



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720045/2022-24
ACÓRDÃO	1301-007.684 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS. SUPOSTO AJUSTE CONTÁBIL. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não tendo o contribuinte se desincumbido de seu ônus de comprovar a legitimidade das despesas deduzidas na determinação do lucro real a pretexto de ajustes contábeis, deve ser mantida a tributação dos referidos valores.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. JURISPRUDÊNCIA DO E. STJ. ELEMENTO ESTRANHO À BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

Nos termos dos precedentes firmados pelo E. STJ (EREsp 1.517.492/PR e Tema Repetitivo nº 1.182), o crédito presumido de ICMS é elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na referida base imponível, independentemente do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para (i) cancelar integralmente a infração relativa às exclusões de crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como, conseqüentemente, (ii) cancelar a infração referente à compensação indevida de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL e (iii) reduzir o valor a ser adicionado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL decorrente da infração de distribuição disfarçada de lucros para R\$ 24.436.606,97, a ser proporcionalizado no mesmo racional adotado pela Fiscalização. Vencidos os Conselheiros Iágaro Jung Martins e Luís Ângelo Carneiro Baptista, que lhe deram parcial provimento em menor extensão e acompanharam o Relator apenas quanto ao item (iii).

Sala de Sessões, em 10 de dezembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 9.047/9.112) interposto em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 06 (DRJ06) que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada, mantendo parte do crédito tributário cobrado.

Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 8.411/8.439) lavrados para exigir IRPJ e CSLL em função de supostas infrações relativas a *(i)* dedução indevida de bens do ativo permanente como custo ou despesa operacional (anos-calendário de 2018 e 2019), *(ii)* glosa de despesas não comprovadas (ano-calendário de 2019), *(iii)* glosa de custo ou despesa correspondente a pagamento feito a pessoa ligada em condições de favorecimento, caracterizando distribuição disfarçada de lucros (anos-calendário de 2017 a 2019), *(iv)* glosa de exclusões indevidas correspondentes a crédito presumido de ICMS (anos-calendário de 2017 a 2019), *(v)* compensação indevida de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL (ano-calendário de 2019) e *(vi)* transporte incorreto do lucro líquido para a demonstração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (ano-calendário de 2018).

Por bem sintetizar as infrações, transcrevo parte do Relatório Fiscal (fls. 8.384/8.410) formulado pela Fiscalização:

APURAÇÕES DA AUDITORIA

III – DIFERENÇA ENTRE O LUCRO LÍQUIDO CONTÁBIL APURADO NA DRE/ECD APÓS O IRPJ E O TRANSPORTADO PARA O e-LALUR e e-LACS - 2018

16. Foi detectada diferença entre o valor do Lucro Líquido Contábil antes do IRPJ e CSLL transportado da DRE da ECF/ECD para o e-LALUR, relativo ao período de apuração de 2018, conforme abaixo:

BEM BRASIL ALIMENTOS

ANO DE REFERENCIA E ECF TRANSMITIDA	RESULTADO LIQUIDO ANTES DO IRPJ/CSLL APURADO NA ECF	LUCRO LIQUIDO ANTES DO IR INF. LALUR	DIFERENÇA
ANO 2018 ECF transmitida em 28/09/2020 10:58:27	55.722.263,60	32.546.294,53	23.175.969,07

17. Intimada a esclarecer essa divergência (item 3.3 e 3.5 “e” do TIPF, fls. 2/7), a empresa respondeu em 18/06/2021 (fls.549/556) que resulta da desconsideração, no e-LALUR, dos saldos de duas contas: conta 3.02.01.01.01.02 – Provisão para Imposto de Renda PJ com saldo (negativo)de -R\$ 20.147.969,04 que, apesar de ter natureza devedora (despesa), figurou com saldo credor porque em 2018 foram contabilizados créditos de IRPJ referentes a anos anteriores, e conta 3.02.01.01.01.12 – Provisão para Imposto de Renda – Lucros Diferidos, no montante de -R\$ 3.028.000,00, que também é de natureza credora.

17.1. Examinando a ECD retificadora da empresa relativa ao ano 2018, verifica-se que nas contas 4060 (IRPJ), 4070 (CSLL) e 10130 (IRPJ/CSLL DIFERIDOS), todas de natureza devedora, de fato foram feitos lançamentos a crédito (receitas) de R\$ 20.621.462,20 (IRPJ), R\$ 7.423.726,39 (CSLL) e R\$ 3.028.000,00 (IRPJ/CSLL DIFERIDOS).

17.2. Excetuando o lançamento do IRPJ/CSLL Diferidos, de R\$ 3.028.000,00, tais lançamentos a crédito não influíram no resultado, porque tiveram como contrapartida lançamentos a débito em outra conta de resultado, a “10070-AJUSTES DO EXERCÍCIO VIGENTE”, (cópia do razão às fls. 7.854/7.859), do grupo “OUTRAS DESPESAS NÃO OPERACIONAIS”, lançamento de número 83903, conta que serviu de base para dezenas de outros lançamentos de ajustes a débito e a crédito na ECD retificadora de 2018 e terminou com saldo de R\$ 388.761,01, alguns deles com dedução no Lucro Real questionada por esta auditoria no item IV adiante. Pelo excerto do quadro abaixo, vê-se que não há motivos para subtrair esses valores no transporte do Lucro Líquido do Exercício da DRE para apuração do Lucro Real no e-LALUR e da base de cálculo da Contribuição Social no e-LACS:

Soma de Valor		D/C		Total Geral
Conta_N1	Conta_N5	D	C	
10 - ATIVO	10080 - IRPJ/CSLL Ativo Fiscal Diferido	3.028.000,00		3.028.000,00
1180 - PASSIVO	1460 - IRPJ a Pagar		-473.493,13	-473.493,13
	1470 - CSLL a Pagar		-183.501,57	-183.501,57
2180 - CONTAS DE RESULTADO	10070 - Ajustes do Exercício Vigente	28.045.188,59		28.045.188,59
	10130 - IRPJ/CSLL Diferidos		-3.028.000,00	-3.028.000,00
	4060 - Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ	473.493,13	-20.621.462,20	-20.147.969,07
	4070 - Contribuição Social s/ Lucro Líquido - CSLL	183.501,57	-7.423.726,39	-7.240.224,82
Total Geral		31.730.183,29	-31.730.183,29	0,00

17.3. No Termo de Intimação Fiscal de 23/06/2022, itens 2 e 3 (fls. 572/579), foi oferecida nova oportunidade para a empresa explicar a diferença. Em sua resposta de 25/07/2022 – fls. 586/599, ela diz que a diferença questionada neste item decorreria dos lançamentos feitos “apenas para reclassificar os créditos de

IRPJ e CSLL de anos anteriores para a conta específica de sua natureza”. A resposta não satisfaz, pois não guarda relação com o problema. Examinando o razão (planilha anexada às fls. 7.854/7.859), vê-se que a empresa se utilizou da conta 10070-Ajustes do Exercício Vigente para baixar o montante de R\$ 38.511.292,95 de PIS/COFINS que estava a pagar naquelas contas de passivo, debitando nelas e creditando na conta 10070 “créditos de anos anteriores da aquisição da nova linha de produção – conforme consultores Martinelli e JCMB”. Esta é a informação do histórico dos lançamentos, e os créditos seriam de Pis e Cofins. Esse montante serviu para que a empresa contabilizasse na conta 10070-Ajuste do Exercício Vigente diversos débitos(despesas), conforme pode ser observado na planilha, alguns deles questionados por esta auditoria quanto à possibilidade de sua dedução do lucro, conforme já dito. Portanto, a diferença de R\$ 23.175.969,07 entre o Lucro Líquido antes do IRPJ da ECD e o do e-LALUR será incluída de ofício no Lucro Real/2018 neste lançamento.

17.4. Planilhas do razão/2018 das contas 10070-Ajustes do Exercício Vigente, 4060-Imposto de Renda (despesa) e 4070-CSLL (despesa) estão juntadas às fls. 7.854/7.861.

17.5. Planilhas contendo a parte “A” do e-LALUR de 2013 a 2019 encontram-se às fls. 7.862 e da DRE/ECD de 2014 a 2019 estão juntadas às fls. 7.863 em arquivos não pagináveis e de controle de saldos da parte “B” está às fls. 8.383.

18. Diferença semelhante ocorreu no transporte dos valores da ECD/ECF para o e-LACS:

ANO DE REFERÊNCIA E ECF TRANSMITIDA	RESULTADO LIQUIDO ANTES DO IRPJ/CSLL APURADO NA ECF/ECD	LUCRO LIQUIDO ANTES DA CSLL INF. e-LACS	DIFERENÇA
ANO 2018 ECF transmitida em 28/09/2020 10:58:27	55.722.263,60	25.306.069,71	30.416.193,89

18.1. Pelos mesmos motivos apontados quanto ao Imposto de Renda no item 14.2, deve incidir CSLL sobre o montante de R\$ 28.045.188,59, valor computado como despesa e receita no ano, que será incluído na linha 2 do e-LACs, “Lucro Antes da CSLL”, para apuração da base de cálculo do tributo. Lembre-se que no período-base 2018 foi apurado Prejuízo Real no e-LALUR (fls. 7.862) e base de cálculo negativa no e-LACs (fls. 7.864), devido às exclusões de relevantes valores objeto de exame nesta auditoria, por isso não há provisão de Imposto de Renda nem de CSLL.

18.2. Planilha contendo a parte “A” o e-LACs relativos aos períodos de apuração de 2014 a 2019 está juntada em arquivo não paginável às fls. 7.864 e de controle de saldos da parte “B” está às fls. 8.383.

IV – GLOSAS DE DESPESAS - LANÇAMENTOS A DÉBITO DA CONTA DE DESPESAS 10070 – AJUSTES DO EXERCÍCIO VIGENTE

19. No item 4 do Termo de Intimação Fiscal de 23/06/2022 - fls. 572/578 o contribuinte foi questionado sobre diversos lançamentos a débito da conta de resultado 10070-AJUSTES DO EXERCÍCIO VIGENTE (planilha do razão às fls.

7.854/7.859), cujas respostas vieram em 26/08/2022 – fls. 2.835/2.841). Em sua resposta diz não ter conseguido levantar a documentação para atender ao questionamento dos itens abaixo descritos, razão por que os valores serão tributados neste lançamento a título de despesas não comprovadas:

19.1. O item 4.1. pede esclarecimentos acerca do lançamento a débito da conta 10070(despesa) em 01/12/2018 no valor de R\$ 3.243.017,82 com o histórico “Vlr. Ref. AJUSTE DA CONTA ICMS A RECUPERAR S ATIVO IMOBILIZADO 12.2018”, tendo como contrapartida a conta 7.680-ICMS a Recuperar s/Ativo Imobilizado”.

19.2. No item 4.2. a empresa foi instada a esclarecer o montante de R\$ 7.757.727,00 lançado em 31/12/2018 a débito da conta 10070 e a crédito da conta 900-Máquinas e Equipamentos com o histórico “Vlr. Ref. PIS/COFINS s/aquisições imobilizadas 2018”.

19.3. No item 4.3. foi questionada acerca do valor de R\$ 977.335,75 lançado em 31/07/2019 a débito da conta 10070 tendo como contrapartida a conta 7510-ICMS a Recuperar s/Ativo Imobilizado, com o histórico “Vlr. Ref. Correção do saldo da conta ICMS a Recuperar s/Ativo Imobilizado 06.2019”.

19.4. O item 4.4 exigia informações acerca dos lançamentos em 31/07/2019 nos valores de R\$ 221.483,00 e R\$ 1.020.164,00 a débito da conta 10070 e contrapartida da conta 4830-Pis a Recuperar s/Ativo Imobilizado e 4840-Cofins a Recuperar s/Ativo Imobilizado, respectivamente.

V – GLOSA DE EXCLUSÕES NO e-LALUR DE CRÉDITO PRESUMIDO ICMS

20. Conforme as últimas ECFs transmitidas pela empresa relativas ao período sob exame, ela fez exclusões em seu Livro de Apuração do Lucro Real sob histórico “Subvenções para Investimento - ICMS” em 2017 e 2018 e “Subvenções Crédito Presumido ICMS” em 2019 com a descrição “Doações e Subvenções para Investimentos”, nos seguintes valores:

BEM BRASIL ALIMENTOS
EXCLUSÕES NO LALUR DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS - ICMS E
SUBVENÇÕES CRÉDITO PRESUMIDO ICMS

ANO	DATA TRANSM ECF	FONTE	DESCRIÇÃO	TIPO RELACIONAMENTO	VALOR	HISTÓRICO
2017	25/09/2020 RETIFICADORA	LALUR AC 2017	Doações e subvenções para investimentos	com conta da parte B e conta contábil	34.149.285,29	SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS- ICMS
2018	28/09/2020 RETIFICADORA	LALUR AC 2018	Doações e subvenções para investimentos	com conta da parte B e conta contábil	50.181.288,74	SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS- ICMS
2019	28/09/2020	LALUR AC 2019	Doações e subvenções para investimentos	Com conta da parte B e conta contábil	70.505.276,29	SUBVENÇÃO CRÉDITO PRESUMIDO ICMS

20.1. Pelo quadro acima, vê-se que a empresa, em 25 e 28 de setembro de 2020, fez algo inusitado para os períodos de apuração sob exame, o que influenciou decisivamente na apuração do Lucro Real.

