



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10340.720303/2023-40</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	1102-000.355 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	30 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	FAZENDA NACIONAL COMPANHIA SULAMERICANA DE DISTRIBUIÇÃO

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento dos recursos em diligência à unidade de origem, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 30 de julho de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Gustavo Schneider Fossati** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Beltcher da Silva** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (substituta integral), Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de auto de infração de IRPJ e CSLL dos anos-calendário 2020 e 2021, lavrados contra a Recorrente, para cobrança de crédito tributário no valor original de R\$ 124.561.168,97 conforme quadro abaixo:

Quadro 20 - Crédito Tributário Lançado

Documento	Principal	Multa de Ofício	Juros de Mora	Total da autuação (R\$)
Auto de Infração – IRPJ	34.257.388,86	51.386.083,28	5.928.774,08	91.572.246,22
Auto de Infração – CSLL	12.341.299,98	18.511.949,97	2.135.672,80	32.988.922,75
<b>TOTAL</b>				<b>124.561.168,97</b>

Para fins de economia processual, transcrevo abaixo o relatório apresentado pela DRJ:

#### DA FISCALIZAÇÃO

Durante procedimento fiscal foi constatado que a sociedade empresária teria excluído de sua apuração de IRPJ e CSLL receitas que seriam referentes a subvenções relacionadas ao ICMS. No entanto, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF), as contabilizações efetuadas para gerar tais receitas eram, na verdade, supostos fatos contábeis que na realidade, não ocorreram, somente existiam na contabilidade, tais lançamentos contábeis se prestavam apenas para criar fictamente receitas e despesas de mesmo valor, não alterando o Resultado do Exercício. Porém, nos livros de apuração do IRPJ e da CSLL (E-Lalur e E-Lacs) excluía os valores das receitas criadas, alegando ser referente a subvenções, diminuindo seus tributos. Assim, considerou-se as contabilizações como fraudulentas e que tinham como finalidade simular que o recebimento dos benefícios pretendidos transitaria pelo seu resultado, motivo pelo qual deveriam ser excluídos para fins de apuração de seus tributos (IRPJ e CSLL), deste modo foram desconsideradas, e lavrou-se o presente auto de infração. Para melhor entendimento transcreveu-se partes do Termo de Verificação Fiscal constante das fls. 7069/7107 (grifos do original):

#### 2. DA SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DOS LIMITES DA AÇÃO JUDICIAL SOBRE A MATÉRIA

Como veremos no transcorrer deste termo, a contribuinte ajuizou ação contida no processo 5010099-68.2019.4.04.7003/PR do TRF4 e alega que as sentenças prolatadas concedem o direito de exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL, de valores recebidos como subvenções originadas em Isenção e Redução de Base de Cálculo do ICMS. Esse procedimento fiscal não ignora a sentença judicial em questão, mas parte da constatação da contabilização fraudulenta que simula o recebimento dos benefícios pretendidos pela fiscalizada. [...]

#### 3. INFORMAÇÕES GERAIS SOBRE A FISCALIZADA

A Companhia Sulamericana de Distribuição. (doravante, apenas CSD ou simplesmente fiscalizada) é uma sociedade por ações de capital fechado. Tem como principal atividade econômica a comercialização varejista e atacadista de produtos alimentícios, artigos de

bazar, eletroeletrônicos e outros produtos, funcionando como supermercados. Segundo relatório da administração publicado junto com as demonstrações financeiras ao final de 2020, o grupo econômico capitaneado pela CSD tem 59 lojas, atua em 29 cidades do interior dos Estados de São Paulo, Paraná e Mato Grosso do Sul. Possui também três centros de distribuição localizados nas cidades de Paçandu/PR, Maringá/PR e Lins/SP. Conforme Escrituração Contábil Fiscal – ECF, a Receita Líquida de Vendas entre os anos calendários de 2020 e 2021 alcançou os seguintes montantes:

Quadro 1 – Receitas Líquidas da CSD entre 2016 e 2020

Ano calendário	Receita Líquida de Vendas – ECF (R\$)	Lucro Líquido antes dos ajustes no LALUR
2020	2.815.883,958,23	77.714.553,39
2021	3.368.681.824,47	89.861.034,12

*Optante pela forma de tributação com base no Lucro Real com apuração anual de acordo com os Parâmetros de Tributação informados na ECF, às fls. 6939/6943, os lucros (prejuízos) escriturados antes da compensação de prejuízos nos períodos sob fiscalização foram os seguintes:*

Quadro 2 – Lucro (prejuízo) Real da CSD antes da compensação de prejuízos

Ano calendário	Lucro (prejuízo) Real (R\$)
2020	1.535.037,77
2021	(33.845.534,55)

*Os resultados acima destacados foram impactados pelas deduções indevidas nos seguintes montantes:*

Quadro 3 – Subvenções inexistentes excluídas do LALUR e LACS conforme ECF

Ano calendário	Subvenções excluídas do LALUR/LACS (R\$)
2020	58.273.853,43
2021	112.697.236,63

#### 4. DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS

A contribuinte fiscalizada possui Domicílio Tributário Eletrônico – DTE e as intimações e respostas apresentadas se deram através do Dossiê de Atendimento Digital (DDA) Nº: 10906.068068/2021-89. [...]

[...] Em 30/05/2022 foi expedido o Termo de Constatação e Intimação Fiscal III, às fls. 14/15. Entre os objetivos deste Termo III consta a verificação de indícios de irregularidades relacionadas à Exclusão de Subvenções para Investimento no ano calendário 2020. Com ciência em 01/06/2022 a parte da resposta que interessa a este procedimento foi apresentada em 06/06/2022, conforme documentos às fls. 19/23. [... Em 26/10/2022 foi expedido o Termo de Constatação e Intimação Fiscal VI, às fls. 30/32. Com ciência em 03/11/2022, a resposta a este

termo foi apresentada em 08/11/2022, conforme documentos às fls. 40/6905. Neste Termo VI, o procedimento fiscal foi ampliado com a inclusão do ano calendário 2021. Em 28/10/2022 foi expedido o Termo de Constatação e Intimação Fiscal VII, às fls. 6625/6627. Com ciência também em 03/11/2022, a resposta a este termo foi apresentada em 08/11/2022, conforme documentos às fls. 6928/6938

[...] Em 03/04/2023, foi expedido o Termo de Constatação e Intimação Fiscal VIII, às fls. 6945/6946. Este Termo VIII concedeu um prazo para a fiscalizada fazer uso do direito de opção pelo auto regularização e fruição do benefício previsto no art. 3º da Medida Provisória nº 1.160/2023, disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 2.130/2023. Em 06/04/2023, a fiscalizada se manifestou, às fls. 6953/6955, informando não ter interesse a auto regularização. A auditoria fez uso de dados e informações contábeis constantes na Escrituração Contábil Digital – ECD, bem como de informações fiscais constantes na Escrituração Contábil Fiscal – ECF da fiscalizada e de empresas relacionadas aos fatos apurados. As requisições da ECD no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED encontraram-se às fls. 6967/6975. Os arquivos originais da ECF encontram-se anexados à fl. 6976. A empresa indicou representantes para acompanhar o procedimento fiscal, conforme relação às fls. 6944.

#### 5. DA EXCLUSÃO INDEVIDA E FRAUDULENTA DE INCENTIVOS FISCAIS NAS BASES DE CÁLCULO DO LUCRO REAL

Entre julho/2020 e dezembro/2021 a contribuinte deduziu, indevidamente, das Bases de Cálculo do IRPJ e CSLL, valores correspondentes a isenções e reduções de Base de Cálculo do ICMS concedidas pelos estados do Paraná, São Paulo e Mato Grosso do Sul.

Como veremos na sequência, a fiscalizada SIMULA o recebimento de isenções e reduções de ICMS sobre alimentos e produtos da Cesta Básica, como se esses benefícios correspondessem a Subvenções para Investimento efetivamente recebidas e, por conseguinte, dedutíveis. O valor das Isenções e Reduções de Base de Cálculo de ICMS, deduzidas no LALUR e LACS, em nenhum momento, compuseram o resultado (Lucro Contábil) na forma de Receitas que, na apuração do Lucro Real, poderiam ser excluídas para fins de apuração de bases de cálculo tributáveis. Os lançamentos contábeis pela fiscalizada e que dariam origem à uma mutação de resultado que, legalmente, poderia ser excluída para fins fiscais, são factoides vazios que simulam um acréscimo de receita não ocorrido. Em síntese, as exclusões realizadas no LALUR e no LACS são indevidas e fraudulentas. Demonstramos a indedutibilidade na sequência e a fraude são descritas no tópico 7. 5.1 – Os valores excluídos das Bases de Cálculo de IRPJ e CSLL Conforme ECFs dos anos calendários 2020 e 2021, às fls. 6976, a fiscalizada procedeu à exclusão de Subvenções para Investimento nas Bases de Cálculo do IRPJ e CSLL nos montantes anuais de R\$58.273.853,43 (cinquenta e oito milhões, duzentos e setenta e três mil, oitocentos e cinquenta e três reais e quarenta e três centavos) e R\$112.697.236,63 (cento e doze milhões, seiscentos e noventa e sete mil, duzentos e trinta e seis reais e sessenta e três centavos), respectivamente. Mesmo sem efeitos patrimoniais e contábeis nos mesmos períodos, como detalharemos no tópico 7, a

fiscalizada procedeu à escrituração contábil destes valores conforme registros às fls. 6977/6979. No ano calendário 2020 os registros ocorreram a partir do mês de julho e são os seguintes:

[...] No ano calendário 2021, os registros foram realizados de janeiro a novembro/2021 e um ajuste em dezembro, nos seguintes montantes mensais:

[...] Destaque-se que o procedimento fiscal foi iniciado em 28/09/2021, com resposta apresentada em 21/10/2021. Coincidentemente os lançamentos contábeis a título de Subvenções para Investimentos foram suspensos após novembro/2021.

No item 5 do Termo VII, às fls. 6625/6627, a fiscalizada foi intimada a “Esclarecer o motivo da inexistência de lançamentos contábeis de Subvenções para Investimentos no mês de dezembro/2021”.

A resposta, às fls. 6937/6938, é lacônica: “Foi deliberado pela Administração, que para a competência do mês de dezembro/2021, a Companhia não usufruiria da não incidência do IRPJ/CSLL sobre os benefícios fiscais de ICMS Original “Subvenções para Investimentos”.

Diante disso, não houve a segregação contábil dos valores de Subvenções para Investimentos e a consequente destinação da Reserva de Incentivos Fiscais correspondente ao montante apurado no mês de dezembro/2021.” (destaques da fiscalização)

5.2 – Os esclarecimentos iniciais prestados pela fiscalizada No Termo II (item 4), às fls. 11/13, a contribuinte foi intimada a: “Justificar e demonstrar a exclusão de R\$ 58.273.853,43 a título de Doações e subvenções para investimentos na Apuração do Lucro Real do ano calendário 2020”. Em resposta, às fls. 6964/6966, a fiscalizada apresenta a seguinte justificativa para as exclusões realizadas: “Os benefícios fiscais de subvenções, relacionadas ao ICMS, utilizados pela Companhia Sulamericana de Distribuição S/A, no ano de 2020, têm fundamento no artigo. 9º da Lei Complementar 160, de 7 de agosto de 2017, que através da inclusão dos parágrafos 4º e 5º, alterou o artigo 30º da Lei 12.973, de 13 de maio de 2014 como reproduzido abaixo: [...] No Termo III (itens 3 a 5), às fls. 14/15, a fiscalizada foi intimada a:

“3) Informar quais as Leis estaduais do Paraná, São Paulo e Mato Grosso do Sul que deram origem aos Benefícios Fiscais a título de subvenção para investimentos no ano de 2020 no montante de R\$ 58.273.853,43;

4) Apresentar atos ou protocolos de concessão dos citados benefícios fiscais junto às secretarias de fazenda estaduais;

5) Esclarecer quais os tipos de benefícios concedidos (redução de Base de Cálculo, alíquota, crédito presumido, etc).”

