade de 03 (três) anos, salvo se for emitido em caráter provisório, nos termos do Regulamento.

No caso dos autos, a impetrante comprova o gozo de benefício fiscal de ICMS denominado crédito estímulo (id 2066236183), o qual corresponde ao crédito presumido de ICMS, pelo que deve ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ante o exposto, **CONCEDO A ORDEM NO MANDADO DE SEGURANÇA** para determinar à autoridade coatora que exclua da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o benefício fiscal denominado crédito estímulo outorgado pelo Estado do Amazonas à impetrante.

Sem condenação em honorários advocatícios.

Sentença sujeita ao reexame necessário.



Interposta apelação, intime-se o recorrido para contrarrazões e, oportunamente, encaminhem-se os autos para o 2º grau de jurisdição.

Após o trânsito em julgado, arquivem-se os autos.

Intimem-se.

Manaus, data conforme assinatura.

Juiz(a) Federal