20.2. O valor originalmente declarado a esse título para ano de 2017 na ECF transmitida em 31/07/2018, foi de R\$ 34.149.285,29; com a retificação da ECF em 31/07/2019 esse valor permaneceu; já na retificadora de 12/09/2019 o valor foi reduzido para R\$ 7.050.650,46 e, finalmente, na última retificadora, transmitida em 25/09/2020, o valor retornou aos R\$ 34.149.285,29 iniciais. A planilha

dinâmica “2014 a 2019 - EFD LALUR.xlsx” juntada às fls. 8.365, filtrada pelo ano 2017, demonstra os valores do LALUR original e das três retificadoras.

20.3. Com relação à ECF original do período base 2018, transmitida em 31/07/2019, não foi declarado nenhum valor a título de subvenções para investimento. A única exclusão declarada foi “Outras exclusões – qualquer indicador de relacionamento”, no valor de R\$ 35.586.973,21.

Com a retificadora transmitida em 28/09/2020, já foi inserido o valor de R\$ 50.181.288,74 sob a descrição “Doações e Subvenções para Investimentos” e o valor citado de “Outras exclusões – qualquer indicador de relacionamento” desapareceu. A planilha dinâmica “2014 a 2019 - EFD LALUR.xlsx” juntada às fls. 8.365, filtrada pelo ano 2018, demonstra os valores excluídos do LALUR na original e das três retificadoras.

20.4. Na ECF original/2019 transmitida em 28/09/2020 já constou a exclusão de R\$ 70.505.276,29 a este título.

21. Questionada no item 3 do Termo de Início do Procedimento Fiscal – fls. 2/7, a respeito de tantas modificações na apuração de seu Lucro Real, ela respondeu em 18/06/2021 – fls. 549/556, em resumo:

21.1. Gozava no período de dois tipos de benefícios e incentivos fiscais, um obtido por meio do Regime Especial PTA no. 45.000000435-59, onde houve compromisso de implantação/expansão de suas atividades, e outro, previsto no artigo 75, inciso XX da Parte Geral do RICMS/MG, onde não há obrigação de contrapartidas. Informa que contabilizou todos esses incentivos/benefícios a crédito da conta de natureza devedora 2320-ICMS s/Vendas, redutora de vendas.

21.2. No primeiro benefício apura crédito presumido nas vendas de produtos importados, de 4% nas vendas internas e 2,5% nas interestaduais de alguns produtos listados no ato concessivo, tendo se comprometido com implantação ou expansão do empreendimento em Araxá/MG;

21.3. No segundo, crédito presumido de 50% do imposto debitado nas saídas do beneficiador de batatas para contribuinte do imposto, conforme previsto no art. 75 inciso XX do RICMS, benefício assegurado até 31/12/2032. Sobre esse benefício, informa que foi publicado o Decreto 47.394/2018 e apresenta o Certificado de Registro e Depósito no Confaz – no. 50/2018. Para esse benefício não foram oferecidas contrapartidas e os valores do benefício também foram contabilizados na conta 2320-ICMS s/Vendas, ou seja, a crédito da conta de natureza devedora, redutora de vendas.

21.4. Em ambos informa ter cumprido os requisitos do §4º. do art. 30 da Lei 12.973/2014(acrescido pela LC no. 160/2017) de Declaração de Registro e Depósito no CONFAZ do Certificado 123/2020 para o primeiro e Certificado de Registro e Depósito no Confaz – no. 50/2018 para o segundo.

21.5. Diz que, em 2018, apurou a subvenção de forma retroativa desde 2013 e recalculou os tributos sobre o lucro para o período de 2013 a 2017. Assim, encontrou o montante de R\$ 113.060 milhões de benefícios fiscais referentes a exercícios anteriores, dos quais teria constituído R\$ 56.919 milhões como Reserva de Incentivos Fiscais, além de R\$ 50.181 milhões em 2018, integralmente constituído como tal reserva, sendo que o montante não constituído como reserva será destinado quando houver lucro suficiente, nos termos do art. 30 da Lei 12.973/2014.

22. Ou seja, em 2019 e 2020 retificou todas as ECFs retroativamente desde 2013 (os dados de 2013 foram obtidos das DIPJs-Declarações de Imposto de Renda-Pessoa Jurídica, pois ainda não existia ECF naquele ano), o que obrigou esta auditoria a rever até períodos de apuração decaídos, para avaliar as consequências de tal procedimento nos períodos seguintes, em compensações de prejuízos. As ECFs originais e retificadoras transmitidas desde o período de apuração 2013 foram as seguintes:

BEM BRASIL ALIMENTOS

CNPJ: 06.004.860/0001-80

CNPJ Contribuinte	Empresa	Ano ECF	Data e hora da transmissão da ECF	Período de Apuração	Descrição Escrituração retificadora de ECF
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2013	16/06/2014 (DIRPJ)	Anual	Original
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2013	09/09/2015 (DIPJ)	Anual	Retificadora
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2013	26/10/2018 (DIPJ)	Anual	Retificadora
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2013	15/01/2019 (DIPJ)	Anual	Retificadora
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2014	15/09/2015 09:54:14	Anual	ECF original
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2014	07/03/2019 16:40:21	Anual	ECF retificadora
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2015	22/07/2016 12:37:06	Anual	ECF original
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2015	15/03/2019 15:21:44	Anual	ECF retificadora
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2016	29/06/2017 13:51:05	Anual	ECF original
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2016	01/03/2018 11:06:45	Anual	ECF retificadora
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2016	10/09/2019 12:11:09	Anual	ECF retificadora
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2016	24/09/2020 13:35:07	Anual	ECF retificadora
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2017	31/07/2018 16:38:54	Anual	ECF original
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2017	31/07/2019 15:42:42	Anual	ECF retificadora
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2017	12/09/2019 13:04:18	Anual	ECF retificadora
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2017	25/09/2020 07:48:32	Anual	ECF retificadora
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2018	31/07/2019 15:43:00	Anual	ECF original
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2018	28/09/2020 10:58:27	Anual	ECF retificadora
06.004.860/0001-80	BEM BRASIL ALIMENTOS S/A	2019	28/09/2020 13:40:41	Anual	ECF original

23. No e-Lalur de fls. 7.862, vê-se as últimas retificadoras com as exclusões a esse título desde 2013, conforme quadro a seguir:

PERÍODO DE APURAÇÃO	DATA DE TRANSMISSÃO DA ÚLTIMA ECF	SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO EXCLUÍDAS
2013	15/01/2019	16.374.009,04
2014	07/03/2019	17.831.854,93
2015	15/03/2019	20.905.386,89
2016	24/09/2020	23.799.953,61
2017	25/09/2020	34.149.285,29
2018	28/09/2020	50.181.288,74
2019	28/09/2020	70.505.276,29
TOTAL		233.747.054,79

24. Como dito, a empresa transmitiu sua DIPJ/2013 quatro vezes; as ECFs/2014 e 2015 duas vezes; as ECFs/2016 e 2017 quatro vezes; a ECFs/2018 duas vezes e a

ECF/2019 somente uma. Enquanto isso, as ECDs foram retificadas bem menos, havendo um descompasso entre ambas: [...]

25. Ela informou, nas DIPJs relativas ao período de apuração 2013 transmitidas em 16/06/2014, 09/09/2015 e 26/10/2018, na apuração do Lucro Real, um Lucro Líquido Antes do Imposto de Renda de R\$ 41.416.264,49, sem nenhum valor a título de “Ajuste do Regime Tributário de Transição-RTT”. Entretanto, na última retificadora, entregue em 15/01/2019, mais de 6 (seis) anos após o fato gerador, apresentou um Lucro Líquido antes do IRPJ de R\$ 46.123.347,48, mas EXCLUIU TODO O VALOR a título de “Ajuste do Regime Tributário de Transição-RTT”, resultando em ZERO o Lucro Líquido Após Ajuste de RTT, transformando um Lucro Real que era de R\$ 33 milhões em um Prejuízo Real de R\$ 22 milhões, conforme se pode conferir nas planilhas do arquivo não paginável às fls. 7.865. Na última retificadora daquele ano, apresentou prejuízo, mas acrescentou uma compensação, o que aumentou o Prejuízo Real do ano, injustificadamente.

26. É de se lembrar que a empresa era uma sociedade empresária limitada, somente transformando-se em sociedade por ações na 14ª. Alteração do Contrato Social, cuja ata foi registrada na JUCEMG em 04/02/2019, sob no. 31300124207, cuja data da Assembleia Geral de Transformação foi em 08/08/2018. Os sócios permaneceram João Emílio Rocheto, CPF xxx.xxx.xxx-xx, Celso Carlos Rocheto, CPF xxx.xxx.xxx-xx e José Paulo Rocheto, CPF xxx.xxx.xxx-xx.

27. O quadro abaixo resume as alterações feitas no Lucro Real que alteraram significativamente as bases de cálculo do IRPJ/CSLL de 2013 a 2019:

PERÍODO DE APURAÇÃO	RESULTADOS ANTES DAS ALTERAÇÕES				RESULTADOS DEPOIS DA ÚLTIMA ALTERAÇÃO			
	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO ANTES IRPJ - LALUR	LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJUÍZOS	COMP. PREJUÍZOS	LUCRO REAL APÓS COMP PREJUÍZOS	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO ANTES IRPJ/CSLL - LALUR	LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJUÍZOS	COMP. PREJUÍZOS	LUCRO REAL APÓS COMP PREJUÍZOS
2013	41.416.264,49	47.159.203,26	14.147.760,98	33.011.442,28	46.123.347,48	-14.951.062,65	-7.939.560,55	-22.890.623,20
2014	22.914.120,45	31.114.585,05	-9.334.375,52	21.780.209,53	26.938.484,54	6.776.218,20	-2.032.865,46	4.743.352,74
2015	32.357.450,07	26.399.713,33	-3.969.793,28	22.429.920,05	32.357.450,07	2.065.206,99	-619.562,10	1.445.644,89
2016	11.984.733,93	3.254.606,55	-	3.254.606,55	11.984.733,93	-6.445.237,97	-	-6.445.237,97
2017	8.640.726,48	-30.142.383,87	-	-30.142.383,87	8.640.726,48	-25.133.556,78	-	-25.133.556,78
2018	35.574.294,53	-	-	-	32.546.294,53	-8.602.734,30	-	-8.602.734,30
2019	187.234.002,85	123.847.130,55	-37.154.139,16	86.692.991,39	187.234.002,85	123.847.130,55	-37.154.139,16	86.692.991,39

Fonte: Planilha 2014 a 2019 EFD LALUR-Fls. 8.365; Planilha 2013- BALANÇO,DRE,LALUR,LACS,CALCULO IR - Fls. 7.865.

28. No Termo de Intimação Fiscal de 23/06/2022, tópicos III-CRÉDITO PRESUMIDO ICMS – RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS; IV – DIVERGÊNCIAS ENTRE SALDOS FINAIS NA ECD 2017 E SALDOS INICIAIS NA ECD RETIFICADORA 2018; V – OPERAÇÕES COM SÓCIOS; VI – EXCESSO DE EXCLUSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NO e-LALUR E e-LACS EM RELAÇÃO AO LUCRO CONTÁBIL SUJEITO À CONSTITUIÇÃO DE RESERVA DE BENEFÍCIOS FISCAIS, fizemos diversos questionamentos que poderiam afetar a exclusão dos valores a esse título.

29. A empresa respondeu em 25/07/2022, 14/08/2022, 19/08/2022, 26/08/2022 (duas respostas) e 02/09/2022, juntando diversos documentos, a maioria deles notas fiscais emitidas pelo sócio João Emílio Rocheto e outro, por fornecimentos de batatas à empresa da qual é sócio, ora auditada. Para fins de melhor compreensão, relataremos a seguir os motivos da glosa da exclusão segundo os

tópicos de interesse abordados, os questionamentos da auditoria, as respostas do contribuinte, os documentos juntados aos autos e o exame da escrita da empresa.

30. Necessário dizer, também, que a empresa deixou de estornar créditos de ICMS decorrentes de devoluções e retornos de armazém, tendo aproveitado indevidamente de benefícios nos anos de 2014 a 2019, o que foi objeto de denúncias espontâneas que fez ao Fisco Estadual de MG constantes dos PTAs 05.000310871-41 e 05.000310881-30, cujos documentos juntou às fls. 605/705 e planilhas de fls. 4.284, resumidas no quadro abaixo:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA ICMS			
ESTORNO CRED. PRESUMIDO - 50% - DEVOLUÇÕES E RETORNO			
ANO	PTA 05.000310871-41	PTA 05.000310881-30	TOTAL ANUAL
2014	10.304,55		10.304,55
2015	296.307,76		296.307,76
2016	68.663,58		68.663,58
2017	58.236,33	34.952,52	93.188,85
2018	311.528,14	1.406.653,65	1.718.181,79
2019	225.883,75	175.138,90	401.022,65
TOTAL	970.924,11	1.616.745,07	2.587.669,18

Obs: Denúncias espontâneas protocoladas em 18/12/2019

V-a) MOTIVO DA GLOSA: FALTA DE CONTRAPARTIDAS PARA OBTENÇÃO DO BENEFÍCIO

31. O primeiro motivo da glosa da exclusão é a falta de contrapartidas para usufruto do benefício. O art. 75 inciso XX do RICMS não impõe nenhuma contrapartida para gozo do benefício relatado no item 21.3, que significa mais de 99% da exclusão do contribuinte. O entendimento da Receita Federal do Brasil, expresso na Solução de Consulta no. 201-Cosit de 14/12/2021, esclarece que só é possível a exclusão na hipótese de os benefícios terem sido concedidos visando a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Vejamos: [...]