Na resposta, às fls. 19/23, relacionou as legislações estaduais, bem como os produtos comercializados que dão origem aos benefícios fiscais escriturados. Nessa resposta discrimina, por estado, os dois tipos de benefícios fiscais obtidos com as operações de venda: Redução de Base de Cálculo e Isenção do Imposto. Esclareceu que os benefícios fiscais oriundos de Redução de Base de Cálculo de ICMS foram obtidos com base nos Convênios ICMS 128/1994

(Paraná, São Paulo e Mato Grosso do Sul); Convênio ICMS 89/2005 (Paraná e São Paulo); Convênio ICMS 09/1993 (São Paulo); Convênio ICMS 44/1975 (Mato Grosso do Sul). Além dos convênios foram utilizados também a Resolução SEFA/PR nº 297/2018 (Paraná) e Decreto nº 63.320/2018 (São Paulo) Esclareceu também que os benefícios fiscais oriundos de Isenção de ICMS foram obtidos através do Convênio ICMS 116/1998 (Paraná, São Paulo e Mato Grosso do Sul); Convênios ICMS 44/1975 e 25/1983 (Paraná e São Paulo); Convênio ICMS 94/2015 (Paraná) e Convênios 4/2005 e 142/2005 (São Paulo). Isenções também foram obtidas através da Resolução SEFA/PR nº 297/2018 (Paraná) e Decreto nº 63.320/2018 (São Paulo). Na mesma resposta listou, discriminando por montantes mensais, os produtos que dão origem aos benefícios escriturados. Em sua imensa maioria são produtos da cesta básica, alimentos e hortifrutigranjeiros. Excepcionalmente e, em montantes menores, “refeições” e “preservativos”. Como visto, com exceção da Resolução SEFA/PR e de um Decreto do estado de São Paulo, ambos de 2018, toda a base legal que, em tese, concede os benefícios em questão são de longa data.

Quadro 4 - Convênios ICMS / CONFAZ relacionados pela contribuinte

Benefício	Convênios ICMS
Isenção de ICMS	44/1975; 25/1983; 116/1998; 4/2005; 142/2005; 94/2015
Redução de BC de ICMS	44/1975; 128/1994; 89/2005; 09/1993;

Em resposta ao Termo VI, que detalhamos mais à frente, a própria contribuinte destaca esse aspecto com a passagem constante às fls. 46:

“Como se vê, em sua maioria, os incentivos de isenção de ICMS são vigentes desde os regulamentos de ICMS mais antigos do Estado, razão pela qual o contribuinte se aproveita desde a sua data de abertura (janeiro/2010).”

Ou seja, os benefícios concedidos (à consumidores finais, não esqueçamos) possuíam previsão legal e produziam efeitos reais há muito tempo (alguns há décadas), mas a fiscalizada não os escriturava, tampouco os deduzia das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

[...] 5.3 – Da base legal relacionada às Subvenções para Investimento

A auditoria e os fatos desse procedimento fiscal se orientam pela impossibilidade de exclusão, das bases de cálculo de IRPJ/CSLL apuradas com base no LUCRO REAL, dos valores relativos a incentivos ou benefícios fiscais de ICMS (isenções e redução de base de cálculo, especificamente) porque concedidos de forma incondicional. As exclusões verificadas são incompatíveis com os requisitos do art. 30 da Lei 12.973/2014. De antemão, é importante destacar algumas características básicas das deduções indevidamente utilizadas pela fiscalizada:

- a) Não geram receita na fiscalizada, não resultando numa mutação patrimonial real, ou seja, originando ativos ou passivos na fiscalizada;
- b) Sua escrituração contábil serve apenas e tão somente para dar formalidade aparente a Subvenções não recebidas efetivamente e, desta forma, simular o direito à dedução nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL;

c) A escrituração realizada pela contribuinte, tanto contábil na ECD quanto fiscal na ECF, coincide com o esforço de entes federativos (estados) em minorar os efeitos sociais relacionados à Pandemia de Covid-19 ocorrida, principalmente, nos anos de 2020 e 2021;

d) Os benefícios fiscais em questão não coincidem, de forma alguma, com aqueles concedidos a título de Crédito Presumido de ICMS. Retornemos à parte da Lei 12.973/2014, já atualizada pelo artigo 9º da Lei Complementar 160/2017, que interessa neste procedimento:

[...] O § 4º inserido pela LC 160/2017 serve para reafirmar que, exceto os requisitos ou condições previstas no caput do artigo 30º, nenhuma outra condição pode ser exigida na fruição do benefício fiscal de dedução (exclusão) das bases de cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Real. Como veremos, a indedutibilidade ou fruição dos citados benefícios deriva, de forma inquestionável, do caput do art. 30 supra destacado.

A contribuinte utiliza os incisos I e II do mesmo artigo para simular o cumprimento de requisito (ou condição) que não possui. Em síntese, as irregularidades que detalhadamente abordaremos na sequência, são as seguintes:

a) As isenções ou redução de base de cálculo de ICMS obtidas pela fiscalizada e deduzidas das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, não são Subvenções para Investimento, porque não foram concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, mas sim a consumidor final, de forma geral e irrestrita;

b) As isenções e reduções de ICMS, neste caso, não influenciaram o resultado contábil (Receitas menos custos e despesas) e delas não se poderiam constituir Reservas de Lucros, tampouco poderiam ser utilizadas para absorção de prejuízos ou aumentos de capital porque nunca produziram alteração ou mutação no patrimônio e nem mesmo circulou, sob qualquer forma de ativo da empresa;

c) Os registros contábeis realizados nas contas de Patrimônio Líquido - Reservas de Incentivos Fiscais pela fiscalizada, às fls. 6980, foram segregados do lucro normal das operações da fiscalizada e não correspondem a Reservas originadas em benefícios fiscais. Servem, exclusivamente, para dar aparência formal de recebimentos de benefícios que não foram efetivamente auferidos. Com o objetivo de reduzir tributos devidos, simulam eventos e mutações contábeis que, de fato, não ocorreram.

#### 5.4 – Os esclarecimentos complementares apresentados pela fiscalizada

No Termo de Constatação e Intimação Fiscal VI, às fls. 30/32, a fiscalizada foi intimada a:

a) Informar a partir de quando (mês e ano) tornou-se beneficiária dos incentivos concedidos a título de Isenção de ICMS pelas três unidades federativas (Paraná, São Paulo e Mato Grosso do Sul) e considerados como Subvenções para Investimentos;

b) Informar a partir de quando (mês e ano) a empresa tornou-se beneficiária dos incentivos concedidos a título de Redução de Base de Cálculo de ICMS pelas três unidades

federativas (Paraná, São Paulo e Mato Grosso do Sul) e considerados como Subvenções para Investimentos;

c) Justificar o motivo pelo qual as escriturações contábil e fiscal das subvenções em questão somente ocorrem a partir de julho/2020;

d) Apresentar parecer ou análise jurídica (se existentes) que orientou tal procedimento a partir de julho/2020. Da resposta, às fls. 49/59, merecem destaques a justificativa para as escriturações ocorridas somente a partir de julho/2020 (item C acima) e a orientação jurídica que orientou estas escriturações a partir do mesmo período (item D acima).

São centrais na resposta da fiscalizada as seguintes afirmações (fl. 51)

“A Contribuinte obteve em 05/05/2020, sentença (em sede de embargos declaratórios) totalmente procedente para fins de exclusão dos incentivos/benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. E, por tal razão, com o devido amparo judicial, passou a promover as alterações fiscais e contábeis a partir da data de conhecimento da procedência. Além disso, vigia, desde 4 de março de 2020, a Solução de Consulta Cosit nº 11/2020, a qual trouxe em seu bojo entendimento de que todos os incentivos fiscais concedidos pelos Estados-Membros seriam classificados como subvenção para investimento, logo, estariam fora da incidência tributária do IRPJ/CSLL. Ou seja, havia posicionamento tanto do judiciário quanto da RFB favoráveis às referidas exclusões.

Maiores esclarecimentos no tópico que segue.” (destaques do original da contribuinte) Da mesma resposta é importante destacar também o desenvolvimento dos argumentos da fiscalizada a partir das fls. 55, abaixo transcritos:

“A Receita Federal do Brasil (RFB) se posicionou sobre o tema com a publicação em data de 4 de março de 2020 da Solução de Consulta Cosit nº 11/2020, a qual trouxe em seu bojo entendimento de que todos os incentivos fiscais concedidos pelos Estados-Membros seriam classificados como subvenção para investimento, logo, estariam fora da incidência tributária do IRPJ/CSLL.

[...] Diante desse cenário, para salvaguardar o direito proclamado pelo art. 30 da Lei 12.973/2014, art. 10 da LCP nº 160/2017, a fiscalizada ingressou com ação judicial, precisamente, na data de 09/07/2019, sob o nº 5010099-68.2019.4.04.7003/PR, cujos pedidos transcrevem-se a seguir:

I) Reconhecer e declarar a ilegalidade e a inconstitucionalidade da incidência do IRPJ e seu adicional, bem como da CSLL sobre os benefícios fiscais concedidos pelos Estados-Membros, nos termos da fundamentação retro;

II) Reconhecer o direito da Autora a não incidência do IRPJ e seu adicional, bem como da CSLL sobre os benefícios fiscais concedido pelos Estados Membros, caracterizados como subvenção, nos termos da LC 160/17 e do Convenio 190/2017 do CONFAZ, nos termos da fundamentação supra;

III) Declarar a ilegalidade e inconstitucionalidade da incidência do IRPJ e seu adicional, bem como da CSLL sobre os benefícios fiscais concedido pelos EstadosMembros, haja vista estes créditos não serem compatíveis com os conceitos de renda/acréscimo patrimonial e lucro [...]

IV) Reconhecer o direito da Autora à restituição ou compensação (nos termos da legislação vigente) dos valores recolhidos indevidamente/a maior a título de IRPJ e CSLL, nos últimos 05 (cinco) anos, contados da propositura da presente ação, corrigidos monetariamente pela taxa SELIC a partir do mês subsequente da data de cada fato gerador até sua efetiva compensação/repetição.

Após regular trâmite, o D. Juízo da 2ª Vara Federal de Maringá-PR prolatou a sentença de total procedência aos pedidos do contribuinte, para excluir os incentivos fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme termos:

“Ante o exposto, JULGO PROCEDENTE o pedido para:

a) Declarar a inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a parte autora a incluir os créditos presumidos de ICMS, concedidos pelos Estados do Paraná, São Paulo e Mato Grosso do Sul, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

b) declarar o direito da parte autora à compensação/restituição dos valores indevidamente pagos nos cinco anos anteriores à propositura da ação, atualizados monetariamente pela SELIC desde a data de cada pagamento, nos termos da fundamentação.”  
(Evento 15)

E, após a oposição de embargos declaratórios pela Autora/Contribuinte, o Juízo acolheu-os para estender a exclusão não tão somente aos créditos presumidos, mais quaisquer incentivos concedidos pelos Estados em voga no Termo de Intimação Fiscal (PR, SP e MS).

Ante o exposto, conheço os embargos de declaração e, no mérito, ACOLHO-OS para retificar o dispositivo da sentença proferida no Evento 15, nos seguintes termos: Onde se lê: Ante o exposto, JULGO PROCEDENTE o pedido para: a) Declarar a inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a parte autora a incluir os créditos presumidos de ICMS, concedidos pelos Estados do Paraná, São Paulo e Mato Grosso do Sul, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; b) declarar o direito da parte autora à compensação/restituição dos valores indevidamente pagos nos cinco anos anteriores à propositura da ação, atualizados monetariamente pela SELIC desde a data de cada pagamento, nos termos da fundamentação.

Leia-se:

Ante o exposto, JULGO PROCEDENTE o pedido para:

a) Declarar a inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a parte autora a incluir os créditos presumidos/benefícios fiscais de ICMS (redução da base de cálculo, crédito presumido e isenções), concedidos pelos Estados do Paraná, São Paulo e Mato Grosso do Sul, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

b) declarar o direito da parte autora à compensação/restituição dos valores indevidamente pagos nos cinco anos anteriores à propositura da ação, atualizados monetariamente pela SELIC desde a data de cada pagamento, nos termos da fundamentação.

Permanecem inalterados os demais termos do julgado. (Ev. 30) Referida sentença prolatada em sede de aclaratórios concedeu o direito pleiteado nos exatos termos dos questionados na intimação fiscal.

Noutras palavras, embasa e justifica o procedimento adotado pelo Contribuinte a partir de julho/2020, com a exclusão das subvenções da base do IRPJ e da CSLL. Importa consignar, ainda, que a referida sentença foi mantida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, na composição da Primeira Seção (Corte Ampliada pelo art. 942, CPC).

Processo judicial este que pode ser consultado a qualquer tempo por Vossa Senhoria.

Por fim, mister dispor, que à luz do recente entendimento sufragado pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, restou claro que a redução do custo proporcionada pelos benefícios fiscais não pode ser tributada. Assim o foi com os créditos presumidos de ICMS (EResp n. 1.517.492/PR), assim o foi com o diferimento de ICMS (REsp 1.222.547/RS).

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, entende que a questão é infraconstitucional e não deve apreciá-la (Tema 957 da Repercussão Geral)." (destaques do original da contribuinte)

Os argumentos, informações, bem como a decisão judicial e a Solução de Consulta destacados pela contribuinte são, absolutamente, insuficientes para a garantia de dedutibilidade das exclusões no LALUR e LACS dos anos calendários 2020 e 2021.

Além de distorcer as previsões legais contidas na Lei Complementar 160/2017, SIMULA operações contábeis que lhe permitiriam a dedução de benefícios que, efetivamente, não recebeu.

#### 6. DAS DECISÕES JUDICIAIS INEFICAZES PARA ISENÇÕES E REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DE ICMS

"Não se excluem das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL benefícios fiscais diversos do crédito presumido de ICMS, tais como os benefícios de isenção/redução de alíquota/redução da base de cálculo do ICMS."

O enunciado acima é parte do Voto Divergente (vencedor) do TRF4, fls. 6981/6983, que manteve a decisão judicial que a contribuinte apresenta para sustentar seu direito às deduções que, indevidamente, realizou.

De forma resumida, a contribuinte alega que tem o direito garantido à dedução das Isenções e Reduções de Base de Cálculo do ICMS do Lucro Real, com base em três motivos:

a) Êxito em ação judicial;

b) Jurisprudência favorável no Superior Tribunal de Justiça – STJ

c) Solução de Consulta que lhe favorece (abordado no próximo tópico) A contribuinte informa que “para salvaguardar o direito proclamado pelo art. 30 da Lei 12.973/2014, art. 10 da LCP nº 160/2017, a fiscalizada ingressou com ação judicial, precisamente, na data de 09/07/2019, sob o nº 5010099-68.2019.4.04.7003/PR.” pleiteando o seguinte, em síntese:

I) Reconhecimento e declaração de inconstitucionalidade da incidência de IRPJ e CSLL sobre benefícios fiscais concedidos pelos estados;

II) Reconhecimento do direito à não incidência dos mesmos tributos sobre os benefícios fiscais concedidos pelos estados, caracterizados como subvenção, nos termos da LC 160/17 e Convênio 190/17 do CONFAZ;

III) Declaração de não incidência em função da incompatibilidade dos benefícios com os conceitos de renda/acréscimo patrimonial e lucro;

IV) Reconhecimento do direito à restituição ou compensação de valores recolhidos a maior nos últimos 5 (cinco) anos. Informou também que a 1ª. Instância (2ª Vara Federal de Maringá-PR) proferiu sentença dando procedência total aos pedidos para exclusão dos incentivos fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ocorre que a decisão, às fls. 6984/6990, julgou procedente, além do direito à compensação e restituição de valores, o direito à não inclusão dos “créditos presumidos de ICMS, concedidos pelos Estados do Paraná, São Paulo e Mato Grosso do Sul, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”

Como o pedido foi genérico, a sentença inicial impôs uma restrição fundamental às pretensões da contribuinte: limitou o direito ao benefício de CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

Para resolver essa limitação, a contribuinte interpôs embargos declaratórios e a 1ª. Instância estendeu a exclusão aos “créditos presumidos/benefícios fiscais de ICMS (redução da base de cálculo, crédito presumido e isenções), concedidos pelos Estados do Paraná, São Paulo e Mato Grosso do Sul, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”. (fls. 6991/6993)

A contribuinte também acrescentou dois outros aspectos:

a) que “a referida sentença foi mantida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região”;

b) Que entendimento recente do STJ estabeleceu “que a redução do custo proporcionada pelos benefícios fiscais não pode ser tributada. Assim o foi com os créditos presumidos de ICMS (REsp n. 1.517.492/PR), assim o foi com o diferimento de ICMS (REsp 1.222.547/RS).” (destaque da contribuinte)

Há dois equívocos explícitos da fiscalizada, para dizer o mínimo, na utilização da decisão obtida e da interpretação da jurisprudência do STJ (REsp n. 1.517.492/PR e REsp 1.222.547/RS).

Vejamos:

#### 6.1 – O inquestionável limite do REsp n. 1.517.492/PR do STJ

Engana-se totalmente a fiscalizada ao arguir sustentação à dedutibilidade pretendida com base no REsp 1.157.492 do STJ. O acórdão, às fls. 6994/7023, é nítido nas palavras-chave introdutórias: a jurisprudência trata de CREDITOS PRESUMIDOS DE ICMS.

[...] Além da delimitação imposta pelo cabeçalho introdutório, o penúltimo dispositivo do relatório do REsp acórdão cita literalmente o tipo de benefício fiscal em questão. [...] A jurisprudência apresentada pela fiscalizada, neste caso, não lhe socorre para as indevidas deduções de Isenções e Redução de Base de Cálculo de IRPJ e CSLL.

#### 6.2 – A decisão do TRF4 que limita e contraria a decisão de 1ª. instância

A decisão do TRF4, às fls. 6981/6983, trata exclusivamente do reconhecimento do direito de exclusão dos créditos presumidos de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e CSLL. Abaixo a transcrição na íntegra da EMENTA.

EMENTA TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. INCENTIVO FISCAL. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA DE RECEITA OU FATURAMENTO. IRRELEVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRECEDENTES DO STJ.

1. Conforme o entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos Embargos de Divergência no REsp nº 1.517.492/PR, os valores referentes a crédito presumido de ICMS não constituem renda, lucro, acréscimo patrimonial nem receita, razão pela qual não devem ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. DJ DRJ08 SP Fl. 7467 Original DOCUMENTO VALIDADO EM 27/06/ 2024 15:19:22 ACÓRDÃO 108-043.779 – 29ª TURMA/DRJ08 PROCESSO 10340.720303/2023-40 15

2. É reconhecido ao contribuinte o direito de excluir os créditos presumidos de ICMS do lucro real, para o efeito de apuração do IRPJ e CSLL, sem a exigência dos requisitos dispostos no art. 30 da Lei 12.973/14 e alterações da LC nº 160/2017. Precedentes do STJ. (destaques da fiscalização) O VOTO DIVERGENTE, que orientou a decisão por maioria no TRF4 é explícito em destacar a limitação de dedutibilidade à modalidade de créditos presumidos de ICMS. Como pode ser verificado a expressão completa “créditos presumidos de ICMS” é citada 16 vezes em duas páginas e meia. A única vez em que a hipótese de isenção e redução de base de cálculo de ICMS é citada é para destacar literalmente a impossibilidade de exclusão destas nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL. Abaixo a transcrição de partes do VOTO DIVERGENTE.

#### VOTO DIVERGENTE

A questão da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL limitar-se à data de vigência da LC 160/2017 foi enfrentada por esta Primeira Turma em composição ampliada na forma do art. 942 do CPC, no julgamento da AC 50039887320214047108 em 17nov.2021, restando o seguinte voto prevalecte, no que interessa a este recurso: Quanto

às modificações da LC 160/2017, o Superior Tribunal de Justiça as considerou expressamente ao reiterar decisão pela exclusão incondicionada dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

(...) Segue a orientação renovada esta Corte:

TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ/CSLL E PIS/COFINS. POSSIBILIDADE. OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS. IMPOSSIBILIDADE.

1. Na apuração pelo lucro real, o contribuinte tem o direito de excluir os créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ/CSLL, independentemente do cumprimento dos requisitos dispostos no art. 30 da Lei 12.973/14 e alterações da LC nº 160/2017, uma vez que não configuram acréscimo patrimonial da empresa, não se equiparando a lucro ou renda. Precedentes do STJ e desta Corte.

2. O contribuinte tem o direito de excluir os créditos presumidos de ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, uma vez que tais créditos não constituem receita ou faturamento. Precedentes desta Corte e do STJ.

3. Não se excluem das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL benefícios fiscais diversos do crédito presumido de ICMS, tais como os benefícios de isenção/redução de alíquota/redução da base de cálculo do ICMS.

4. O entendimento do STJ, sintetizado no REsp 1.517.492/PR, no sentido de que os créditos presumidos de ICMS não devem ser incluídos nas bases de cálculo do IRPJ e do CSLL não pode ser generalizado de forma a abarcar todos os benefícios fiscais de ICMS. (TRF4, Primeira Turma, 50031650920204047117, rel. Francisco Donizete Gomes, 18jun.2021)

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CONTROVÉRSIA PACIFICADA NO ÂMBITO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES.

1. Conforme o entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos Embargos de Divergência no REsp nº 1.517.492/PR, os valores referentes a crédito presumido de ICMS não constituem renda, lucro, acréscimo patrimonial nem receita, razão pela qual não devem ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. É reconhecido ao contribuinte o direito de excluir os créditos presumidos de ICMS do lucro real, para o efeito de apuração do IRPJ e CSLL, sem a exigência dos requisitos dispostos no art. 30 da Lei 12.973/14 e alterações da LC nº 160/2017. Precedentes do STJ. (TRF4, Segunda Turma em quórum ampliado, 50102875520194047005, rel. Maria de Fátima Freitas Labarrère, 25mar.2021)

Assim, os benefícios fiscais concedidos por Estado da Federação através da fórmula créditos presumidos de ICMS não devem ser considerados renda, lucro ou acréscimo patrimonial, e não devem integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL

[...] A vigência da LC 160/2017 não limita a aplicação do preceito estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1517492 de que os créditos presumidos de ICMS não devem ser computados na base de cálculo do IRPJ ou da CSLL.

Pelo exposto, em divergência, voto por negar provimento à apelação.” (destaques da fiscalização) Não pairam dúvidas, não há o que questionar! O voto que orienta a decisão do TRF4 não oferece guarida à decisão de 1ª. instância que, em tese, lhe garantiria o direito às deduções.

A última decisão do TRF4 é literal: “Não se excluem das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL benefícios fiscais diversos do crédito presumido de ICMS, tais como os benefícios de isenção/redução de alíquota/redução da base de cálculo do ICMS.”