32. Verificamos que o benefício com contrapartida de implantação/expansão é insignificante em relação ao outro, conforme se observa no quadro abaixo, obtido da conta 2320-ICMS s/Vendas, filtrada pelo histórico dos lançamentos:

TIPOS DE BENEFÍCIO E ESTORNOS	ANO 2017	ANO 2018	ANO 2019
CREDITO PRESUMIDO 50%	33.459.981,03	50.527.115,59	71.207.368,31
CREDITO PRESUMIDO DE ICMS 2,5% e 4% REF AO RET 056/2015 - MG	689.557,86	242.102,09	44.103,55
ESTORNO DE DEVOLUCAO DE CREDITO PRESUMIDO - MG	-445.646,28	-587.928,94	-746.195,57
TOTAL DO ANO	33.703.892,61	50.181.288,74	70.505.276,29

Obs: Pelo montante apurado, percebe-se que o contribuinte não deduziu os estornos de devolução do crédito presumido do benefício excluído em 2017, pois excluiu R\$ 34.149.285,29 a esse título.

V-b) MOTIVO DA GLOSA: FALTA DE CONSTITUIÇÃO DA RESERVA DE BENEFÍCIOS FISCAIS

33. Diz o artigo 198 da Instrução Normativa 1.700/2017: [...]

34. A empresa utilizou a conta de natureza devedora “2320-ICMS s/Vendas”, redutora de vendas, para lançar a crédito todo o benefício obtido e, ao pleitear retroativamente o benefício desde 2013, não conseguiu retificar suas ECDs daqueles anos. Fê-lo utilizando somente as ECFs, conforme ela mesma diz em sua resposta de 25 de julho de 2022, juntada às fls. 586/599, cujos trechos de interesse são os seguintes: [...]

35. Ou seja, a empresa não cumpriu o que determina o art. 30 da Lei 12.973, constituindo a reserva específica de benefícios fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404 de 1976 até 31 de dezembro do ano em que pleiteia a exclusão, de acordo com o art. 198 da Instrução Normativa 1.700/2017. Somente na ECD transmitida em 27/07/2021 às 17:19:28sgs, depois de iniciado o procedimento fiscal, que se deu em 11/05/2021- fls. 08, a empresa constituiu a Reserva de Benefícios Fiscais de parte do que havia excluído no LALUR. E havia lucros suficientes para constituição de tal reserva. Conforme se observa na planilha “2014- 2019 – DRE- ECD” de fls. 7.863, em diversos anos em que fez exclusões a empresa teve Resultado Líquido do Exercício positivo e não constituiu a reserva a que estava obrigada para que pudesse fazer jus ao benefício. O quadro abaixo resume bem essa situação:

PERÍODO	CRÉDITO PRESUMIDO ICMs EXCLUÍDO NO ÚLTIMO e- LALUR	CRÉDITO PRESUMIDO ICMS EXCLUÍDO ACUMULADO	LUCRO LÍQUIDO APÓS IRPJ/CSLL NA ÚLTIMA ECD	LUCRO LÍQUIDO APÓS IRPJ/CSLL ACUMULADO
1.	2.	3.	4.	5.
Saldo inicial em 01/01/2013 (Prejuízo acumulado)			-22.409.929,22	-22.409.929,22
2013	16.374.009,04	16.374.009,04	38.249.426,63	15.839.497,41
2014	17.831.854,93	34.205.863,97	17.329.373,63	33.168.871,04
2015	20.905.386,89	55.111.250,86	22.777.181,98	55.946.053,02
2016	23.799.953,61	78.911.204,47	8.146.775,66	64.092.828,68
2017	34.149.285,29	113.060.489,76	8.640.726,48	72.733.555,16
2018	50.181.288,74	163.241.778,50	55.722.263,60	128.455.818,76
2019	70.505.276,29	233.747.054,79	190.030.951,83	318.486.770,59

36. É preciso ainda dizer que a empresa foi inquirida acerca das divergências entre os saldos finais de algumas contas em 31/12/2017 e os saldos iniciais delas em 01/01/2018. Em sua resposta de 25 de julho de 2022 – fls. 586/599, disse: [...]

37. Situação bastante estranha a verificada na escrita da empresa. Havia saldos da ECD ao final de 2017 que não coincidiam com os saldos iniciais de 2018, e ela diz que fez os ajustes “diretamente na ECF”, realizando os “ajustes necessários diretamente na ECD 2018”. Disso resultou, por exemplo, que o saldo da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados em 31/12/2017, no montante de R\$ 16.787.502,14, aparecesse com saldo inicial em 01/01/2018 de somente R\$ 761.380,99, conforme apontado a seguir:

BEM BRASIL ALIMENTOS S.A.		
Diferenças no PL entre o saldo final em 31/12/2017 e inicial em 01/01/2018		
	31/12/2017	01/01/2018
Capital Social	50.000.000,00	50.000.000,00
Reserva de Capital	211.434,47	211.434,47
Res. de Lucros (Res. Legal)	55.946.053,02	55.946.053,02
Lucros ou Prejuízos Acumulados	16.787.502,14	761.380,99
TOTAIS	122.944.989,63	106.918.868,48

38. As contas que tiveram saldo em 31/12/2017 diferentes dos de 01/01/2018 encontrados pela auditoria estão listadas na planilha “ECD170 x 18R1 DIFERENÇA SF X SI” juntada às fls. 8.381. Para essas diferenças não há lançamento contábil,

por isso não houve como apurar a que se referem. O contribuinte diz que foi resultado das conclusões da auditoria externa, e que fez as retificações “diretamente na ECF”, realizando os “ajustes necessários na ECD 2018”, eliminando os possíveis reflexos com adições e exclusões no LALUR.

39. Além das alterações dos saldos finais/2017 em relação aos saldos iniciais/2018 citados nº item anterior, o contribuinte fez ajustes em inúmeras contas na ECD de 2018, estes através de lançamentos contábeis. Foram encontrados pela auditoria os lançamentos 1303627199 e 0000083903 em 01/12/2018, em contrapartida da conta “10070 – Ajustes do Exercício Vigente”, conforme se pode resumir:

Soma de Valor		D/C	
Conta_N1	Conta_N5	D	C
10 - ATIVO	10540 - Imobilizado em Poder de Terceiros	487.504,04	
	10630 - Variações SWAP	1.424.699,91	
	110 - Valores a Identificar	27.523,11	
	11830 - Conta Transitória Imobilizado	45.959,71	
	400 - Adiantamentos a Fornecedores	138.977,99	
	4220 - Almoxarifado de EPI's		-23.139,50
	4520 - Almoxarifado de Insumos Laboratoriais	784,23	-357,83
	4860 - Outras Contas a Receber		-24.135,49
	530 - Estoque em poder de Terceiros		-23.263,25
	5460 - IRRF a Recuperar s/ Aplic. Financeira		-105,98
	550 - Almoxarifado Geral		-798,83
	560 - Almoxarifado de Peças p/ Indústria	77.764,30	
	570 - Almoxarifado de Peças Diversas		-149,94
	730 - Outras despesas Antecipadas		-59.211,57
	7680 - ICMS a Recuperar s/ Ativo Imobilizado		-3.243.017,82
	900 - Máquinas e Equipamentos		-7.757.727,00
	9050 - Imobilizado em andamento a classificar		-2.611.245,00
1180 - PASSIVO	11390 - Variações SWAP	465.183,71	
	1250 - Ordenados e Salários a Pagar	303.113,61	
	1300 - INSS a Recolher (GPS 2100)	146.804,46	
	1320 - Rescisões a Pagar	50,57	
	1370 - Pensão Alimentícia a Recolher		-1.593,33
	1410 - COFINS a Pagar	32.347.877,99	
	1440 - PIS a Pagar	6.163.414,96	
	1450 - ISS a Recolher	667,50	
	1690 - Adiantamento de Clientes	586,85	
	5900 - Outras Contas a Pagar	545.433,78	
	8790 - Convênio Policard	2.348,43	
2180 - CONTAS DE RESULTADO	10070 - Ajustes do Exercício Vigente	41.789.934,14	-42.178.695,15
	3690 - Receita c/ Descontos Obitidos		-0,01
	4060 - Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ		-20.621.462,20
	4070 - Contribuição Social s/ Lucro Líquido - CSLL		-7.423.726,39
Total Geral		83.968.629,29	-83.968.629,29

40. Por todo o exposto, não é possível concordar que tenha constituído corretamente a Reserva de Benefícios Fiscais do modo exigido pelo artigo 30 da Lei 12.973/2014, condição indispensável a usufruir do benefício.

V-c) MOTIVO DA GLOSA: OPERAÇÕES COM SÓCIOS CARACTERIZADORES DE DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

41. Para que tenha o direito de excluir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os benefícios fiscais relativos ao Crédito Presumido do ICMS, a empresa, além de ser obrigada a constituir a Reserva de Benefícios Fiscais, coisa que não fez, conforme vimos no tópico precedente, não pode distribuir lucros até o limite do crédito presumido excluído, a teor do artigo 30 da Lei 12.973/2014.

A auditada alega que todo o lucro gerado no período permaneceu no patrimônio da empresa, ou seja, não foi distribuído. De fato, só foi encontrada destinação de lucros aos sócios em forma de dividendos no Balanço encerrado em 31/12/2019, no montante de R\$ 46.471.000,00, conforme Ata da Assembleia Geral Ordinária de 17/06/2020, registrada na JUCEMG em 22/07/2020 sob no. 7928778. Além disso, temos o lucro de 31/12/2017, que foi reduzido de R\$ 16.787.502,14 para R\$ 761.380,99 em 01/01/2018, ou seja, uma redução de R\$ 16.026.121,15, sem que houvesse na ECD os lançamentos que provocaram a redução. Dentre as possibilidades para essa redução está a distribuição de lucros.

42. É de se observar que a distribuição de lucros pode se operar de forma disfarçada. A empresa não está proibida de adquirir imóveis onde os sócios irão residir, não está proibida de adquirir veículos, aeronaves ou barcos para os sócios viajarem a passeio, não está impedida de adquirir bens dos sócios em valor superior ao de mercado, não está impedida de perder, em favor dos sócios, direito de preferência que possuía, etc, mas, para efeitos tributários, tais benesses tem que ser eliminadas (adicionadas) no LALUR. Vejamos o que diz a lei, nos trechos de interesse, inserta na seção II do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Dec. 9580/2018: [...]

43. É preciso verificar, portanto, se a empresa realizou com seus sócios negócios vantajosos que não realizaria com terceiros.

V-c.1) OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA (BATATAS) DOS SÓCIOS

44. Os sócios da auditada são grandes fornecedores da matéria-prima utilizada pela empresa em seu processo produtivo. Através do item 7 do Termo de Intimação Fiscal 01 – fls. 572/579, no “item V-OPERAÇÕES COM SÓCIOS”, ela foi questionada acerca de aquisições de batatas deles. A auditoria havia constatado que na conta 11380-Estoque em Poder de Terceiros – Venda Para Entrega Futura, havia um saldo ao final de 2016 de R\$ 39.577.103,72 referente às NFs 4686 e 4737 emitidas pelos fornecedores e sócios João Emilio Rocheto e outro, por aquisições de mercadorias para entrega futura, valor totalmente quitado em 2017 através de cheques da empresa. Em 31/12/2017 a conta acumulou um saldo de R\$ 63.022.960,00 decorrente das NFs 11342, 11343 e 11889, que seria relativo a compras de matéria-prima dos citados sócios. Estranhamente, esse saldo, que deveria constar como saldo inicial em 01/01/2018, desapareceu da ECD/2018. A empresa foi intimada a esclarecer o que teria acontecido, bem como comprovar os pagamentos e a entrega das matérias-primas adquiridas dos sócios.

45. Em 25/07/2022 e 12/08/2022 (fls. 586/2.553) a auditada apresentou resposta parcial, juntando diversas notas fiscais de Simples Remessa (notas-filhas), emitidas para acobertar o transporte dos produtos relativo às NFs de simples faturamento de Venda Para Entrega Futura (notas-mãe 11889/11342/11343). Consta no campo “Informações Complementares” das notas-filhas os números das notas-mães respectivas. Todas as notas fiscais são de produtor rural, emitidas pelos sócios João Emilio Rocheto e outro, por fornecimentos de matéria-prima

(batatas) à empresa da qual são sócios. Nesse atendimento vieram muitas notas fiscais completamente ilegíveis.