#### 6.3 – Uma petição parcial na ação judicial 5010099-68.2019.4.04.7003/PR

É muito importante destacar particularidades da ação judicial ingressada pela fiscalizada em 09 de jul/2019. A forma e o conteúdo iniciais da ação induziram, aparentemente, à equívoco nas decisões judiciais, bem como na atuação dos representantes da Procuradoria da Fazenda Nacional. Senão vejamos:

a) Na decisão de primeira instância, às fls. 6990, consta a seguinte disposição do magistrado: “Deixo de submeter a sentença ao reexame necessário, tendo em vista o disposto no inc. I do § 3º do art. 496 do CPC, considerando que a condenação é inferior a mil salários mínimos.” (destaque do texto original). É que a autora estipulou o valor da ação em R\$214.931,12 (duzentos e quatorze mil, novecentos e trinta e um reais e doze centavos), valor inferior a mil saláriosmínimos.

b) Mas o benefício fiscal pretendido pela autora implica numa redução de bases de cálculo de IRPJ e CSLL nos montantes de R\$58.274 milhões em 2020 e R\$112.697 milhões em 2021, que representam, respectivamente, não recolhimento de R\$ 19.813,16 milhões e R\$38.782,44 milhões nos mesmos períodos. Ora, qual o motivo desta omissão grave?!;

c) A contribuinte não tem escriturado nos cinco últimos anos calendários nenhum valor referente à Créditos Presumidos de ICMS;

d) A escrituração dos benefícios se constitui numa simulação, como demonstramos no tópico 7, mais à frente

#### 6.4 – Da utilização inapropriada da Solução de Consulta 11/2020

Transcrevemos novamente parte da resposta, às fls.55, que argumenta pela dedutibilidade em questão fazendo menção à Solução de Consulta 11/2020: [...] A Solução de Consulta COSIT 11/2020, às fls. 7024/7034, foi reformulada pela Solução de Consulta COSIT 145/2020 (fls. 7035/7047). Estivesse atenta a reformulação realizada dentro do mesmo ano calendário de 2020, a fiscalizada, que apura IRPJ e CSSL anualmente, provavelmente não teria incorrido nos equívocos interpretativos que a levaram às deduções indevidas em questão. Indiferente à possível desatenção, destaquemos da Solução de Consulta 145/2020 partes (algumas

delas já presentes na Solução de Consulta 11/2020) que não deixam dúvidas sobre os requisitos de dedutibilidade para subvenções. Parágrafo 16 da SC 145/2020:

“(…) já as subvenções para investimento podem ser excluídas, nos termos da legislação mais atual, desde que atendam aos requisitos legais, em especial, que tenham sido concedidas com estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e que sejam registradas em reservas de incentivos fiscais, que é a reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976.” (destaque da fiscalização)

Como demonstramos, de forma incontestável, as isenções e reduções que beneficiam a fiscalizada, algumas há décadas, NÃO SÃO (como nunca foram) benefícios fiscais concedidos para fins de implantação ou expansão de empreendimento econômico. Trata-se de benefícios concedidos a consumidores finais. Parágrafo 18 da SC 145/2020:

“(…) Pelo regramento atual, em observância ao que estipula o Pronunciamento Técnico CPC 07, as subvenções para investimento deverão sempre transitar por conta de resultado, sendo reconhecidas as receitas ao longo do período em que a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção. No entanto, respeitadas as condições, essas receitas podem, da mesma forma, ser desconsideradas na determinação do lucro real, neste caso desde que transferidas para reserva de lucros (reserva de incentivos fiscais) após a apuração do resultado do exercício.” (destaque da fiscalização) As Isenções e Deduções em questão nunca transitaram pelo resultado, nunca foram reconhecidas como receitas porque os registros contábeis realizados NÃO DEMONSTRAM um fluxo ou trânsito real de valores, NÃO REPRESENTAM mutações patrimoniais reais, porque as pseudo-receitas NUNCA CIRCULARAM pelo Ativo ou Passivo da fiscalizada. Por fim, vale destacar as características básicas para que um incentivo fiscal possa ser considerado uma subvenção para investimento:

Parágrafo 21 da SC 145/2020: “Extrai-se da conclusão do PN CST nº 112, de 1978, em seu item “II”, as três características que devem estar presentes para que o incentivo possa ser considerado como subvenção para investimento: (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e; (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.”

A fiscalizada não preenche nenhuma das três características elencadas. Mais que interpretar a lei ou normas complementares, a contribuinte simula fatos econômicos vazios, inexistentes e sem conteúdo real. É o que demonstramos de forma pormenorizada abaixo.

#### 7. DA COMPLETA INEXISTÊNCIA DA SUBVENÇÃO PRETENDIDA PELA FISCALIZADA

I. Os benefícios em questão não são subvenções para investimentos, não são estímulos para a empresa, mas sim benefícios a consumidores finais;

II. Não há empreendimento econômico! Inexiste implantação ou expansão, ou mesmo compromisso ou previsão para ocorrências dessa condição básica exigida pelo art. 30 da Lei 12.973/2014;

III. Não há acréscimo patrimonial ou receita recebida que deva ser deduzida do Lucro Contábil ou Real. É falso esse argumento!

IV. Os registros contábeis, nesse caso, são fictícios e objetivam de forma simulada dar aparência à uma receita que nunca existiu, que nunca compôs os resultados da empresa, mas que ardilosamente foi excluída do Lucro Real Antecipamos acima, uma síntese das frágeis bases que fazem das deduções realizadas pela contribuinte, neste caso, totalmente indevidas e inaceitáveis. Para demonstrar, de forma insofismável, as assertivas inicialmente colocadas, faremos uso da lógica contábil e racionalidade econômica, bem como nos reportaremos aos argumentos falaciosos utilizadas pela contribuinte na tentativa de tornar válidas deduções tributárias indevidas.

#### 7.1 - As subvenções não auferidas sob nenhuma forma

Por que isenções e reduções de base de cálculo não são subvenções para investimentos? Na concessão destes benefícios, a empresa que comercializa os produtos não tem obrigações, contrapartidas ou condições previamente estabelecidas pela Lei que estabeleceu os benefícios. Nas leis ou normas que os concedem não há exigência de apresentação de projeto para expansão ou ampliação de empreendimento ou mesmo manutenção ou contratação de trabalhadores, por exemplo.

O Estado sequer condiciona ou controla os preços dos produtos atingidos e não exige esse controle das empresas comerciantes. Claro que, na lógica econômica e de mercado, os comerciantes podem até mesmo não repassar aos preços a redução normatizada e se apropriar, de forma moralmente questionável, dos efeitos econômicos pretendidos pelos agentes governamentais. Mas esse é um outro debate que, além de questões morais, envolve as condições de competição entre as empresas.

Em síntese, os benefícios de isenções e redução de base de cálculo não afetam o resultado contábil a empresa e não cumprem a regra básica e essencial contida no art. 30 da Lei 12.973/2014.

Os benefícios fiscais obtidos através da redução de base de cálculo, isenção ou mesmo diferimento, quando concedidos de forma geral e irrestrita, são desvinculados da necessidade ou obrigação de implantação de empreendimentos ou expansão de negócios. São os chamados benefícios negativos.

Benefícios negativos se caracterizam pela inexistência de ingressos financeiros reais nas entidades – empresas – que realizam o evento econômico que daria origem a um fato gerador de imposto. Neste caso, a empresa que vende determinado produto ou serviço sequer é intermediária na concessão do benefício.

O tributo não transita (em momento algum) pela entidade empresarial, porque a diminuição da carga tributária de um imposto indireto destina-se, exclusivamente, ao consumidor final. Trata-se de um instrumento de política fiscal em que os entes públicos – no caso os estados do Paraná, São Paulo e Mato Grosso do Sul – tinham como meta a redução de preços de bens vendidos ao consumidor final.

Os benefícios fiscais com essa característica não se constituem, em absoluto, numa forma de subvenção para investimento ou mesmo custeio. Ou seja, esses benefícios foram concedidos com o fim específico de favorecer os consumidores, os contribuintes finais. Visam, em essência, a redução do custo de vida de parcelas sociais menos favorecidas muitas vezes atingidas por tragédias, calamidades, crises econômicas ou sociais. [...]

Por que não há implantação ou expansão de empreendimento econômico? Esse pré-requisito básico, constante no caput do art. 30 da Lei 12.973/2014, deve ser respondido de forma clara, simples e objetiva: as isenções e reduções de base de cálculo foram concedidas a consumidor final. Tem objetivo social e governamental claramente dirigido à redução de produtos da cesta básica. Não há o que se questionar sobre isso! Os valores dos benefícios concedidos neste formato nunca entram no patrimônio, no fluxo financeiro, na contabilidade das empresas, porque não ocorrem transferências patrimoniais (valor ou direito) dos consumidores para os comerciantes. O objetivo é reduzir o custo de vida e dar salvaguardas para a renda das pessoas físicas adquirentes. Essa é a lógica, óbvia e reluzente, de política governamental voltada para o controle de preços. Indiferente do momento, da oportunidade ou do contexto socioeconômico, a exoneração de receitas tributárias pelos estados, neste caso, são benefícios concedidos ao consumidor final, à população. O objetivo e destinação das isenções e reduções são nítidos e inquestionáveis, porque dirigidos para produtos cesta básica, como alimentos e hortifrutigranjeiros. Concedidos de forma incondicional e em desconformidade com os requisitos insculpidos no caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, porque não destinados especificamente “à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, estes benefícios não se constituem numa Subvenção para Investimentos. Nesses casos, a simples redução da carga tributária voltada ao consumidor final não gera qualquer receita adicional à pessoa jurídica.

#### 7.2 – Mutação ou afetação patrimonial e escrituração contábil correspondente

Se a concessão dos benefícios em questão afetasse o patrimônio da pessoa jurídica ocorreria, pelo menos, um trânsito efetivo e real dos valores desonerados entre ativos e/ou passivos da empresa. Essa afetação, ou mero fluxo, exige registros contábeis para todos os fins, não somente fiscais. Com efeito, ocorrendo a mutação – gerando um ativo imediato na forma de bem ou direito – a Lei estabelece condições e critérios mínimos de destinação do benefício. Ou seja, se, de fato, é um benefício real em que ocorre uma transferência de patrimônio para uma pessoa jurídica, esta entidade não pode fazer qualquer uso deste patrimônio recebido do ente estatal. Para casos reais, os incisos do artigo 30 da Lei 12.973/2014 impõe condições para destinação do benefício:

- a) Pode absorver prejuízos, se não existirem Reservas de Lucro (inciso I)
- b) Pode ser utilizado para aumento do capital social (inciso II)
- c) Se utilizado para absorver prejuízo é necessário a recomposição da reserva com lucros futuros (§ 1º)
- d) Tributação do benefício se não ocorrer a recomposição ou ocorrer a distribuição indireta aos sócios em casos de redução de capital. (§ 2º e seus incisos)

Em síntese, o registro contábil na conta Reservas de Lucro é uma necessidade que extrapola a simples formalidade fiscal. É, antes de tudo, a escrituração de uma mutação patrimonial real

Existisse o recebimento real, obtido direta ou indiretamente, um outro aspecto relevante mereceria atenção na análise de dedutibilidade, ou não, das pretensas subvenções. Trata-se dos efeitos que uma desoneração de tributos estaduais, numa hipotética subvenção real, teria sobre tributos de competência da União.

A ingerência e a ofensa ao pacto federativo não serão desenvolvidas neste caso porque os benefícios, as pretensas subvenções, não foram concedidas à contribuinte sob fiscalização.

Como veremos na sequência, o simples registro contábil não comprova, por si só, o auferimento de um benefício. Muito menos quando esse benefício foi concedido a consumidores finais.

A fiscalizada não recebeu os benefícios, não foi beneficiária direta ou indireta, de isenção ou redução de ICMS no caso em análise.

Não há acréscimo patrimonial ou receita recebida na comercialização de produtos beneficiados com isenções ou reduções de base de cálculo de ICMS? A resposta objetiva e simples desta questão foi respondida através do fato, evidente, de que esses benefícios são dirigidos a consumidores finais. Mas, para que não parem dúvidas, vamos recorrer à contabilidade da fiscalizada para comprovar essa afirmação.