46. Como a resposta veio insatisfatória, foi emitido o Termo de Reintimação Fiscal de 18/08/2022 – fls. 2.558/2.560, solicitando a complementação, bem como a inserção de colunas na planilha que identificasse as notas-filhas de cada nota-mãe e o veículo transportador. Então foram juntados os documentos de fls. 2.563/2.833; 2.835/4.271; 4.286/4.731; 6.297/6.721; 6.722/7.220; 7.222/7.549; 7.551/7.773, além das planilhas de fls. 6.291 e 6.295.

47. Explicando por que o saldo final de 2017 da conta 11380-Estoque em Poder de Terceiros/Venda para Entrega Futura, de R\$ 63.022.960,00, desapareceu do saldo inicial em 01/01/2018, diz a empresa que houve “mudança negocial” e que os pagamentos seriam feitos de acordo com o recebimento das mercadorias e que o saldo que constou da ECD no final de 2017 não deveria existir pois não refletia a nova realidade negocial. Como a auditoria (externa, contratada pela empresa) só foi concluída em 2019 e a ECD 2018 já havia sido entregue, não houve como retificar a ECD de 2017 para adequá-la à nova situação, optando então por excluir o saldo inicial da conta na ECD 2018.

48. Verifica-se, portanto, que a empresa adquire dos sócios a matéria-prima utilizada na indústria. Nesse caso, sócios, compradores e fornecedores se confundem. São as mesmas pessoas que estabelecem, pelo comprador (Bem Brasil) e pelos vendedores (sócios-fornecedores) preços, qualidades, prazos e formas de entrega e de pagamento, etc. Há na sua contabilidade as contas 400-Adiantamento a Fornecedores e 4770-Adiantamento p/Aquisição de Matéria-Prima, que contêm valores pagos aos sócios de forma adiantada em grandes montantes. Às fls. 8.366 juntamos a planilha da conta de ativo “CONTA 400-ADIANTAMENTO A FORNECEDORES - JOÃO EMILIO ROCHETO”. Lá se verifica saldos devedores mensais próximos a R\$ 40 milhões(30/11/2018). Há, ainda, a conta “CONTA 4770- Adiantamento Aquisição Matéria-Prima - 2017 e 2018”, cuja planilha anexamos às fls. 8.367, com saldo em 31/12/2017 de R\$ 83 milhões de adiantamentos ao sócio. A conta chegou em 30/06/2018 a um saldo de R\$ 90.579.179,40, que foi extinto por dois lançamentos em 19/07/2018, um de R\$ 70.845.167,04 sob histórico “Vlr ref. REF. LIQUIDAÇÃO DO EMPRESTIMO BANCO ITAU 199918060003400 DIVINA” e outro no valor de R\$ 19.734.012,36 sob histórico “Vlr ref. REF. COMPRA PARA ATIVO IMOBILIZADO EMPRESTIMO BANCO ITAU 199918060003200”.

49. Chama a atenção o lançamento de R\$ 75 milhões em 02/01/2017 sob histórico “Vlr ref. Ref. empréstimo do Banco Itau nº 517-00092400-4 que foi realizado para pagar os empréstimo da Rocheto Empeendimentos”. A auditoria questionou esse lançamento, que será objeto de exame em tópico próprio deste relatório.

50. Como se vê, a empresa fez operações com os sócios que caracterizam condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que contrataria com

terceiros. São as mesmas pessoas que definem tudo, e podem, tranquilamente, distribuir lucros disfarçadamente usando a qualidade que tem de sócio, vendedor e comprador. Há notas de fornecimento de batatas em quantidade impressionante, conforme se vê às fls. 2.567/7.773. E as notas apresentadas se referem apenas ao total de R\$ 63.022.960,00 aqui discutido, mas há muito mais fornecimentos do que isso. Na conta sintética 1220-Fornecedores Bem Brasil, referente a 2018, filtrada pelo histórico “João Emílio”, há montante superior a R\$ 200 milhões de apropriações e pagamentos por fornecimentos. Nas notas fiscais apresentadas, chamou a atenção da auditoria a quantidade de transportes feitos pelo mesmo caminhão. O contribuinte, que tinha apresentado uma planilha contendo a relação das NFs emitidas pelos sócios-fornecedores – fls. 2.554, foi intimado a incluir duas colunas na planilha, uma contendo as notas-mãe relativas a cada notas-filhas e outra com as placas dos veículos que transportaram as batatas que teriam sido adquiridas dos sócios. Ele apresentou, então, a planilha “Item V 7 3 Relacao Nfs113420 113430 11889 final.xlsx” de fls. 6.295. Nela verificamos que os transportes foram feitos por poucos caminhões, basicamente os de placas PUM5317 e PUM5324. Com base na planilha apresentada pela auditada, elaboramos outra, denominada “ENTREGA DE PRODUTOS- Nfs113420 113430 11889 final”, juntada às fls. 8.382, onde consta, por amostragem, os dias em que houve mais de 10 (dez) viagens feitas por um mesmo caminhão. Abaixo um trecho da planilha, contendo os dias em que um só caminhão fez mais de 50 (cinquenta) viagens:

Placa Veiculo	Dt.Entrada	Soma de Val. Liq. NF p/ Financeiro	Contagem de viagens
PUM5317	26/02/2018	7.855.848,00	218
PUM5317	28/04/2018	5.339.628,00	147
PUM5317	12/05/2018	3.487.104,00	96
PUM5317	13/03/2018	3.305.484,00	91
PUM5317	20/03/2018	2.470.032,00	68
PUM5317	26/04/2018	2.215.764,00	61
PUM5324	26/02/2018	7.783.776,00	216
PUM5324	27/02/2018	3.739.736,00	104
PUM5324	13/03/2018	2.324.736,00	64

Fonte: Planilha "Item V 7 3 Relacao Nfs113420 113430 11889 final"

51. Pelo resumo acima, o caminhão de placa PUM5317, por exemplo, teria feito nada menos que 218 viagens no dia 26/02/2018 levando batatas da zona rural de Perdizes para Araxá, como consta das notas fiscais. A distância entre as duas cidades, segundo o google maps, é de 55,3 km, que pode ser percorrida em 49 minutos. Para se fazer 218 viagens, precisaria de 10.682 minutos, ou 178 horas, ou mais de 7 dias. Isso sem contar a volta, o tempo de carga e descarga, de abastecimento, etc. O caminhão de placa PUM5324 também teria feito 216 viagens no mesmo dia 26/02/2018. Não se pode afirmar, peremptoriamente, que os fornecimentos não aconteceram e que as notas fiscais de fornecimento são fraudulentas. Pode ter alguma explicação plausível, como erro, por exemplo. Afinal, elas foram pagas. Mas é fato que se trata de indício veemente de irregularidade, tendo ainda em conta que as notas são emitidas por conta e ordem dos sócios contra a empresa que administram.

52. Indiscutível que os sócios negociaram com sua empresa em condições mais vantajosas do que negociariam com terceiros, porque receberam adiantamentos em significativos valores pelos fornecimentos de batatas, determinaram preços, prazos e condições em que a empresa deveria pagar para eles mesmos, incorrendo no impedimento de exclusão do benefício da base de cálculo do IRPJ/CSLL previsto no artigo 30 da Lei 12.973/2014, pois distribuiu lucros aos sócios, mesmo de forma disfarçada.

V-c.2) OPERAÇÃO DE FIANÇA BANCÁRIA

53. Nos arquivos da JUCEMG consta, no período de 2013 a 2018, somente quatro registros da empresa. Em 19/07/2013 foi realizada uma ASSEMBLÉIA PARA AVAL E FIANÇA AO SÓCIO JOÃO EMÍLIO ROCHETO, que foi aprovada, conforme texto abaixo e registrada na JUCEMG em 21/10/2013 sob registro 5167149 – fls. 8.368/8.370:

ORDEM DO DIA: 1º - Autorizar a prestação de garantias pessoais e/ou reais, quais sejam, de aval, e/ou fiança, para garantia de quaisquer obrigações assumidas pelo **João Emílio Rocheto** junto ao Banco Rabobank International Brasil S.A., Banco Rabobank Curaçao N.V. ou a qualquer outra empresa do grupo Rabobank, a serem representadas pelas respectivas Cédulas de Crédito Bancário, Cédulas de Produto Rural, Cédulas de Produto Rural Financeira, Cédulas de Crédito à Exportação, Contratos de Abertura de Linha de Crédito de qualquer natureza, Operações de Pré-Pagamento, Adiantamento sobre Contratos de Câmbio, Contrato Global de Derivativos, e ainda, por quaisquer outros instrumentos, assim como seus respectivos anexos e aditivos a serem firmados entre o **João Emílio Rocheto** e o Banco Rabobank International Brasil S.A., Banco Rabobank Curaçao N.V. ou a qualquer outra empresa do grupo Rabobank.

Assinam a ata da Bem Brasil Alimentos Ltda o sócio João Emílio Rocheto, por si e pela outra sócia, Rocheto Empreendimentos e Participações Ltda, e o sócio Celso Carlos Rochetto Rocheto.

54. Na 11ª. Alteração e Consolidação do Contrato Social registrada em 16/12/2014 sob no. 5430021 – fls. 8.371/8.380, altera-se a cláusula que vedava a prestação de fiança, da seguinte forma:

*A administração da sociedade, em conjunto ou isoladamente, caberá aos sócios, ora designados administradores, os Srs. **JOÃO EMÍLIO ROCHETO**, acima qualificado, e **CELSO CARLOS ROQUETTO**, acima qualificado, e a eles caberá a responsabilidade ou representação, ativa e passiva da sociedade, judicial e extrajudicial, podendo praticar todos os atos compreendidos no objeto social, sempre no interesse da sociedade, em especial os seguintes:*

(...)

Parágrafo Terceiro: A sociedade poderá prestar fianças, cauções, avais ou endossos, bem como interveniência em garantia, nos negócios de seu próprio benefício, podendo inclusive avalizar operações em nome das pessoas físicas dos sócios, devendo para tanto constar a assinatura conjunta de todos eles.

55. Ou seja, em 2013 a empresa prestou fiança só autorizada em 2014, e isso trouxe benefício direto ao sócio, que se confunde com fornecedor, neste caso. Não constatamos na escrita da empresa se houve alguma inadimplência do sócio que obrigasse a empresa a assumir dívidas dele, mas o simples fato de ter havido a benesse já se enquadra no dispositivo legal de vedação.

V-c.3) OPERAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS A SÓCIOS

56. Conforme já dito aqui, em 02/01/2017 a empresa contabilizou o valor de R\$ 75 milhões a débito da conta 4770- Adiantamento p/Aquisição de Matéria-Prima, valor que teria sido pago ao sócio. Pelo histórico do lançamento infere-se que a auditada levantou um empréstimo no Banco Itaú para pagar um empréstimo da sócia Rocheto Empreendimentos, entretanto não foram constatadas dívidas da auditada com aquela empresa, sua sócia, suscetíveis de pagamento. Em vista disso, através do item 8 do Termo de Intimação Fiscal de 23/06/2022 - fls. 572/579, a Bem Brasil foi instada a esclarecer o lançamento e outros que com ele tivessem relação, apresentando os documentos que os lastreiam.

57. Em suas respostas de 26/08/2022 – fls. 2.835/2.841, disse, no que interessa: [...]

58. Claro está a caracterização da ocorrência da vedação prevista na lei, quando a empresa faz um empréstimo de R\$ 75 milhões para pagamento antecipado de uma safra de batatas de seus sócios, que só quitariam o valor, e parcialmente, um ano e meio depois, como veremos adiante. Dificilmente faria isso com outros fornecedores. Diante disso, houve necessidade de novos esclarecimentos, para o que a empresa foi cientificada do Termo de Intimação Fiscal 02– fls. 7.867/7.873; Termo de Intimação Fiscal 03 – fls. 7.932/7.934 e Termo de Intimação Fiscal 03- Complementar – fls. 7.986/7.988.

59. O TIF 02, depois de citar a resposta anterior do contribuinte, que juntou Contrato de Produção de Batata Consumo com Compromisso de Compra e Venda de 02/02/2017, que visava o fornecimento de 75 mil toneladas de batatas pelos sócios ao custo de R\$ 1 mil por tonelada, totalizando os R\$ 75 milhões contratados; a Cédula de Crédito Bancário do Itaú de 18/01/2017 onde o banco concede um crédito rural de R\$ 75 milhões à auditada; cópia do extrato com a saída de recursos da conta da empresa, no dia 23/01/2017, no valor de R\$ 76.024.948,62 com histórico “Liquidação do Crédito Rural”, que seria a quitação, pela empresa, da dívida dos sócios com o Banco Itaú, e o Termo de Quitação Recíproca celebrado entre a Bem Brasil e o Banco Itaú de 06/07/2018, no montante de R\$ 80.816.810,99, que seria a quitação em julho/2018 do empréstimo obtido em janeiro/2017, apresenta alguns quadros: um com o que seriam os lançamentos de despesas financeiras decorrentes do Contrato 517000924004 com o Banco Itaú apurados na ECD da empresa, totalizando R\$ 58.031.642,96 de pagamentos de encargos financeiros, uns contabilizados em contas de despesas outros não; outro onde constam os lançamentos na conta “12120-Câmara Fria Batata In Natura” obtidos na ECD da empresa que seriam os valores pagos(ou compensados) a título da aquisição da Câmara Fria no total de R\$ 6.151.100,00; e ainda um quadro dos lançamentos na conta “9770-Grupo Empresarial Rocheto”, onde constam os lançamentos referentes ao contrato de aquisição da câmara fria, que teria sido no valor de R\$ 38 milhões, mas envolvendo outra empresa do grupo, a Divina Agropecuária, CNPJ

07.474.045/0001-47, cujos sócios na ocasião eram João Emílio Rocheto, CPF 016.906.168-06, Celso Carlos Rocheto, CPF 094.477.058-47 e José Paulo Rocheto, CPF 094.476.858-03 também sócios da Bem Brasil. Assim, a intimação era para que a empresa esclarecesse como se deu a quitação do principal e dos juros do montante de R\$ 75 milhões pagos pelos sócios, apresentando comprovação dos pagamentos deles para a Bem Brasil e origem dos recursos, bem como o envolvimento da aquisição da câmara fria na operação.

60. No TIF 03 foi exigida a documentação de quitação da dívida dos sócios junto ao Banco Itaú, que teria sido no valor de R\$ 76.024.948,62 (e não R\$ 75 milhões) em 23/01/2017 e o TIF 03-Complementar exigia o documento que lastreia o lançamento de R\$ 70.845.167,04 em 01/07/2018 a débito da conta 8.160-Banco Itaú, CC 51.988-3 e a crédito da conta 110-Valores a Identificar, bem como exige cópias em arquivo PDF dos extratos da referida conta relativos aos períodos de 2017 e 2018.

61. Resumindo: O que se via até aqui é que a empresa teria pegado um empréstimo de R\$ 75 milhões em 18/01/2017, (que, com os juros e encargos, atingiu R\$ 133.031.642,96) para quitar uma dívida dos sócios de R\$ 76.024.948,62 e, um ano e meio depois, em 10/07/2018, recebeu em pagamento R\$ 70.845.167,04 (que, aliás, veio da Divina Agropecuária) e mais umas edificações e equipamentos instalados em terras deles mesmos (do sócio José Emílio e da Divina Agropecuária) para quitação do saldo e dos juros.

62. Para atendimento do TIF 3, veio a resposta datada de 20/10/2022, que esclarece:

62.1. Sobre o documento de quitação, pela Bem Brasil, da dívida dos sócios, que seria de R\$ 76.024.948,62 em 23/01/2017, informando data e conta da ECD em que a saída foi contabilizada: [...]

62.2. A empresa juntou e-mail onde são informados os valores que foram quitados pelos sócios, os números dos contratos das dívidas deles e a data de quitação (23/01/2017), mas não indica a qual sócio cada contrato é vinculado. Ou seja, não ficou claro qual seria a dívida de cada um com a Bem Brasil. Os valores são os seguintes:

QUITAÇÃO PELA BEM BRASIL DA DÍVIDA DOS SÓCIOS				
CONTRATO	INÍCIO	FIM	VR. QUITADO	DATA PGTO
560-05456000-1	25/04/2016	30/03/2017	23.376.283,90	23/01/2017
560-05493700-1	17/05/2016	30/01/2017	5.785.877,67	23/01/2017
560-00645200-4 (*)	14/03/2016	22/02/2017	31.824.270,90	23/01/2017
560-05505300-6	11/07/2016	28/04/2017	6.399.368,58	23/01/2017
560-05505400-4	11/07/2016	30/06/2017	8.639.147,57	23/01/2017
TOTAL QUITADO EM 23/01/2017			76.024.948,62	
(*) Quitação parcial				

63. Em sua resposta datada de 20/10/2022 – fls. 7.874/7.876, confirmou que a Divina Agropecuária pagou parte substancial da dívida dos sócios para a Bem Brasil: [...]

63.1. Sobre o pagamento do saldo do principal e dos juros pelos sócios, disse: [...]

63.2. Pede prorrogação de mais 5 (cinco) dias para listar/comprovar as despesas financeiras suportadas pela empresa naquela operação.

63.3. Com relação à quitação, pelos sócios, de sua dívida perante a Bem Brasil, respondeu: [...]

63.3.1. A planilha apresentada pela empresa em relação a esse item, juntada às fls. 7.931, apresenta o montante exato apurado pela auditoria, de R\$ 6.151.100,00. Portanto, nem de longe isso se aproxima do valor das despesas financeiras suportadas pela empresa.

63.3.2. O Contrato Particular de Compra e Venda de Construções, Máquinas, Equipamentos e Outras Avenças datado de 16/08/2018- fls.7.910/7.916, com preço ajustado de R\$ 44.500.000,00, tendo como Comprador a Bem Brasil e como vendedores João Emilio Rocheto, Celso Carlos Rocheto, José Paulo Rocheto e Divina Agropecuária Ltda, tem como objeto a venda de edificações com valor estabelecido para fins contábeis de R\$ 38.000.000,00 e Máquinas e Equipamentos com valor estabelecido para fins contábeis de R\$ 6.500.000,00, com proposta de pagamento de R\$ 20 milhões em 31/08/2018, R\$ 6 milhões em 30/09/2018, 31/10/2018, 30/11/2018 e R\$ 6.500.000,00 em 31/12/2018, ressaltando que os imóveis de matrícula 15.176 e 4.307 (onde estariam instaladas as edificações) não estão incluídos no negócio. O Anexo I ao contrato relaciona as máquinas e equipamentos que teriam sido incluídos no negócio, totalizando R\$ 6.206.100,00. Para comprovação, a empresa apresenta as de NFs 20.861 a 20.874 todas de emissão de João Emilio Rocheto e outro em 31/12/2018 (e, segundo carimbo apostado nelas, contabilizadas em 08/01/2019), relativas a vendas de bens de seu ativo imobilizado – fls. 7.917/7.930, bem como a planilha de fls. 7.931, onde estão relacionadas, totalizando de R\$ 6.151.100,00. Trata-se de equipamentos usados, e, sendo assim, os preços estabelecidos pelas partes pode ser qualquer um, dependendo do estado dos produtos e da vontade das partes, que, nº caso, são as mesmas. A maioria dos produtos pretensamente vendidos nem podem ser retirados sem danos, como por exemplo o descrito na NF 20.872: “cerca divisória com postes de concreto e telas de alambra”.

63.3.3. Verificamos que o imóvel de matrícula 4.307, designado Fazenda Primavera, foi adquirido por João Emílio Rocheto, José Paulo Rocheto e Celso Carlos Rocheto com escritura lavrada em 2001 no Cartório do 1º. Ofício de Notas de Uberaba (Cartório do Raul) e o imóvel de matrícula 15.176 pertence a Divina Agropecuária. Ou seja, as edificações incluídas no contrato, apesar de formalmente vendidas à Bem Brasil para pagar/compensar os encargos financeiros decorrentes do empréstimo, estão nas propriedades de outrem.

63.3.4. Tal contrato não pode ser aceito por diversos motivos: a) Não houve um documento público para formalizar o negócio, nenhuma garantia real, nem sequer reconhecimento de firmas; b) nele, comprador e vendedores se confundem, pois são as mesmas pessoas que assinam por ambos; o valor

estipulado, de R\$ 44.500.000,00, não merece fé, pois foi estipulado por comprador e vendedores que são as mesmas pessoas, sem envolvimento de terceiros; não foi fornecido nenhum laudo de avaliação para garantir minimamente que o valor dos bens é de fato o declarado no documento; as edificações que teriam sido vendidas à Bem Brasil estão instaladas em terras do sócio João Emílio Rocheto e da Divina Agropecuária, empresa dos mesmos sócios da Bem Brasil, e alguns dos produtos vendidos nem podem ser retirados sem danos, como por exemplo o descrito na NF 20.872; o contrato envolve quatro vendedores, mas não estipula a parcela dos bens entregues por cada um e nem quanto cada um iria receber ou qual seria a compensação da dívida de cada um; se o objetivo do fornecimento dos bens era quitar a dívida dos sócios com a empresa, não tem sentido fixar os valores e as datas dos pagamentos que constam do documento, a Bem Brasil não teria que pagar nada. O contrato parece ter sido feito exclusivamente para dar baixa da dívida dos sócios na contabilidade da Bem Brasil. No Diário da ECD da Bem Brasil de 2018 não consta nenhum lançamento de R\$ 44.500.000,00, tampouco de R\$ 6 milhões ou R\$ 6,5 milhões. Há a contabilização do valor de R\$ 38 milhões em 01/12/2018 a débito da conta 22830-Conta Transitória Imobilizado e a crédito da conta 9770-Grupo Empresarial Rocheto referente às edificações, com o histórico “Vlr ref. REF. COMPRA DA CAMARA FRIA (EDIFICAÇÕES E CONSTRUÇÕES) - CONFORME CONTRATO DE COMPRA DE VENDA 16/08/2018”. Há ainda na conta na conta 9770-Grupo Empresarial Rocheto, as baixas por compensação de R\$ 15.750.183,33 e R\$ 19.734.012,36 e a contabilização da aquisição da câmara fria por R\$ 6.151.100,00, conforme excerto do razão abaixo:

Nome: BEM BRASIL ALIMENTOS S/A
 CNPJ: 06.004.860/0001-80
 Conta: 9770 - Grupo Empresarial Rocheto
 Saldo inicial: 0,00

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D / C	Histórico	Número
01/12/2018	9770	Grupo Empresarial Rocheto	C	38.000.000,00	38.000.000,00	C	Vlr ref. REF. COMPRA DA CAMARA FRIA (EDIFICAÇÕES E CONSTRUÇÕES) - CONFORME CONTRATO DE COMPRA DE VENDA 16/08/2018	1303627199
01/12/2018	9770	Grupo Empresarial Rocheto	D	15.750.183,33	22.249.816,67	C	Valor Ref. a Baixa de Adiantamento CAMARA FRIA, de DIVINA AGROPECUARIA LTDA - ME	1303627199
01/12/2018	9770	Grupo Empresarial Rocheto	D	19.734.012,36	2.515.804,31	C	Ref Baixa por Compensação NF CAMARA FRIA	1303627199
01/12/2018	9770	Grupo Empresarial Rocheto	C	6.151.100,00	8.666.904,31	C	Vlr. Ref. Substituição de Título CAMERAFRIA de DIVINA AGROPECUARIA LTDA - ME	1303627199

64. Para atendimento do TIF-3 Complementar a empresa juntou sua resposta datada de 20/10/2022 conforme fls. 7.989/7.990, dizendo: [...]

64.1. Sobre o documento que lastreia o lançamento de R\$ 70.845.167,04: [...]

64.2. Sobre a solicitação dos extratos de 2017 e 2018 da conta bancária envolvida: [...]

65. Em 26 de outubro de 2022 o contribuinte completa sua resposta ao TIF 02, item 3.10 “c”: [...]

66. A empresa apresentou uma planilha contendo os encargos financeiros sobre o empréstimo suportados pela Bem Brasil – fls. 8.362, e ela não difere em quase nada dos obtidos pela auditoria na ECD da empresa e descritos no quadro do item

3.5 do TIF 02. As diferenças são que ela não computou o valor de R\$ 3.429.182,37 de 19/07/2018 e computou negativamente o valor de R\$ 16.989.626,75 de 31/07/2018, quando na escrita eles entraram como débito.