### 7.3 - A simulação contábil como tentativa de desoneração tributária

Os registros contábeis relacionados à pretensa Subvenção auditada são fictícios. Têm por objetivo exclusivo simular fato econômico inexistente e fraudar, escandalosamente, o recolhimento de IRPJ e CSLL. Evidenciaremos essa constatação por três meios:

- a) Listando e descrevendo os lançamentos contábeis fictícios realizados pela fiscalizada;
- b) Exemplificando como é a correta contabilização de operações sem benefícios fiscais e com benefícios fiscais. Demonstrando a correta contabilização de Créditos Presumidos de ICMS, de Isenções e Reduções de Base de Cálculo de ICMS e comparando com a forma, fraudulenta, realizada pela contribuinte;

c) Explicando as diferenças entre os benefícios de Crédito Presumido de ICMS e Isenções e Reduções de Base Cálculo a partir da forma de contabilização. Os registros contábeis, se corretamente realizados e interpretados, explicam a essência de todos os fatos econômicos. A escrituração contábil é uma obrigação óbvia para identificação de bens, direitos e obrigações reais das entidades. É condição básica porque determinado fato econômico, se não registrado, não pode ser aferido e mensurado corretamente. A escrituração contábil serve, portanto, para registro de fatos e eventos reais que afetam, efetivamente, o patrimônio das empresas. Mas o simples registro contábil não gera, concede, ou garante um direito. Antes do registro é necessário a realidade, a existência factual do bem ou direito.

Na contabilidade da empresa auditada neste procedimento, a “subvenção” escriturada simplesmente NÃO EXISTE! E esses registros servem apenas e tão somente para uma simulação, uma fraude que tenta reduzir, indevidamente, obrigações sociais que deveriam ter sido recolhidas ao erário. Neste caso, a escrituração ou registro contábil era absolutamente desnecessária, podendo mesmo ser considerada indevida.

registros foram feitos, exclusivamente, para simular uma mutação que, se tivesse ocorrida de fato, poderia resultar numa redução de tributos. O simples registro não comprova o fluxo ou a mutação patrimonial. Como veremos a seguir, os registros efetuados nas contas de Ativo e Passivo da fiscalizada não correspondem a alterações patrimoniais reais, pois sequer ocorreram fluxos reais de valores, direitos ou obrigações. Como veremos também, a constituição de Reserva para Incentivos Fiscais, com valores transferidos dos Resultados de Exercício, objetivou apenas dar aparência à exigência central do caput do art. 30 da 12.973/2014 (constituição de Reservas de Lucros).

Neste caso, o lastro da Reserva para Incentivos Fiscais não possui contrapartidas reais na forma de mutações em contas do Ativo ou Passivo. Assim, é claro que as decisões do STJ e TRF não contemplam a fiscalizada porque os benefícios fiscais em questão (isenção e redução de Base de Cálculo de ICMS) não constavam no resultado antes do lucro tributável. São registros apenas aparentes, um simulacro!

#### 7.3.1 – Os lançamentos fictícios da fiscalizada

São irrelevantes os lançamentos contábeis que não representam a realidade dos fatos econômicos. Vejamos a sequência da simulação realizada através da escrituração contábil de lançamentos que se auto anulam.

Passo 1. A fiscalizada registra um aparente direito no Ativo, intitulado ICMS Subvenção a Recuperar (débito) obtido através de receitas (crédito) intituladas Subvenção para Investimento. Esses registros foram realizados mensalmente nos anos calendários 2020 e 2021, conforme fls. 7048/7050. Abaixo, a síntese da forma e dos montantes dos lançamentos realizados no ano calendário 2020:

Quadro 5 - Lançamento da Subvenção e ICMS a Recuperar

Cód.Conta	Conta	D/C	Valor
1.1.10.45.01.0052	ICMS Subvenção a Recuperar	D	58.273.853,43
3.1.01.05.05.0300	( - ) Subvenção para Investimento	C	58.273.853,43

**Passo 2.**

Ao mesmo tempo e nas mesmas datas, efetua registro redutor das receitas de **Subvenção para Investimento (débito)** com contrapartidas de Receitas (crédito) intituladas **ICMS desonerado sobre vendas**, conforme lançamentos mensais às fls. 6977/6979. Abaixo, a síntese da forma e dos montantes dos lançamentos realizados no ano calendário 2020:

Quadro 6 - Créditos de ICMS por estado

Cód.Conta	Conta	D/C	Valor
3.1.01.05.05.0300	( - ) Subvenção para Investimento	D	<b>58.273.853,43</b>
3.1.01.05.05.0201	ICMS Desonerado S/ Vendas - PR	C	41.569.067,43
3.1.01.05.05.0202	ICMS Desonerado S/ Vendas - SP	C	15.815.048,94
3.1.01.05.05.0203	ICMS Desonerado S/ Vendas - MS	C	889.737,06

**Passo 3.**

Também no mesmo momento, torna sem efeito os registros das pretensas receitas intituladas **ICMS desonerado sobre vendas por estado**, reduzindo também essas com Lançamentos a Débito, com contrapartidas num hipotético **ICMS a Recolher (Crédito - Passivo)**, conforme lançamentos mensais às fls. 7051/7054. Abaixo, a síntese da forma e dos montantes dos lançamentos realizados no ano calendário 2020:

Quadro 7 - ICMS a Recolher aparente

Cód.Conta	Conta	D/C	Valor
3.1.01.05.05.0201	ICMS Desonerado S/ Vendas - PR	D	41.256.888,06
3.1.01.05.05.0202	ICMS Desonerado S/ Vendas - SP	D	16.121.156,38
3.1.01.05.05.0203	ICMS Desonerado S/ Vendas - MS	D	895.808,99
2.1.05.10.01.0035	ICMS Subvenção a Recolher	C	<b>58.273.853,43</b>

**Passo 4.**

Na mesma conta e no mesmo momento, a fiscalizada torna sem efeito os registros intitulados **ICMS a Recolher do Passivo** e **ICMS Subvenção a Recuperar do Ativo** resultantes dos lançamentos do Passo 1 e Passo 3, registrando um Débito para a conta do Passivo e um Crédito para a conta do Ativo, na forma sintetizada abaixo para o ano calendário 2020:

Quadro 8 - Neutralização dos registros de Ativo e Passivo

Cód.Conta	Conta	D/C	Valor
2.1.05.10.01.0035	ICMS Subvenção a Recolher	D	58.273.853,43
1.1.10.45.01.0052	ICMS Subvenção a Recuperar	C	58.273.853,43

*Com este lançamento anulam-se os valores dos Ativos e Passivos fictícios transitoriamente registrados, evidenciando tratar-se, no seu conjunto, lançamentos contábeis desnecessários (vazios de conteúdo), assim resumidos:*

Quadro 9 – Síntese da mutação patrimonial inexistente

Contas escrituradas	Débito	Crédito	MUTAÇÃO
<b>ATIVO</b>			
ICMS Subvenção a Recuperar	58.273.853,43	58.273.853,43	0,00
<b>PASSIVO</b>			
ICMS Subvenção a Recolher	58.273.853,43	58.273.853,43	0,00
<b>RESULTADOS/RECEITAS</b>			
Subvenção para Investimento	58.273.853,43	58.273.853,43	0,00
ICMS Desonerado S/ Vendas PR	41.569.067,43	41.569.067,43	0,00
ICMS Desonerado S/ Vendas SP	15.815.048,94	15.815.048,94	0,00
ICMS Desonerado S/ Vendas MS	889.737,06	889.737,06	0,00

Estamos diante de lançamentos fictícios que não refletem receitas reais ou alterações (mutações) no Ativo, no Passivo ou nos Resultados. Estas nunca ocorreram. Ou seja, as Receitas aparentes acima NUNCA COMPUSERAM o Resultado do Exercício da fiscalizada.

Os registros auto anuláveis supra demonstrados, comprovam de forma inquestionável que os valores que a escrituração destina como Reserva de Lucros (exigida pelo artigo 30 da Lei 12.973/2014) não tem vínculo, lastro ou origem, com alterações patrimoniais reais oriundas de incentivos do ICMS. Os lançamentos acima não produziram efeitos reais pois sequer constaram dos livros de apuração do ICMS de seus estabelecimentos.

A simulação se conclui com um último passo contábil:

Passo 5.

Neste último passo, a administração da empresa determina a transferência de Lucros do Exercício (não influenciados pela pretensa Subvenção) para a conta Reserva de Incentivos Fiscais (fl. 6980), abaixo demonstrada para o ano calendário 2020.

A criação das Reservas de Incentivos Fiscais foi viabilizada com a destinação dos lucros econômicos de suas operações normais com vistas a simular a condição prevista na lei para a obtenção indevida de desoneração fiscal!

A inexatidão e simulação dos lançamentos contábeis, neste caso, são óbvios pelo fato inquestionável de que os mesmos não possuem comprovação documental:

- Não existe documento que comprove a obrigatoriedade da expansão ou implantação do empreendimento econômico;
- Não existe um documento que comprove qualquer forma de retenção do imposto (ICMS) sobre os consumidores finais;
- Não existe um documento que comprove o recolhimento ou destinação do ICMS, não recolhido porque não devido;
- Não existe documento que comprove o direito ou demonstre a obrigação, a contrapartida, pelo benefício “em tese” recebido pela empresa. No ano calendário de 2021 os registros são realizados da mesma forma acima descrita para o ano calendário 2020. Na sequência fazemos uma comparação ilustrativa para demonstrar como os benefícios fiscais que analisamos devem ser corretamente contabilizados, como foram realizados, bem como explicamos o sentido e a lógica que orientam a diferença de escrituração entre os mesmos

#### 7.3.2 - Os hipotéticos lançamentos corretos e os efeitos da simulação

No tópico acima demonstramos a simulação contábil pelos números escriturados pela fiscalizada. Para ratificar a forma fraudulenta, vamos detalhar como subvenções devem ser contabilizadas de forma a demonstrar mutações patrimoniais de fato ocorridas na empresa.

Vamos também demonstrar, de forma pormenorizada, os erros intencionais da fiscalizada e seus efeitos ilusórios na apuração do resultado (Lucro Contábil) e do Lucro Real.

Para efeitos ilustrativos, tomaremos como fato econômico uma única venda de produto e detalharemos os lançamentos contábeis necessários para hipóteses de benefícios fiscais de Crédito Presumido de ICMS, Isenções e Redução de Base de Cálculo de ICMS. Ao mesmo tempo comparamos com a forma realizada pela fiscalizada.

Assim, a partir da hipótese de que o total das vendas de produtos comercializados pela contribuinte, alcançados pelos benefícios fiscais concedidos pelos estados do PR, SP e MS, se restringem à uma única operação de venda no valor de R\$100,00 (cem reais) livre (antes) da incidência de ICMS à uma alíquota de 17% (também hipotética), listamos os lançamentos contábeis que, corretamente, demonstram a operação e seus efeitos.

Para facilitar a compreensão adotaremos somente lançamentos de primeira fórmula (um débito e um crédito).

Iniciemos com a hipótese de comercialização de um único produto com preço de venda sem imposto (ICMS) no montante de R\$100,00. Todos os custos e despesas são iguais a 0 (zero) numa operação sem benefícios fiscais quaisquer (Crédito Presumido, Isenções ou reduções de Base de Cálculo).

Quadro 11 - Fato econômico ilustrativo

Valor do produto (ainda sem ICMS)	R\$ 100,00
ICMS	R\$ 17,00
<b>Total da operação</b>	<b>R\$ 117,00</b>

Quadro 12 – Hipótese 1: Operação **sem benefícios fiscais** - Escrituração correta

Nº Lançamento	Registros contábeis - Venda <b>sem benefícios fiscais</b>		Valor	Linha
1	Débito	Caixa ou Bancos - Ativo	117,00	A
	Crédito	Receita de Vendas - Resultados ( + )	117,00	B
2	Débito	Dedução de Receitas de Vendas - Resultados ( - )	17,00	C
	Crédito	ICMS a Recolher - Passivo	17,00	D
<b>Receita Operacional Líquida (B - C)</b>			<b>100,00</b>	
<b>Apuração do Resultado Contábil e Tributável</b>				
Receita Operacional Líquida			100,00	
Custos e despesas hipotéticas			0,00	
<b>Resultado - Lucro Contábil</b>			<b>100,00</b>	
Sem ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real				
<b>Lucro Contábil = Lucro Real (tributável)</b>			<b>100,00</b>	

A segunda hipótese simula a existência de um crédito tributário real, contido no valor da mercadoria ou serviço e que dá origem a um **Crédito Presumido de ICMS efetivo**.