67. Os valores dos juros e encargos apurados na ECD da empresa são os seguintes:

JUROS E OUTRAS DESPESAS CONTABILIZADAS INCIDENTES SOBRE O CONTRATO 517-0009249904					
Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico do lançamento
24/01/2017	4430	Despesa c/ IOF	D	285.000,00	Debito ref. a IOF
01/02/2017	3820	Despesa c/ Juros s/ Investimento	D	272.572,64	Vir ref. Ref. Conciliação da Conta Despesa de Juros Banco Itau 517000924004
03/04/2017	4770	Adiantamento p/ Aquisição Matéria Prima	D	2.462.907,78	Vir ref. Ref. Conciliação da Despesa de Juros Banco Itau 517000924004
02/05/2017	400	Adiantamento a Fomecedores	D	1.144.733,61	Vir ref. Ref. Conciliação despesa de Juros do Banco Itau 517000924004
30/06/2017	4770	Adiantamento p/ Aquisição Matéria Prima	D	1.690.518,17	Vir ref. Ref. Conciliação da Despesa de Juros do Banco Itau 517000924004
03/07/2017	4770	Adiantamento p/ Aquisição Matéria Prima	D	439.626,37	Vir ref. Ref. Conciliação da Conta Despesa Juros Banco Itau 517000924004
01/08/2017	4770	Adiantamento p/ Aquisição Matéria Prima	D	1.146.836,13	Vir ref. Ref. Conciliação da Conta Despesa com Juros Banco Itau 517000924004
01/09/2017	4770	Adiantamento p/ Aquisição Matéria Prima	D	1.163.071,51	Vir ref. Ref. Conciliação da Despesa de Juros do Banco Itau 517000924004
01/10/2017	4770	Adiantamento p/ Aquisição Matéria Prima	D	1.141.227,76	Vir ref. Ref. Conciliação da Conta de despesa de juros do Banco Itau 517000924004
01/11/2017	3820	Despesa c/ Juros s/ Investimento	D	2.368.928,97	Vir ref. ACERTO DE JUROS NOVEMBRO CONTRATO 517000924004 ITAU
31/12/2017	4770	Adiantamento p/ Aquisição Matéria Prima	D	751.347,40	Vir ref. AJUSTE DE SALDO DO EMPRESTIMO BANCO ITAU CONTRATO 517000924004 CONFORME EXTRATO BANCARIO COM POSICAO EM 31122017
TOTAL PAGAMENTOS ENCARGOS 2017				12.866.770,34	
02/01/2018	4770	Adiantamento p/ Aquisição Matéria Prima	D	1.212.046,16	Vir ref. REF LANCAMENYO DE JUROS DO CONTRATO 517000924004 BANCO ITAU CONFORME EXTRATOS DE POSIÇÃO EM 31012018
02/04/2018	4770	Adiantamento p/ Aquisição Matéria Prima	D	1.342.454,05	Vir ref. JUR 3004 (Banco Itau - Investimento Contrato 517000924004 (LP))
30/04/2018	4770	Adiantamento p/ Aquisição Matéria Prima	D	2.957.149,13	Vir ref. Ref. Conciliação da Despesa de Juros Banco Itau 517000924004
31/05/2018	4770	Adiantamento p/ Aquisição Matéria Prima	C	-495.895,78	Vir ref. REF. CONCILIAÇÃO DA DESPESA DE JUROS BANCO ITAU 517000924004
30/06/2018	4770	Adiantamento p/ Aquisição Matéria Prima	D	1.767.890,72	Vir ref. REF. CONCLIAÇÃO DA DESPESA DE JUROS DO BANCO ITAU 517000924004
01/07/2018	3820	Despesa c/ Juros s/ Investimento	D	10.610.389,91	Vir ref. 10.07 MULTA (Banco Itau - Investimento Contrato 517000924004 (LP))
01/07/2018	3820	Despesa c/ Juros s/ Investimento	D	6.744.882,49	Vir ref. JUR 10.07 ITAU (Banco Itau - Investimento Contrato 517000924004 (LP))
19/07/2018	6610	Outros Adiantamentos	D	3.429.182,37	Vir ref. REF. MULTA E IMPOSTO PELA LIQUIDAÇÃO DO EMPRESTIMO DO BANCO ITAU 517.00092400-4
19/07/2018	6610	Outros Adiantamentos	D	607.146,82	Vir ref. REF. IMPOSTO DE RENDA PELA LIQUIDAÇÃO DO EMPRESTIMO BANCO ITAU Nº 517-00092400-4
19/07/2018	3800	Despesa c/ Juros s/ Empréstimo Capital de Giro	D	16.989.626,75	Vir ref. REF. CONCILIAÇÃO DA DESPESA DE JUROS DO BANCO ITAU 517000924004
TOTAL PAGAMENTOS ENCARGOS 2018				45.164.872,62	
TOTAL GERAL DE DESPESAS DO CONTRATO				58.031.642,96	

Obs: Há lançamentos em conta de despesas e em outras contas, cujo histórico identifica serem despesas relativas ao contrato 517000924004.
2) O saldo da conta 4770-Adiantamento p/Aquisição de Matéria Prima existente em 19/07/2018, a maioria juros, no montante de R\$ 19.734.812,36, foi baixado pela aquisição da Câmara Fria.

68. Em relação ao assunto, há ainda os lançamentos na conta “6610-Outros Adiantamentos”, conforme segue:

Razão Conta 6610 - Outros Adiantamentos						
Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico	Número
19/07/2018	6610	Outros Adiantamentos	D	19.734.012,36	Vir ref. REF. COMPRA PARA ATIVO IMOBILIZADO EMPRESTIMO BANCO ITAU 199918060003200	75979
19/07/2018	4770	Adiantamento p/ Aquisição Matéria Prima	C	19.734.012,36	Vir ref. REF. COMPRA PARA ATIVO IMOBILIZADO EMPRESTIMO BANCO ITAU 199918060003200	75979
19/07/2018	6610	Outros Adiantamentos	D	3.429.182,37	Vir ref. REF. MULTA E IMPOSTO PELA LIQUIDAÇÃO DO EMPRESTIMO DO BANCO ITAU 517.00092400-4	75979
19/07/2018	1220	Fomecedores Bem Brasil	C	3.429.182,37	Vir ref. REF. MULTA E IMPOSTO PELA LIQUIDAÇÃO DO EMPRESTIMO DO BANCO ITAU 517.00092400-4	75979
19/07/2018	6610	Outros Adiantamentos	D	607.146,82	Vir ref. REF. IMPOSTO DE RENDA PELA LIQUIDAÇÃO DO EMPRESTIMO BANCO ITAU Nº 517-00092400-4	75979
19/07/2018	3220	Despesa c/ Taxas	C	607.146,82	Vir ref. REF. IMPOSTO DE RENDA PELA LIQUIDAÇÃO DO EMPRESTIMO BANCO ITAU Nº 517-00092400-4	75979
01/12/2018	110	Valores a Identificar	D	19.734.012,36	Vir ref. REF. COMPRA DA CAMARA FRIA ATRAVES DO EMPRESTIMO DO BANCO ITAU	1303627199
01/12/2018	6610	Outros Adiantamentos	C	19.734.012,36	Vir ref. REF. COMPRA DA CAMARA FRIA ATRAVES DO EMPRESTIMO DO BANCO ITAU	1303627199
01/12/2018	110	Valores a Identificar	D	4.036.329,19	Vir ref. REF. LIQUIDAÇÃO DO SALDO DO EMPRESTIMO DO BANCO ITAU	1303627199
01/12/2018	6610	Outros Adiantamentos	C	4.036.329,19	Vir ref. REF. LIQUIDAÇÃO DO SALDO DO EMPRESTIMO DO BANCO ITAU	1303627199

69. Por tudo o que foi relatado, temos que houve um pagamento total de R\$ 133.031.642,96 por conta dos sócios, e somente foi comprovadamente pago o montante de R\$ 70.845.167,04, havendo uma diferença de R\$ 62.186.475,92, que

será tributada como distribuição disfarçada de lucros. Para efeito de incidência do IRPJ/CSLL, nos termos do art. 531, inciso V do Decreto 9.580/80 (RIR/80), o valor será rateado pelos anos de 2017 e 2018 proporcionalmente aos encargos de cada ano, conforme abaixo:

APURAÇÃO DOS MONTANTES A SEREM ADICIONADOS AO LALUR DE 2017 E 2018			
DATA	HISTÓRICO	VALOR	% EM RELAÇÃO AOS ENCARGOS
23/01/2017	QUITACÃO, PELA BEM BRASIL, DA DÍVIDA DOS SÓCIOS	75.000.000,00	
31/12/2017	JUROS E ENCARGOS PAGOS EM 2017	12.866.770,34	22,17
31/12/2018	JUROS E ENCARGOS PAGOS EM 2018	45.164.872,62	77,83
TOTAL DESPENDIDO PELA BEM BRASIL		133.031.642,96	100,00
TOTAL DE ENCARGOS			58.031.642,96
10/07/2018	VALOR RECEBIDO DIVINA AGROPECUÁRIA	70.845.167,04	
TOTAL A SER ADICIONADO AO LALUR		62.186.475,92	
CÁLCULO DO VALOR A SER ADICIONADO AO LALUR EM 2017 E 2018			
31/12/2017	VALOR DE 2017 PROPORCIONAL AOS ENCARGOS	13.787.979,51	
31/12/2018	VALOR DE 2018 PROPORCIONAL AOS ENCARGOS	48.398.496,41	
TOTAL A SER ADICIONADO		62.186.475,92	

70. Indiscutível que, aqui também, os sócios negociaram com sua empresa em condições mais vantajosas do que negociariam com terceiros, incorrendo no impedimento de exclusão do benefício da base de cálculo do IRPJ/CSLL previsto no artigo 30 da Lei 12.973/2014, pois distribuiu lucros aos sócios, mesmo de forma disfarçada.

VI – GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

71. Conforme quadro constante do item 27 deste Relatório, a empresa compensou prejuízos nos períodos de apuração 2013, 2014 e 2015. Tais períodos, atingidos pela decadência, não podem ser objeto de lançamento. Todavia, devido às glosas das exclusões de Crédito Presumido de ICMS relatadas no tópico V deste Relatório de Auditoria, caberá a glosa da compensação de prejuízos feita no período-base 2019, no montante de R\$ 37.154.139,16, FICANDO A EMPRESA JÁ INTIMADA A RETIFICAR SUAS ECFs POSTERIORES PARA EXCLUIR AS COMPENSAÇÕES DE PREJUÍZOS EVENTUALMENTE FEITAS E AJUSTAR A PARTE “B” DO e-LALUR, PARA ADEQUÁ-LA AO MONTANTE CORRETO DE PREJUÍZOS A SEREM COMPENSADOS. Planilha contendo os controles de saldos da parte “B” do e-LALUR encontra-se às fls. 8.383. O quadro seguinte demonstra a recomposição das compensações dos prejuízos considerando os valores do e-LALUR ajustados pelas glosas das exclusões dos benefícios fiscais:

ANO	LUCRO/PREJ LALUR	COMPENSAÇÃO	LUCRO/PREJ APÓS COMPENSAÇÃO	SALDO DE PREJUÍZO A COMPENSAR CONF. PARTE "B" E-LALUR	GLOSA BENEF FISCAIS	LUCRO/PREJ REAL LALUR + GLOSA BENEF FISCAIS	COMPENSAÇÃO CONFORME AUDITORIA	SALDO DE PREJUÍZO ACUMULADO APÓS GLOSA OU VALOR TRIBUTÁVEL
2013	SALDO FINAL A COMPENSAR CONFORME PARTE "B" DO e-LALUR			19.512.369,23	-16.374.009,04	3.138.360,19	0	-3.138.360,19
2014	6.776.218,20	-2.032.865,46	4.743.352,74	17.479.503,77	-17.831.854,93	24.608.073,13	-3.138.360,19	21.469.712,94
2015	2.065.206,99	-619.562,10	1.445.644,89	16.859.941,67	-20.905.386,89	22.970.593,88	-	22.970.593,88
2016	-6.445.237,97	-	-6.445.237,97	23.305.179,64	-23.799.953,61	17.354.715,64	-	17.354.715,64
2017	-25.133.556,78	-	-25.133.556,78	48.438.736,42	-34.149.285,29	9.015.728,51	-	9.015.728,51
2018	-8.602.734,30	-	-8.602.734,30	57.041.470,72	-50.181.288,74	41.578.554,44	-	41.578.554,44
2019	123.847.130,55	-37.154.139,16	86.692.991,39	19.887.331,56	-70.505.276,29	194.352.406,84	-	194.352.406,84

VI – GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS DE CSLL

72. Com relação à CSLL-Contribuição Social s/Lucro Líquido, temos o quadro seguinte, que demonstra a recomposição das compensações dos prejuízos considerando os valores do e-LACS ajustados pelas glosas das exclusões dos benefícios fiscais:

ANO	LUCRO/PREJ e-LACS	COMPENSAÇÃO	LUCRO/PREJ APÓS COMPENSAÇÃO	SALDO DE PREJUÍZO ACUMULADO A COMPENSAR CONF. PARTE "B" e-LACS	GLOSA BENEF FISCAIS	LUCRO/BN CSLL + GLOSA BENEF FISCAIS	COMPENSAÇÃO CONFORME AUDITORIA	SALDO DE PREJUÍZO ACUMULADO APÓS GLOSA OU VALOR TRIBUTÁVEL
2013				19.512.369,23	-16.374.009,04	3.138.360,19	0	-3.138.360,19
2014	6.776.218,20	-2.032.865,46	4.743.352,74	17.479.503,77	-17.831.854,93	24.608.073,13	-3.138.360,19	21.469.712,94
2015	2.065.206,99	-614.035,70	1.451.171,29	16.865.468,07	-20.905.386,89	22.970.593,88	-	22.970.593,88
2016	-6.445.237,97	-	-6.445.237,97	23.310.706,04	-23.799.953,61	17.354.715,64	-	17.354.715,64
2017	-25.133.556,78	-	-25.133.556,78	48.444.262,82	-34.149.285,29	9.015.728,51	-	9.015.728,51
2018	-8.602.734,30	-	-8.602.734,30	57.046.997,12	-50.181.288,74	41.578.554,44	-	41.578.554,44
2019	123.847.130,55	-37.154.139,15	86.692.991,39	19.892.857,97	-70.505.276,29	194.352.406,84	-	194.352.406,84

73. A empresa compensou bases de cálculo negativas em períodos de apuração anteriores, já atingidos pela decadência, que não podem ser objeto de lançamento. Todavia, devido às glosas das exclusões de Crédito Presumido de ICMS relatadas no tópico V deste Relatório de Auditoria, caberá a glosa da compensação das bases negativas feita no período-base 2019, no montante de R\$ 37.154.139,15, FICANDO A EMPRESA JÁ INTIMADA A RETIFICAR SUAS ECFs POSTERIORES PARA EXCLUIR AS COMPENSAÇÕES DAS BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS EVENTUALMENTE FEITAS E AJUSTAR A PARTE "B" DO e-LACS, PARA ADEQUÁ-LA AO MONTANTE CORRETO DE BASES NEGATIVAS A SEREM COMPENSADAS. Planilha contendo os controles de saldos da parte "B" do e-LACS encontra-se às fls. 8.383.

VII – RESUMO DOS VALORES LANÇADOS NESTE AUTO DE INFRAÇÃO

74. Em consequência de todo o exposto, apresentamos a seguir um resumo dos valores a serem tributados no Auto de Infração do IRPJ, lembrando que planilhas contendo o Lucro Real de 2013 encontram-se às fls. 7.862 e 7.865 e de 2014 a 2019 às fls. 7.862 e 8.365:

RESUMO DOS VALORES TRIBUTADOS NESTE LANÇAMENTO				
VALORES A SEREM ADICIONADOS AO LUCRO REAL				
ITEM DO RELATÓRIO	DESCRIÇÃO	VALOR 2017	VALOR 2018	VALOR 2019
17	TRANSPORTE INCORRETO DO LUCRO PARA O E-LALUR		23.175.969,07	
19.1	DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE IMOBILIZADO		3.243.017,82	
19.2	DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE IMOBILIZADO		7.757.727,00	
19.3	DEDUÇÃO INDEVIDA DE ICMS A RECUPERAR S/IMOBILIZADO			977.335,75
19.4	DEDUÇÃO INDEVIDA DE PIS A RECUPERAR S/IMOBILIZADO			221.483,00
19.4	DEDUÇÃO INDEVIDA DE COFINS A RECUP S/IMOBILIZADO			1.020.164,00
23 e Tópico V	GLOSA DE EXCLUSÕES NO e-LALUR DE CREDITO PRESUMIDO ICMS	34.149.285,29	50.181.288,74	70.505.276,29
68	DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS	13.787.979,51	48.398.496,41	-
70	GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS	-	-	37.154.139,16
TOTAIS A SEREM ADICIONADOS À BASE DE CÁLCULO DO IRPJ		47.937.264,80	132.756.499,04	109.878.398,20

75. Com relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apresentamos a seguir um resumo dos valores a serem tributados neste lançamento, lembrando que planilhas contendo o e-LACS 2013 encontram-se às fls. 7.865 e os e-LACS de 2014 a 2019 às fls. 7.864:

RESUMO DOS VALORES TRIBUTADOS NESTE LANÇAMENTO				
VALORES A SEREM ADICIONADOS À BASE DE CÁLCULO DA CSLL				
ITEM DO RELATÓRIO	DESCRIÇÃO	VALOR 2017	VALOR 2018	VALOR 2019
18.1	TRANSPORTE INCORRETO DO LUCRO PARA O E-LACS		28.045.188,59	
19.1	DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE IMOBILIZADO		3.243.017,82	
19.2	DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE IMOBILIZADO		7.757.727,00	
19.3	DEDUÇÃO INDEVIDA DE ICMS A RECUPERAR S/IMOBILIZADO			977.335,75
19.4	DEDUÇÃO INDEVIDA DE PIS A RECUPERAR S/IMOBILIZADO			221.483,00
19.4	DEDUÇÃO INDEVIDA DE COFINS A RECUP S/IMOBILIZADO			1.020.164,00
23 e Tópico V	GLOSA DE EXCLUSÕES NO e-LALUR DE CREDITO PRESUMIDO ICMS	34.149.285,29	50.181.288,74	70.505.276,29
68	DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS	13.787.979,51	48.398.496,41	-
73	GLOSA DE BASE NEGATIVA DE CSLL			37.154.139,15
	TOTAIS A SEREM ADICIONADOS À BASE DE CÁLCULO DA CSLL	47.937.264,80	137.625.718,56	109.878.398,19

Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 8.452/8.506), que foi parcialmente acolhida pela DRJ, por meio de acórdão (fls. 8.984/9.039) ementado da seguinte forma:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS.

Não tendo a contribuinte se desincumbido de seu ônus de comprovar a legitimidade das despesas deduzidas na determinação do lucro real a pretexto de ajustes contábeis, impõe-se manter a tributação dos valores indevidamente deduzidos.

INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, em especial, que tenham sido concedidos com estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e que sejam registrados em reserva de incentivos fiscais, que é a reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS.

Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. Nessa hipótese, para fins de determinação do lucro real da pessoa jurídica, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis.

Contudo, em se verificando que o atuante tributou importâncias que não haviam sido deduzidas na determinação do lucro real, impõe-se cancelar o crédito tributário correspondente.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.

Demonstrada a inexistência do prejuízo fiscal, afigura-se correta a glosa de sua compensação.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento de CSLL que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Analisando o acórdão da DRJ, verifico que o único ponto em que provida a Impugnação da Recorrente diz respeito aos valores considerados como distribuição disfarçada de lucros, com o cancelamento das glosas relativas aos valores que não impactaram a determinação do lucro real. Tendo em vista os valores cancelados, não houve a interposição de Recurso de Ofício (art. 34, I, do Decreto nº 70.235/1972).

A Recorrente, então, interpôs Recurso Voluntário (fls. 9.047/9.112), reiterando as alegações formuladas em Impugnação, que podem ser sintetizadas da seguinte forma:

(i) Ausência de transporte incorreto do lucro para o e-LALUR e para o e-LACS

(i.1) Não se poderia confundir, como feito pela Fiscalização e pela DRJ, “o lucro líquido do exercício da ECD, com o lucro líquido antes do IR e da CSLL constante do e-LALUR e do e-LACS”, este sim base para apuração do lucro real. Nesse sentido, ao se pautar pelo lucro líquido da ECD, a Autoridade Fiscal estaria tributando “uma diferença que não é indicativa e não se relaciona com o cálculo do Lucro Real, não podendo ser utilizada como parâmetro para identificação da correta apuração do IRPJ e da CSLL”. Assim, “o fato de haver diferença entre os dois dados do contribuinte não representa nenhum indício de qualquer irregularidade fiscal, visto que os dois sequer são comparáveis”;

(i.2) A divergência apurada seria referente aos saldos das contas #3.02.01.01.01.02 - (-) Provisão para Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (Atividade Geral e Rural) e #3.02.01.01.01.12 - (-) Provisão para Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - Lucros Diferidos (Atividade Geral e Rural) do Registro L300 – _Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal da ECF 2018. Tais contas, apesar de terem natureza devedora, estariam com saldo credor. Estes valores de crédito de IRPJ, que aumentaram o lucro líquido da ECD, teriam sido desconsiderados para fins de apuração do lucro líquido antes do IRPJ na ECF.

(i.3) Para sustentar que os lançamentos não teriam influenciado no resultado, a Recorrente alega que foi feito um ajuste “necessário para corrigir movimentação anterior”.

Inicialmente, a Recorrente havia lançado R\$ 38.511.292,95 a débito nas contas de passivo #1410 – _COFINS a Pagar e #1440 – _PIS a Pagar, baixando, portanto, os débitos de PIS e COFINS naquele exercício. Em contrapartida, foi feito um lançamento a crédito na conta #10070 – _Ajustes do exercício Vigente, relativo aos valores utilizados para quitar os referidos débitos de PIS/COFINS, os quais decorrem de créditos de saldo negativo e pagamento a maior de IRPJ/CSLL, e PIS e COFINS referente a adiantamento de parcelas de depreciação de bens do ativo imobilizado, dos anos anteriores. Este lançamento original, porém, teria sido realizado em conta de receita operacional, aumentando indevidamente a base do IRPJ e da CSLL, “refletindo uma situação que não condizia com a realidade”. Para corrigir o erro, teria sido lançado um valor de R\$ 28.045.188,59 a débito na conta #10070 – _Ajustes do exercício Vigente e a crédito nas contas #4060 – _Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ e #4070 – _Contribuição Social s/ Lucro Líquido – _CSLL, realizando a simples reclassificação contábil dos créditos de IRPJ e CSLL. Portanto, estaria comprovada a alegação.

(ii) Deduções corretas a título de despesas e de ICMS, PIS e COFINS a recuperar sobre ativo imobilizado

(ii.1) A Recorrente seguiu os itens indicados pela Fiscalização para as glosas (itens 19.1 a 19.4 do Relatório Fiscal), contrapondo cada um deles.

(ii.2) No caso dos itens **19.1 e 19.3**, alegou que os valores seriam referentes a “créditos de ICMS apurados sobre bens do ativo imobilizado, que foram indevidamente apropriados em períodos anteriores.” Esse aproveitamento indevido teria sido identificado e os créditos estornados por meio dos lançamentos identificados pela Fiscalização. Para comprovar esse fato, juntou aos autos a relação das notas fiscais de compra dos bens do ativo imobilizado correspondentes aos lançamentos contábeis, concluindo que a redução do resultado se deu em função do “estorno dos referidos créditos, que já foram tributados quando de sua apropriação original indevida”.

(ii.3) Acerca do item **19.2**, a Recorrente alegou que os lançamentos se referem a valores de Contribuição ao PIS e Cofins (R\$ 7.757.727,00) contidos num lançamento total de R\$ 38.511.292,95, feito a crédito na conta #10070 – “Ajustes do exercício Vigente”, e que “decorre de créditos de saldo negativo e pagamento a maior de IRPJ, CSLL e PIS e COFINS referente a adiantamento de parcelas de depreciação de bens do ativo imobilizado.” Informa que em 2019 realizou revisão da sua apuração de PIS/Cofins, conforme planilha juntada em Impugnação (Doc. 04), identificando créditos a recuperar.

(ii.4) Por fim, para o item **19.4**, a Recorrente alega que os valores de R\$ 221.483,00 e R\$ 1.020.164,00 questionados representariam parte do montante de R\$ 7.757.727,00, vez que, apesar deste montante ter sido lançado em dezembro de 2018, “parte dele diz respeito a competências de 2019, como se denota na planilha que foi apresentada na defesa.”

(iii) Regularidade na exclusão de créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

(iii.1) A exigência de concessão do benefício como estímulo seria ilegítima, diante dos precedentes do E. STJ;

(iii.2) Houve a devida constituição de reserva de lucros necessária;

(iii.3) Não haveria que se falar em Distribuição Disfarçada de Lucros;

(iii.4) Ainda que assim não se entenda, a tributação dos créditos presumidos de ICMS violaria o pacto federativo, na linha dos precedentes do E. STJ.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

O Recurso Voluntário foi interposto em 11/10/2023 (fls. 9.045), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 9.043), por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

Como relatado, trata-se de exigência de IRPJ e CSLL em função de infrações constatadas pela ação fiscal nos anos-calendário de 2017, 2018 e 2019, parcialmente mantidas pela DRJ. Passo, a seguir, a analisar as razões recursais.

I. Diferença entre o lucro líquido contábil da ECD e o lucro líquido informado em ECF (AC 2018)

A Recorrente alegou inicialmente que não se poderia confundir, como feito pela Fiscalização e pela DRJ, “o lucro líquido do exercício da ECD, com o lucro líquido antes do IR e da CSLL constante do e-LALUR e do e-LACS”, este sim base para apuração do lucro real. Nesse sentido, ao se pautar pelo lucro líquido da ECD, a Autoridade Fiscal estaria tributando “uma diferença que não é indicativa e não se relaciona com o cálculo do Lucro Real, não podendo ser utilizada como parâmetro para identificação da correta apuração do IRPJ e da CSLL”. Assim, “o fato de haver diferença entre os dois dados do contribuinte não representa nenhum indício de qualquer irregularidade fiscal, visto que os dois sequer são comparáveis”.

Prosegue a Recorrente afirmando que a divergência apurada seria referente aos saldos das contas #3.02.01.01.01.02 - (-) Provisão para Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (Atividade Geral e Rural) e #3.02.01.01.01.12 - (-) Provisão para Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - Lucros Diferidos (Atividade Geral e Rural) do Registro L300 – _Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal da ECF 2018. Tais contas, apesar de terem natureza devedora, estariam com saldo credor. Estes valores de crédito de IRPJ, que aumentaram o lucro líquido da ECD, teriam sido desconsiderados para fins de apuração do lucro líquido antes do IRPJ na ECF.

Para contestar a alegação da Fiscalização no sentido de que os lançamentos não teriam influenciado no resultado, a Recorrente alega que foi feito um ajuste “necessário para corrigir movimentação anterior”. Inicialmente, a Recorrente havia lançado R\$ 38.511.292,95 a débito nas contas de passivo #1410 – _COFINS a Pagar e #1440 – _PIS a Pagar, baixando, portanto, os débitos de PIS e COFINS naquele exercício. Em contrapartida, foi feito um lançamento a crédito na conta #10070 – _Ajustes do exercício Vigente, relativo aos valores utilizados para quitar os referidos débitos de PIS/COFINS, os quais decorrem de créditos de saldo negativo e pagamento a maior de IRPJ/CSLL, e PIS e COFINS referente a adiantamento de parcelas de depreciação de bens do ativo imobilizado, dos anos anteriores. Este lançamento original, porém, teria sido realizado em conta de receita operacional, aumentando indevidamente a base do IRPJ e da CSLL, “refletindo uma situação que não condizia com a realidade”. Para corrigir o erro, teria sido lançado um valor de R\$ 28.045.188,59 a débito na conta #10070 – _Ajustes do exercício Vigente e a crédito nas contas #4060 – _Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ e #4070 – _Contribuição Social s/ Lucro Líquido – _CSLL, realizando a simples reclassificação contábil dos créditos de IRPJ e CSLL. Portanto, estaria comprovada a alegação.