Quadro 13 – Hipótese 2: Operação com benefício de **CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS** - Escrituração correta

Nº Lançamento	Registros contábeis - Venda <b>com CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS</b>		Valor	Linha
1	Débito	Caixa ou Bancos - Ativo	117,00	A
	Crédito	Receita de Vendas - Resultados ( + )	117,00	B
2	Débito	Dedução de Receitas de Vendas - Resultados ( - )	17,00	C
	Crédito	<b>ICMS a Recolher - Passivo</b>	17,00	D
3	Débito	<b>Subvenção a Recuperar ICMS - Ativo</b>	17,00	E
	Crédito	Receitas de Subvenção - Resultados ( + )	17,00	F
<b>Receita Operacional Líquida (B - C + F)</b>			<b>117,00</b>	
<b>Apuração do Resultado Contábil e Tributável</b>				
Receita Operacional Líquida			117,00	
Custos e despesas hipotéticas			0,00	
<b>Resultado - Lucro contábil</b>			<b>117,00</b>	
<b>Ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real</b>				
Resultado - Lucro Contábil			117,00	
Exclusões de Subvenções ( - )			-17,00	
<b>Lucro Real (tributável)</b>			<b>100,00</b>	

Na terceira hipótese, abaixo, simulamos uma operação real com benefício de Isenção ou Redução de Base de Cálculo de ICMS efetiva nos moldes (equivocadamente) alegados pela fiscalizada.

Quadro 14 - Hipótese 3 - **Operação real** com ISENÇÃO ou REDUÇÃO DE BC de ICMS - **Escrituração correta**

Nº Lançamento	Registros contábeis - Venda com Isenção ou Redução de BC de ICMS	Valor	Linha
1	Débito: Caixa ou Bancos - Ativo	100,00	A
	Crédito: Receita Operacional - Resultados	100,00	B
2	Débito: Dedução de Receitas de Vendas - Resultados (-)		
	Crédito: ICMS a pagar - Passivo		
3	Débito: ICMS a Recuperar - Ativo		
	Crédito: Receitas de Subvenção		
<b>Receita Operacional Líquida ( B )</b>		<b>100,00</b>	
<b>Apuração do Resultado Contábil e Tributável</b>			
Receita Operacional Líquida		100,00	
Custos e despesas hipotéticas		0,00	
<b>Resultado - Lucro Contábil</b>		<b>100,00</b>	
Sem ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real			
<b>Lucro Contábil = Lucro Real (tributável)</b>		<b>100,00</b>	

Lançamentos  
**NÃO  
EXISTEM**

Vejamos abaixo o que faz a Companhia Sulamericana de Distribuição:

Quadro 15 - Operação com benefícios de ISENÇÃO e REDUÇÃO DE BC de ICMS – **Escrituração da fiscalizada**

Nº Lançamento	Registros contábeis efetuados pela fiscalizada Venda com ISENÇÃO e REDUÇÃO de BC de ICMS	Valor	Linha
1	Débito: Caixa ou Bancos - Ativo	100,00	A
	Crédito: Receita de Vendas - Resultados (+)	100,00	B
2	Débito: Subvenção a Recuperar ICMS - Ativo	17,00	C
	Crédito: Receitas de Subvenção - Resultados (+)	17,00	D
3	Débito: Receitas de Subvenção - Resultados (-)	17,00	E
	Crédito: ICMS Desonerado s/ vendas - Resultados (+)	17,00	F
4	Débito: ICMS Desonerado s/ vendas - Resultados (-)	17,00	G
	Crédito: ICMS a Recolher - Passivo	17,00	H
5	Débito: ICMS a Recolher - Passivo	17,00	I
	Crédito: Subvenção a Recuperar ICMS - Ativo	17,00	J
<b>Receita Operacional Líquida (B + D - E - G)</b>		<b>100,00</b>	
<b>Apuração do Resultado Contábil e Tributável</b>			

h

Receita Operacional Líquida	100,00
Custos e despesas hipotéticas	0,00
<b>Resultado - Lucro contábil</b>	<b>100,00</b>
<b>Ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real</b>	
Resultado - Lucro Contábil	100,00
Exclusões de Subvenções ( - )	-17,00
<b>Lucro Real fraudado (tributável)</b>	<b>83,00</b>

#### 7.4 - A contabilização simulada somente a partir de 2020

Os benefícios derivados da Isenção e Redução de BC de ICMS, que a fiscalizada simuladamente alega serem seus, são resultado de legislações estaduais anteriores (algumas há décadas), conforme relação apresentada às fls. 40/59.

Concedidos a consumidor final, NUNCA HAVIAM SIDO CONTABILIZADOS pela fiscalizada, pelos motivos óbvios que expusemos anteriormente (não recebidos, não transitados e sem a ocorrência de mutações patrimoniais).

A escrituração da fiscalizada seguia a forma correta de contabilização, exposta no quadro 14 acima. A simulação a partir de 2020 se torna um meio para se beneficiar da controversa tese objeto da decisão judicial.

Nos demonstrativos, às fls. 7055/7058, constam o conjunto completo de contas movimentadas contabilmente nos subgrupos específicos de Ativo e Receita pela CSD nos dois anos anteriores (2018 e 2019). Às fls. 7059/7062, os mesmos demonstrativos para os anos da simulação (2020 e 2021).

A identificação das contas 3.1.01.05.05.0300 ( - ) Subvenção para Investimento (Receitas) e 3.1.01.05.05.0201; 3.1.01.05.05.0202; 3.1.01.05.05.0203 - ICMS Desonerado S/ Vendas do PR, SP e MS (respectivamente) que se AUTO ANULAM na escrituração de Receitas (não produzindo resultado, portanto), bem como a conta 1.1.10.45.01.0052 - ICMS Subvenção a Recuperar (Ativo), surgidas apenas nos anos da simulação com registro de R\$58.364.513,37 (2020) e R\$112.697.236,63 (2021) e com os saldos zerados na conta patrimonial do Ativo, são provas incontestes da fraude praticada.

#### 7.4.1 - A constituição da reserva de lucros, intitulada de benefícios fiscais.

Para concluir a simulação, falta ainda à empresa constituir as reservas de lucros, condição essencial prevista no artigo 30 da Lei 12.973/2014 para obtenção do direito à dedutibilidade.

Os lançamentos existem, mas não existem Receitas reais e Variação Patrimonial do Ativo. Seguindo a ilustração do quadro 15 acima, os R\$17,00 serão transferidos do Lucro Contábil

(e Real, sem a exclusão indevida) para uma Reserva de Lucros, intitulada como de Incentivos, mas que poderia receber qualquer nome porque resultante de uma decisão da direção da empresa.

Dando sequência à ilustração:

Quadro 16 - A constituição das Reservas

Resultado com contabilização de Receitas	Varição Patrimonial Real no Ativo	Reservas de Lucros Tributáveis, mas intituladas de Incentivos Fiscais
0,00	0,00	17,00

*Vejam que a origem objetiva, econômica, factual, não está vinculada aos hipotéticos benefícios, mas sim nos resultados obtidos sem os mesmos que, de fato, nunca foram recebidos. Ou seja, a reserva constituída não surge, não tem contrapartidas, em Receitas de benefícios fiscais e muito menos numa mutação patrimonial real do Ativo.*

*Na fiscalizada, os lançamentos efetuados nos encerramentos dos anos calendários 2020 e 2021, constantes às fls. 6980, podem ser assim resumidos:*

Quadro 17 - Constituição de reservas no ano calendário 2020

Cód.Conta	Conta	D/C	Valor
2.6.25.01.01.0001	Lucros do Exercício	D	58.273.853,43
2.6.15.01.01.0004	Reserva para Incentivos Fiscais	C	58.273.853,43

Quadro 18 - Composição de Reserva no ano calendário 2021

Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Lançamento
2.6.25.01.01.0001	Lucros do Exercício	D	97.926.365,42	A
2.6.15.01.01.0004	Reserva para Incentivos Fiscais	C	97.926.365,42	
2.6.15.01.01.0006	Reserva de Lucros a Distribuir	D	16.139.900,23	B
2.6.15.01.01.0004	Reserva para Incentivos Fiscais	C	16.139.900,23	
2.6.15.01.01.0004	Reserva para Incentivos Fiscais	D	1.369.029,02	C
2.6.15.01.01.0006	Reserva de Lucros a Distribuir	C	1.369.029,02	
TOTAL (A + B + C)			112.697.236,63	

Como antecipado anteriormente, a forma de escrituração do ano calendário 2021, bem como o motivo da contabilização se restringir somente até o mês de novembro/2021, foi objeto de intimação no Termo VII, às fls. 6625/6627. Na resposta às fls. 6937/6938, a fiscalizada informa que:

“Foi deliberado pela Administração, que para a competência do mês de dezembro/2021, a Companhia não usufruiria da não incidência do IRPJ/CSLL sobre os benefícios fiscais de ICMS “Subvenções para Investimentos”. Diante disso, não houve a segregação contábil dos valores de Subvenções para Investimentos e a consequente destinação da Reserva de Incentivos Fiscais correspondente ao montante apurado no mês de dezembro/2021.”

Ou seja, além de se tratar de uma Reserva constituída sem origem efetiva nos benefícios (embora o título tente parecer Incentivos Fiscais), a contribuinte se permite à liberalidade de escrituração quando lhe for conveniente.

Com estes lançamentos, autorizados por um ato da administração da empresa ou mesmo simples contabilização, a contribuinte constitui uma reserva com nome de Reservas de Incentivos Fiscais e para esta transfere parte das bases de cálculo que, arbitrariamente, decidiu excluir da tributação de IRPJ e CSLL.

Destaque-se ainda que:

➤ De forma legal a pessoa jurídica tem o livre direito de constituir reservas com seus lucros. Mas, definitivamente, não pode criar reservas com o propósito específico de excluí-las da base de cálculo do IRPJ e CSLL;

➤ Constituindo a reserva dessa forma e, principalmente, intitulando-a com a falsa roupagem de Reservas de Benefícios Fiscais, comete uma fraude. Simula um resultado proveniente de uma origem inexistente. Essa origem nunca existiu, sequer transitou, pelo patrimônio da fiscalizada;

➤ A origem real, o efeito econômico do benefício concedido a título de Isenção ou Redução de BC de ICMS somente pode ser mensurado ou indiretamente identificado, no patrimônio dos consumidores finais, no bolso, na alimentação, na qualidade de vida destes (principalmente os de baixa renda).

#### 7.5 – A completa inexistência de Subvenção para “Custeio” ou “Investimento”

Com a simulação e os artifícios contábeis supra demonstrados tenta-se contornar ou dar forma aparente a jurisprudência que define o que são Subvenções para Custeio e Subvenções para Investimento.

Vejamos as definições conceituais para os dois tipos de subvenção consagradas pelo Superior Tribunal de Justiça ao tratar da exclusão incondicionada dos Créditos Presumidos de ICMS (ressalte-se) das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, já considerando as modificações da Lei Complementar 160/2017:

[...] Não temos aqui, nem uma coisa nem outra! No caso auditado neste procedimento fiscal, NÃO HÁ fornecimento de auxílio econômico à empresa, não se subvenciona despesas (custeio) nem operação (investimentos) da mesma. NÃO HÁ, indiscutivelmente, controle pelo Poder Público porque o benefício tem fim social coletivo, destinado a consumidor final!

#### 8. DAS INFRAÇÕES APURADAS

A fiscalizada exclui, indevidamente, valores atribuídos a Subvenções para Investimento nos anos calendários 2010 e 2021. Essas exclusões dão origem à seguinte infração: Exclusões Indevidas com Subvenções para Investimento Não Recebidas.

Optante pela forma de tributação pelo Lucro Real anual, estas subvenções fictícias, indevidamente deduzidas para fins fiscais nos calendários em questão, constam de registros no LALUR e LACS nas fichas ECF, às fls. 7063/7066, nos seguintes montantes:

Quadro 19 - Exclusões indevidas de Subvenções para Investimento

Ano calendário	Subvenções Inexistentes
2020	R\$ 58.273.853,43
2021	R\$ 112.697.236,63

A forma simulada presente nessas irregularidades motiva a aplicação de multa qualificada (150%) e consequente representação fiscal para fins penais, detalhadas nos tópicos 10 e 11 abaixo. [...]

#### 10. DA MULTA QUALIFICADA

A infração Exclusões Indevidas com Subvenções para Investimento Não Recebidas está vinculada à uma simulação contábil detalhadamente descrita nos tópicos 7.1, 7.2 e 7.3. Como visto, todos os registros contábeis estão relacionados a fluxos e mutações patrimoniais inexistentes, fictos, servindo exclusivamente para deduções indevidas nas Bases de Cálculo do IRPJ e CSLL.

Esses registros fictícios registram como recebimentos da fiscalizada, benefícios concedidos a consumidor final a título de Isenções e Redução de Base de Cálculo de ICMS.

A simulação identificada neste caso equivale ao conceito a fraude com definição contida no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Esse tipo de conduta está descrito nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 abaixo transcritos:

[...]

É evidente o intuito de fraude e a multa sobre os créditos tributários objeto da infração supra destacada será qualificada conforme impõe o art. 44, inciso II, da Lei 9.430/96, à alíquota de 150 % (cento e cinquenta por cento).

Intimada do final do procedimento fiscal em 11/04/2023, apresentou impugnação (fls. 7140/7209), em 10/05/2023, onde argumenta que o lançamento se encontra eivado de vícios, assim como não se coaduna com a legislação pertinente à matéria.

Alega, como preliminar, a nulidade da multa de ofício uma vez que o lançamento teria como fins precípuos de prevenir a decadência, que em diversos trechos do TVF mencionaria que os créditos tributários estariam abrangidos pela suspensão da exigibilidade (Inciso IV, art. 151 do CTN), inclusive o próprio autuante teria lavrado TERMO DE SUSPENSÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO, de fl. 7.131, em razão da existência de decisões favoráveis à contribuinte no âmbito judicial.

Argui também que não foi respeitada à regra matriz de incidência tributária, em seu critério material, uma vez que não haveria fato tributável para a conduta da contribuinte já que teria seguido estritamente os ditames da decisão judicial proferida tanto em Sentença quanto em Acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Apresenta diversos argumentos e esclarecimentos quanto a ação judicial.

No mérito argui que a autoridade fiscal parte de premissas equivocadas no que tange a interpretação dos deslindes do processo judicial ajuizado pela Contribuinte para garantia de seu direito à exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que entende que os benefícios fiscais de ICMS, diferentes de crédito presumido, não gerariam nenhum efeito para as empresas, de modo que não há o que excluir da base de cálculo da CSLL e IRPJ.

No entanto, o fato de gerar benefícios à empresa seria objeto de ação judicial, sendo que deveria ter sido questionado na ação judicial. Que a redução de base de cálculo e a isenção de ICMS concedidas à contribuinte, ao contrário do que afirma a Autoridade Fiscal, tanto geram proveito econômico à Impugnante na qualidade de empresa, como foi devidamente reconhecido o direito dessa Contribuinte à exclusão dos mencionados benefícios da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em sede de Sentença em Embargos de Declaração na ação judicial.

Para melhor compreensão transcrevo partes da Impugnação apresentada (grifos do original):

(...)

Tendo em vista a alegação possível concomitância entre as vias administrativas e judicial o presente processo foi encaminhado à ECOJ – Equipe de Crédito Tributário sub Judge, que respondeu por meio do despacho às fls. 7.372/7.373, abaixo alguns trechos da informação:

11. De acordo com o Parecer Normativo COSIT nº 07/2014, ocorre a concomitância entre o processo administrativo fiscal e o processo judicial quando houver identidade de objetos, ou seja, quando forem verificados as mesmas partes, a mesma causa de pedir (fundamentos de fato e de direito) e os mesmos pedidos nos dois processos.

12. Ao confrontar as alegações feitas na impugnação (parágrafo 3) com as alegações feitas na petição inicial (parágrafo 5), constata-se que as matérias dos itens IV.I.II, IV.II.II, IV.III e IV.III.I da impugnação não foram questionadas na petição inicial e, portanto, devem ser submetidas a julgamento no contencioso administrativo.

13. Considerando que, dependendo da decisão que for tomada no contencioso administrativo, as matérias dos itens IV.II.II e IV.I.II da impugnação podem afetar 100% dos valores dos créditos tributários de IRPJ e de CSLL lançados de ofício, esses valores encontram-se também suspensos por impugnação.

Assim, opinou por não haver concomitância entre os processos administrativo e o judicial, conforme se observa do despacho de fl. 1386:

Segundo análise efetuada no documento às fls. 7375 a 7381 não há concomitância entre o contencioso administrativo e o judicial, razão pela qual o CT foi reativado no Sief e, em seguida, suspenso por “impugnação em julgamento”.

Preparado o processo e atualizado o sistema Sief/Processo, encaminhe-se à CERETCEGEP-COCAJ-RPO-SP, conforme estabelecido pela Portaria RFB Nº 49, de 25 de junho de 2021.

Em 14/11/2023, a fiscalizada retorna ao processo apresentando petição para que, caso seja mantida a qualificação da multa, que seja reconhecida a aplicação da retroatividade benigna alterando-a para 100% nos termos do art. 8º, da Lei nº 14.689/2023.

Retorna novamente em 15/04/2024 (fls. 7445/7453), apresentando documentos denominados ATENDIMENTO INFORMAÇÕES PAF 10340.720303/2023-40, e arquivo NãoPaginável (tabela em Excel) denominado “3-5 Memoria Cálculo 2022”.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação. Transcrevo abaixo a ementa da decisão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020, 2021 INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA A INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

Ocorrendo concomitância entre o processo judicial e o administrativo sobre a mesma matéria, não haverá decisão administrativa quanto ao mérito da questão posta a esfera judicial. Cabível apreciação de matéria distinta da constante do processo judicial.

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. CABIMENTO.

Verificado comportamento doloso que se enquadra nas condições previstas na legislação tributária, correta a qualificação da multa de ofício, com a aplicação do percentual de 150%.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. REDUÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA QUALIFICADA DE 150% PARA 100%. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO DA NORMA SUPERVENIENTE. EXONERAÇÃO PARCIAL DA MULTA.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, em caso de alteração da legislação tributária que reduz o percentual da multa de ofício qualificada, aplica-se ao caso o Princípio da Retroatividade Benigna, reduzindo o percentual da multa para aquele previsto na legislação superveniente, exonerando parte da multa lançada.

ACÓRDÃO. CRÉDITO EXONERADO. LIMITE. RECURSO DE OFÍCIO.

Em razão de a parcela eximida de multa ter ultrapassado R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), o Acórdão deve ser levado à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) em grau de recurso de ofício.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando, em síntese:

- a) DA VINCULAÇÃO AO TEMA REPETITIVO Nº 1.182, DO STJ;
- b) PRELIMINARES. DEMONSTRAÇÃO DE CORRESPONDÊNCIA ENTRE O PRESENTE LANÇAMENTO E A DISCUSSÃO JUDICIAL TRAVADA NOS AUTOS JUDICIAIS SOB Nº 5010099-68.2019.4.04.7003 À ÉPOCA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO;
- c) NULIDADE INTEGRAL DO LANÇAMENTO. EXISTÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL DEFINITIVA ANTECESSORA AO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO;
- d) LANÇAMENTO PARA PREVENIR DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 17. NECESSIDADE DE REFORMA;
- e) MÉRITO. TEMA REPETITIVO Nº 1.182/STJ. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS DE NATUREZA NEGATIVA (ISENÇÃO E REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO) VINCULAÇÃO OBRIGATÓRIA;
- f) EQUIPARAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS ÀS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO CPC 07;
- g) AUSÊNCIA DE CONTABILIZAÇÃO FRAUDULENTA;
- h) SUBSIDIARIAMENTE. CANCELAMENTO DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Gustavo Schneider Fossati**, Relator

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão, pela qual, dele conheço.

**1. Dos fatos**

A Recorrente teve contra si lavrado auto de infração, que objetiva a cobrança de IRPJ e CSLL na quantia originária de R\$ 124.561.168,97 (fls. 7.108/7.127). Em síntese, a fiscalização entendeu que ela teria realizado exclusões indevidas da base de cálculo dos tributos, conforme se verifica do TVF (fls. 7.069/7.107).

No julgamento de Primeira Instância, entendeu a DRJ, em resumo, que “não havendo lucro obtido pela subvenção, não há exclusões a serem feitas”. Em outras palavras, a compreensão que restou confirmada vai na linha de que os benefícios fiscais negativos não são aptos a gerar lucro para as empresas que deles se beneficiam; logo, qualquer contabilização relativa a eles seria fraudulenta.

A Recorrente alega vinculação ao Tema Repetitivo 1.182 do STJ, correspondência entre o lançamento e a discussão judicial por ela inaugurada, nulidade da multa de ofício em lançamento para prevenir a decadência, aplicação do CPC 07, ausência de contabilização fraudulenta e subsidiariamente cancelamento da qualificação da multa de ofício.

**2. Preliminares****2.1. Correspondência entre o lançamento e a discussão judicial travada nos autos judiciais nº 50100996820194047003 à época do lançamento tributário**

Conforme destacado acima, na transcrição do TVF, o lançamento tributário foi justificado pela exclusão indevida, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de valores correspondentes a *isenções e reduções de base de cálculo de ICMS*, que teriam beneficiado consumidor final. Em outras palavras, trata-se de *exclusões indevidas de subvenções para investimento “não recebidas”*, na visão da fiscalização. A Recorrente teria *simulado o recebimento* de isenções e reduções de ICMS sobre alimentos e produtos da Cesta Básica, como se esses benefícios correspondessem a subvenções para investimento efetivamente recebidas e, por conseguinte, dedutíveis (fl. 7.073). Portanto, *as exclusões seriam indevidas e fraudulentas*.

A discussão judicial em questão teve origem em ação declaratória cumulada com repetição de indébito, proposta pela Recorrente contra a União Federal, visando a:

- i) Reconhecer e declara a ilegalidade e a inconstitucionalidade da incidência do IRPJ e seu adicional, bem como da CSLL sobre os benefícios fiscais concedidos pelos Estados-Membros, nos termos da fundamentação retro;
- j) Reconhecer o direito da Autora a não incidência do IRPJ e seu adicional, bem como da CSLL sobre os benefícios fiscais concedidos pelos Estados-Membros, caracterizados como subvenção, nos termos da LC 160/17 e do Convênio 190/2017 do CONFAZ, nos termos da fundamentação supra;
- k) Declarar a ilegalidade e inconstitucionalidade da incidência do IRPJ e seu adicional, bem como da CSLL sobre os benefícios fiscais concedidos pelos Estados-Membros, haja vista estes créditos não serem compatíveis com os conceitos de renda/acréscimo patrimonial e lucro, bem por:
  - 1) Violar o princípio do federalismo;
  - 2) Violar o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º);
  - 3) Violar o princípio da legalidade (art. 5º, II c/c 151, I, da CF);
  - 4) Afrontar o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional;
- l) (...)

Na **sentença**, o juízo de Primeiro Grau **julgou procedente o pedido** para:

- a) **Declarar a inexistência de relação jurídico-tributária** que obrigue a parte autora a incluir os **créditos presumidos** de ICMS, concedidos pelos Estados do Paraná, São Paulo e Mato Grosso do Sul, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- b) declarar o direito da parte autora à compensação/restituição dos valores indevidamente pagos nos cinco anos anteriores à propositura da ação, atualizados monetariamente pela SELIC desde a data de cada pagamento, nos termos da fundamentação.

No entanto, a sentença trouxe provimento relativo apenas ao benefício fiscal do crédito presumido de ICMS, deixando de considerar os demais benefícios relativos à operação da contribuinte, mais precisamente aqueles identificados com as isenções e as reduções de base de cálculo.

Nos embargos de declaração opostos, a contribuinte requereu fosse sanada a omissão evidenciada, declarando a ilegalidade e inconstitucionalidade da incidência do IRPJ e da CSLL sobre todos os benefícios fiscais concedidos pelos Estados-Membros e não apenas dos créditos presumidos.

Na **sentença relativa aos embargos de declaração**, o juízo de Primeiro Grau conheceu o recurso e no mérito o acolheu, para retificar o dispositivo da sentença, nos seguintes termos:

Onde se lê:

Ante o exposto, JULGO PROCEDENTE o pedido para:

- a) Declarar a inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a parte autora a incluir os créditos presumidos de ICMS, concedidos pelos Estados do Paraná, São Paulo e Mato Grosso do Sul, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- b) declarar o direito da parte autora à compensação/restituição dos valores indevidamente pagos nos cinco anos anteriores à propositura da ação, atualizados monetariamente pela SELIC desde a data de cada pagamento, nos termos da fundamentação.

**Leia-se:**

Ante o exposto, JULGO PROCEDENTE o pedido para:

- a) **Declarar a inexistência de relação jurídico-tributária** que obrigue a parte autora a incluir os **créditos presumidos/benefícios fiscais de ICMS (redução da base de cálculo, crédito presumido e isenções)**, concedidos pelos Estados do Paraná, São Paulo e Mato Grosso do Sul, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- b) declarar o direito da parte autora à compensação/restituição dos valores indevidamente pagos nos cinco anos anteriores à propositura da ação, atualizados monetariamente pela SELIC desde a data de cada pagamento, nos termos da fundamentação.

Permanecem inalterados os demais termos do julgado.

A União (Fazenda Nacional) interpôs apelação contra a sentença originária. Nas razões recursais, deixa claro que “a questão de mérito sequer será objeto de recurso. A União visa apenas, com fito de evitar futuras discussões, deixar claro no decisum que a exclusão só pode ser efetivada se cumpridos alguns requisitos legais”.

Ao longo das suas razões recursais, a Fazenda Nacional **aborda apenas os créditos presumidos de ICMS como objeto de irresignação**, não incluindo em momento algum as isenções e as reduções de base de cálculo. E, ao final, no pedido, requer:

Ante o exposto, a União (Fazenda Nacional) solicita o conhecimento e provimento desta apelação, para reforma da sentença proferida, para que dela conste a necessidade de observância dos requisitos legais (art. 30 da Lei n 12.973/2014, art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017 e aqueles

vigentes à época dos fatos geradores) para exclusão dos **créditos presumidos de ICMS** da base de cálculo do IRPJ e CSLL apurados no regime de lucro real.

Intimada acerca da decisão, que acolhera os embargos de declaração da contribuinte, fazendo incluir as isenções e as reduções de base de cálculo no dispositivo sentencial, a Fazenda Nacional assim se manifestou nos autos do processo judicial:

**A União reitera os fundamentos da apelação apresentada.**

Ou seja, intimada para eventualmente se opor aos efeitos infringentes da decisão que acolhera os embargos de declaração, a União simplesmente se limitou a reiterar os fundamentos e pedidos veiculados na sua apelação inicial, deixando de recorrer quanto ao conteúdo da sentença – agora retificada – que havia incluído as isenções e reduções de base de cálculo como subvenções para investimento, passíveis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Portanto, estamos diante de incontroverso **caso de preclusão**, no qual a Fazenda Nacional deixou de devolver o conhecimento dessa matéria ao TRF, contribuinte, assim, para a formação da coisa julgada a favor da contribuinte relativamente aos demais benefícios fiscais, notadamente àqueles vinculados às operações da ora Recorrentes: as isenções e as reduções de base de cálculo do ICMS.

No TRF 4, o relator, Des. Leandro Paulsen, deixou claro no seu relatório que a insurgência da União dizia respeito apenas à observância dos requisitos legais para a exclusão dos créditos presumidos de ICMS, nada mais:

Ressalto que, no caso em tela, **a insurgência manifestada na apelação da União diz respeito apenas quanto à observância dos requisitos legais** (art. 30 da Lei 12.973/2014, art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e aqueles vigentes à época dos fatos geradores) **para exclusão dos créditos presumidos** de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL apurados no regime de lucro real.

No dispositivo, votou por dar parcial provimento à apelação da União para

Limitar a procedência da pretensão autoral ao indébito de IRPJ e CSL decorrente do direito à exclusão do crédito presumido de ICMS do lucro real até a entrada em vigor da LC 160/17, respeitada a prescrição quinquenal relativa aos pagamentos realizados até 5 anos antes do ajuizamento da ação.

No entanto, a 1ª Turma do TRF4 decidiu, por maioria, **vencidos o relator** e a Des. Fed. Luciane Münch, **negar provimento à apelação, restringindo o objeto da lide àquilo pugnado pela Fazenda Nacional, apenas aos créditos presumidos**. Constou na ementa do julgado:

(...)

2. É reconhecido ao contribuinte o direito de excluir os créditos presumidos de ICMS do lucro real, para o efeito de apuração do IRPJ e CSLL, sem a exigência dos requisitos dispostos no art. 30 da Lei 12.973/14 e alterações da LC 160/2017. Precedentes do STJ.

Entendo que a Fazenda Nacional delimitou sua irresignação recursal apenas aos créditos presumidos e que o TRF4 se limitou a apreciar esse aspecto somente, conforme descrito pelo próprio Des. Leandro Paulsen, no seu relatório, acima transcrito.

A sentença não foi submetida ao reexame necessário, conforme constou no dispositivo:

Deixo de submeter a sentença ao reexame necessário, tendo em vista o disposto no inc. I do § 3º do art. 496 do CPC, considerando que a condenação é inferior a mil salários-mínimos.

A Recorrente, no seu recurso, traz, de forma esquematizada, as datas em que praticados cada um dos atos acima referidos:

DATA	ATO	OBSERVAÇÕES
09/07/2019	Ajuizamento da Ação nº 5010099-68.2019.4.04.7003	Ação objetivando, em resumo, ter declarada a possibilidade de dedução da base de cálculo do IRPJ/CLL os valores auferidos a título de lucro presumido, isenções e reduções de base de cálculo de ICMS.
29/01/2020	Sentença	Sentença indicando a legalidade da dedução quanto aos créditos presumidos de ICMS.
05/02/2020	Embargos de Declaração CSD	Apontamento de omissão substanciada na ausência de tratamento, pela sentença, quando aos benefícios fiscais diversos do crédito presumido.
04/05/2020	Apelação PGFN	Apelação tratando acerca, somente, da legalidade da exclusão de créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ/CLL. Ausência de qualquer

		confronto quanto a tal possibilidade relacionada às isenções e reduções de base de cálculo.
05/05/2020	Decisão que acolheu os Embargos de Declaração e alterou o dispositivo da sentença (Legalidade das exclusões de isenções e reduções de base de cálculo de ICMS)	Reconhecimento da omissão apontada pela Recorrente, com a inclusão de trecho, no dispositivo da sentença, que confirmasse a legalidade da dedução dos demais benefícios fiscais tratados.
06/07/2020	Manifestação da PGFN reiterando os termos constantes em seu Recurso de Apelação	Manutenção do apelo somente quanto à exclusão dos créditos presumidos.
04/08/2020	Remessa dos autos ao TRF-4	
27/10/2022	Acórdão TRF-4	Acórdão que reconheceu a legalidade da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Acórdão hígido, ao passo que se ateuve aos termos manifestados em sentença. Deixando claro que quanto aos demais benefícios não era mais objeto de discussão, ante a inexistência de Apelação.
21/11/2022	Embargos de Declaração PGFN	Momento em que manifestada a necessidade de oferecimento da sentença de primeira instância à remessa necessária.
06/04/2023	Lavratura do Auto de Infração	Isto é, em momento em que a Recorrente contava com decisão que confirmava de forma definitiva seu direito. Ademais, não havia, nesta ocasião, sequer indícios de que seria realizado o julgamento da remessa necessária.

Aparentemente assiste razão à Recorrente, quando afirma que, ao tempo do lançamento, ela contava com decisão definitiva que reconhecia seu direito em ter os benefícios fiscais de ICMS (isenções e reduções de base de cálculo) excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de modo que o lançamento não poderia ter sido realizado pela autoridade fiscal autuante.

**No entanto**, compulsando as decisões prolatadas nos autos do processo judicial, diretamente na consulta processual pública na página do TRF4, observo que houve uma **sucessão de diversos embargos de declaração** opostos nos últimos anos, desde a publicação do acórdão da apelação. Entre os pontos discutidos nos diversos embargos opostos, destacam-se dois: i) a vinculação à Tese 1182 do STJ, que autorizou a exclusão também para as isenções e reduções de base de cálculo, desde que atendidos os requisitos legais; ii) o cumprimento das condições e requisitos legais para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos benefícios fiscais de isenção e redução de base de cálculo.

Na última decisão prolatada, em 03 de julho de 2025, restou decidido:

**Considerando que a autora também cumpriu**, para os anos-calendário 2020 e 2021 (e95), **o requisito do registro em reserva de lucros** a que se refere o art. 195-A da L 6.404/1976, **sua pretensão nesta ação merece**

**provimento**, para este período, consoante as teses 1182 de recursos repetitivos do Superior Tribunal de Justiça.

**A própria União reconhece a comprovação do requisito legal** referido acima para este período (2020 e 2021).

### **CONCLUSÃO**

**Os embargos de declaração devem ser parcialmente providos, com atribuição de efeitos infringentes**, para, em juízo de retratação (e87), adequando o julgado às teses 1182 de recursos repetitivos do Superior Tribunal de Justiça, **reconhecer o direito à exclusão** da base de cálculo do IRPJ e da CSLL **dos benefícios fiscais de isenção e redução da base de cálculo**, para os anos calendário 2020 e 2021, além dos créditos presumidos de ICMS já reconhecidos.

A ementa dessa última decisão traz o seguinte teor:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS DIVERSOS DO CRÉDITO PRESUMIDO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. REQUISITOS LEGAIS. TEMA 1.182 DO STJ.

**1. Embargos de declaração providos para afirmar o cumprimento das condições e requisitos** legais para a exclusão da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) dos **benefícios fiscais de isenção e redução de base de cálculo**.

**2.** Os efeitos da decisão proferida devem ficar limitados a 31 de dezembro de 2023, considerando a superveniência da Lei 14.789/2023.

A Recorrente requer, ao final da fundamentação do respectivo tópico do seu recurso, a nulidade material da exigência de ofício, em razão do suposto desrespeito às decisões judiciais que, ao tempo do lançamento, seriam definitivas e conclusivas pela possibilidade de exclusão dos benefícios de isenção e redução de base, não havendo até então qualquer decisão em sentido contrário.

**No entanto, considerando que a própria União Federal reconheceu a comprovação do requisito legal** referido acima, para o período em questão (2020 e 2021), **proponho a conversão do julgamento dos recursos em diligência à unidade de origem**, para que se manifeste sobre a decisão judicial acima mencionada e sobre o reconhecimento da União Federal relativamente à comprovação do requisito legal mencionado acima. Entendo que a apreciação dessas questões afeta diretamente o resultado do processo.

*Assinado Digitalmente*

**Gustavo Schneider Fossati**