Como se sabe, o lucro real corresponde ao lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação. Referido lucro líquido deve ser apurado com observância das leis comerciais (art. 61, *caput* e § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017). Ou seja, parte-se da contabilidade registrada na ECD como ponto de início da apuração do lucro real, feita via ECF. Daí esta última escrituração partir da primeira, como consta expressamente no seu Manual.¹ Portanto, diferentemente do que afirma a Recorrente, a diferença entre o lucro líquido antes do IRPJ informado em ECD e o valor declarado em ECF no e-Lalur e no e-Lacs é absolutamente relevante e comparável para fins fiscais, devendo eventual divergência ser adequadamente justificada.

A Fiscalização identificou divergência exatamente nesse transporte de valores, com o lucro líquido antes do IRPJ informado no e-Lalur inferior ao constante na ECD:

BEM BRASIL ALIMENTOS

ANO DE REFERÊNCIA E ECF TRANSMITIDA	RESULTADO LIQUIDO ANTES DO IRPJ/CSLL APURADO NA ECF	LUCRO LIQUIDO ANTES DO IR INF. LALUR	DIFERENÇA
ANO 2018 ECF transmitida em 28/09/2020 10:58:27	55.722.263,60	32.546.294,53	23.175.969,07

A Recorrente alega que a diferença (R\$ 23.175.969,07) decorreria da exclusão de créditos de IRPJ registrados em contas contábeis que, apesar de terem natureza devedora,

¹ “Uma das inovações da ECF corresponde, para as empresas obrigadas a entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD), à utilização dos saldos e contas da ECD para preenchimento inicial da ECF. Ademais, a ECF também recuperará os saldos finais das ECF anterior, a partir do ano-calendário 2015. Na ECF haverá o preenchimento e controle, por meio de validações, das partes A e B do Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e do Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs). Todos os saldos informados nesses livros também serão controlados e, no caso da parte B, haverá o batimento de saldos de um ano para outro.” (Cf. Manual de Orientação do Leiaute 8 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), disponível em <http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/1644>).

estariam com saldo credor (contas contábeis relativas à provisão para IRPJ). De acordo com a Recorrente, estes valores teriam aumentado indevidamente o lucro líquido na ECD, razão pela qual teriam sido corretamente desconsiderados quando da transposição para o e-Lalur.

Ocorre que tais valores registrados nas contas contábeis relativas ao IRPJ tiveram como contrapartida registros a débito na conta de resultado #10070 – Ajustes do Exercício Vigente, tendo efeito neutro na contabilidade, conforme razão contábil juntado aos autos (fls. 7.854/7.856):

31/12/2018	10070	Ajustes do Exercício Vigente	D	20.621.462,20	7.812.487,40	C
31/12/2018	4060	Imposto de Renda Pessoa Juridica - IRPJ	C	20.621.462,20	7.812.487,40	C
31/12/2018	10070	Ajustes do Exercício Vigente	D	7.423.726,39	388.761,01	C
31/12/2018	4070	Contribuição Social s/ Lucro Líquido - CSLL	C	7.423.726,39	388.761,01	C

A respeito da alegação de que o valor seria decorrente de uma reclassificação contábil do valor de R\$ 38.511.292,95 lançado a débito nas contas de passivo #1410 – _COFINS a Pagar e #1440 – _PIS a Pagar, a DRJ se manifestou da seguinte forma:

Com relação à alegação da impugnante de que esses R\$ 28.045.188,59 estariam contidos no montante de R\$ 38.511.292,95, lançado a débito nas contas de passivo 1410 - Cofins a Pagar e 1440 - PIS a Pagar, em contrapartida a crédito na conta 10070 - Ajustes do Exercício Vigente, cumpre objetar que a impugnante não logrou comprovar sua alegação. Nesse sentido, note-se que não há coincidência nem de valores nem de históricos entre os lançamentos contábeis envolvidos nº alegado ajuste de reclassificação contábil, conforme se infere da imagem abaixo apresentada na impugnação. Confira-se:

Conta Selecionada: 10070 - Ajustes do Exercício Vigente						
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial -->	0,00	
01/12/2018	Vlr ref. REF. VALORIZAÇÃO DO ESTOQUE CONFORME RELATORIO DA AUDITORIA INTERNA E-MAIL DIA 07/02/2019	1303627199		R\$ 69.203,37		
01/12/2018	Vlr ref. REF. VALORIZAÇÃO DO ESTOQUE CONFORME RELATORIO DA AUDITORIA INTERNA E-MAIL DIA 07/02/2019	1303627199	R\$ 130,27			
01/12/2018	Vlr ref. REF. VALORIZAÇÃO DO ESTOQUE CONFORME RELATORIO DA AUDITORIA INTERNA E-MAIL DIA 07/02/2019	1303627199	R\$ 481,06			
01/12/2018	Vlr ref. REF. VALORIZAÇÃO DO ESTOQUE CONFORME RELATORIO DA AUDITORIA INTERNA E-MAIL DIA 07/02/2019	1303627199	R\$ 357,83			
01/12/2018	Vlr ref. REF. CREDITOS DE ANOS ANTERIORES DA AQUISIÇÃO DA NOVA LINHA DE PRODUÇÃO - CONFORME CONSULTORES MARTINELLI E JCMB	1303627199		R\$ 15.038.695,12		
01/12/2018	Vlr ref. REF. CREDITOS DE ANOS ANTERIORES DA AQUISIÇÃO DA NOVA LINHA DE PRODUÇÃO - CONFORME CONSULTORES MARTINELLI E JCMB	1303627199		R\$ 17.309.182,87		
01/12/2018	Vlr ref. REF. CREDITOS DE ANOS ANTERIORES DA AQUISIÇÃO DA NOVA LINHA DE PRODUÇÃO - CONFORME CONSULTORES MARTINELLI E JCMB	1303627199		R\$ 2.207.104,09		
01/12/2018	Vlr ref. REF. CREDITOS DE ANOS ANTERIORES DA AQUISIÇÃO DA NOVA LINHA DE PRODUÇÃO - CONFORME CONSULTORES MARTINELLI E JCMB	1303627199		R\$ 3.956.310,87		
01/12/2018	Vlr ref. REF. CORREÇÃO DO SALDO DA CONTA OUTRAS CONTAS A RECEBER	1303627199	R\$ 24.135,49			
01/12/2018	Vlr ref. REF. CORREÇÃO DO SALDO DA CONTA IRRF A RECUPERAR S/ APLIC. FINANCEIRA	1303627199	R\$ 105,98			
01/12/2018	Vlr ref. REF. CORREÇÃO DO LANÇAMENTO DA NF 159401 COOPERATIVA AURORA	1303627199	R\$ 23.263,25			
01/12/2018	Vlr ref. REF. CORREÇÃO DOS LANÇAMENTOS OUTRAS CONTAS A PAGAR 2018	1303627199		R\$ 545.433,78		
01/12/2018	Vlr ref. REF. CORREÇÃO DOS LANÇAMENTO DA CONTA VARIAÇÃO SWAP 2018	1303627199		R\$ 465.183,71		
01/12/2018	Vlr ref. REF. CORREÇÃO DO LANÇAMENTO DA CONTA INSS A RECOLHER 2018	1303627199		R\$ 146.804,46		
01/12/2018	Vlr ref. REF. CORREÇÃO DA CONTA ORDENADOS E SALARIOS (13º SALARIO LANÇADO CONTRA O RESULTADO MES 11/2018)	1303627199		R\$ 303.113,61	R\$ 38.802.921,60	C
31/12/2018	Vlr ref. correção saldo contas imobilizado 2018	0000083903	R\$ 2.611.245,00			
31/12/2018	Vlr ref. PIS/COFINS s/ aquisições imobilizado 2018	0000083903	R\$ 7.757.727,00			
31/12/2018	Vlr ref. ganhos tributários IRPJ Exercicios Anteriores	0000083903	R\$ 20.621.462,20			
31/12/2018	Vlr ref. ganhos tributários CSLL Exercicios Anteriores	0000083903	R\$ 7.423.726,39			
31/12/2018	Encerramento do Exercio	0000084725	R\$ 18.572.005,74			
31/12/2018	Encerramento do Exercio	0000085524		R\$ 10.477.028,86		

Ainda segundo a impugnante, “não há dúvidas de que tais valores se referem a créditos de IRPJ e CSLL que foram utilizados para compensar débitos de PIS e COFINS, conforme demonstram os arquivos de PER/DCOMP anexos (Doc. 02)”.

Todavia, o simples fato de a impugnante ter transmitido DCOMPs com créditos de IRPJ e CSLL (pagamento indevido/saldo negativo), por óbvio, não autoriza concluir que os créditos apurados teriam sido de fato indevidamente lançados, tal qual se alega, como receita operacional no resultado do exercício, haja vista que a documentação apresentada não permite vinculá-los aos lançamentos contábeis acima destacados a crédito da conta 10070 - Ajustes do Exercício Vigente.

Assim, tendo em vista que a contribuinte não se desincumbiu de seu ônus de comprovar a legitimidade das despesas deduzidas na determinação do lucro real em razão dos ajustes contábeis em questão, não cabe fazer nenhum reparo nos lançamentos de IRPJ e CSLL no que diz respeito à infração ora analisada.

De fato, a transmissão de DCOMPs com créditos de IRPJ não significa que os créditos apurados teriam sido lançados de forma equivocada. A comprovação do erro demandaria não só as DCOMPs e os lançamentos contábeis, mas sim a demonstração aprofundada e analítica dos elementos que levaram aos ajustes na contabilidade. A Recorrente não traz qualquer documento adicional, limitando-se a reiterar o que havia sido exposto na Impugnação, corretamente considerado como insuficiente pela DRJ.

Diante do exposto, rejeito a alegação.

II. Glosa de despesas: lançamentos a débito na conta contábil 10070 – Ajustes do Exercício Vigente

A Fiscalização glosou diversos lançamentos de despesa feitos na conta contábil #10070 – Ajustes do Exercício Vigente, vez que não justificadas pelo contribuinte ao longo do procedimento de auditoria fiscal. Veja-se (fls. 8.388/8.389):

19. No item 4 do Termo de Intimação Fiscal de 23/06/2022 - fls. 572/578 o contribuinte foi questionado sobre diversos lançamentos a débito da conta de resultado 10070-AJUSTES DO EXERCÍCIO VIGENTE (planilha do razão às fls. 7.854/7.859), cujas respostas vieram em 26/08/2022 – fls. 2.835/2.841). Em sua resposta diz não ter conseguido levantar a documentação para atender ao questionamento dos itens abaixo descritos, razão por que os valores serão tributados neste lançamento a título de despesas não comprovadas:

19.1. O item 4.1. pede esclarecimentos acerca do lançamento a débito da conta 10070(despesa) em 01/12/2018 no valor de R\$ 3.243.017,82 com o histórico “Vlr. Ref. AJUSTE DA CONTA ICMS A RECUPERAR S ATIVO IMOBILIZADO 12.2018”, tendo como contrapartida a conta 7.680-ICMS a Recuperar s/Ativo Imobilizado”.

19.2. No item 4.2. a empresa foi instada a esclarecer o montante de R\$ 7.757.727,00 lançado em 31/12/2018 a débito da conta 10070 e a crédito da conta 900-Máquinas e Equipamentos com o histórico “Vlr. Ref. PIS/COFINS s/aquisições imobilizadas 2018”.

19.3. No item 4.3. foi questionada acerca do valor de R\$ 977.335,75 lançado em 31/07/2019 a débito da conta 10070 tendo como contrapartida a conta 7510-ICMS a Recuperar s/Ativo Imobilizado, com o histórico “Vlr. Ref. Correção do saldo da conta ICMS a Recuperar s/Ativo Imobilizado 06.2019”.

19.4. O item 4.4 exigia informações acerca dos lançamentos em 31/07/2019 nos valores de R\$ 221.483,00 e R\$ 1.020.164,00 a débito da conta 10070 e contrapartida da conta 4830-Pis a Recuperar s/Ativo Imobilizado e 4840-Cofins a Recuperar s/Ativo Imobilizado, respectivamente.

A Recorrente, inicialmente, alegou que os itens **19.1 e 19.3** seriam referentes a “créditos de ICMS apurados sobre bens do ativo imobilizado, que foram indevidamente apropriados em períodos anteriores.” Esse aproveitamento indevido teria sido identificado e os créditos estornados por meio dos lançamentos identificados pela Fiscalização. Para comprovar esse fato, juntou aos autos a relação das notas fiscais de compra dos bens do ativo imobilizado correspondentes aos lançamentos contábeis, concluindo que a redução do resultado se deu em função do “estorno dos referidos créditos, que já foram tributados quando de sua apropriação original indevida”.

Porém, a DRJ, ao analisar tal alegação, constatou o seguinte a partir da escrituração contábil:

Ocorre que, analisando os dados da citada relação de notas fiscais (fls. 8729/8734), constata-se que, entre 15/01/2015 e 26/06/2019, foram efetuados diversos lançamentos a débito na conta 7510 - ICMS a Recuperar s/Ativo Imobilizado no total de R\$ 4.224.230,79, valor até próximo ao somatório dos valores questionados nos itens 19.1 e 19.3 do relatório de auditoria fiscal ($3.243.017,82 + 977.335,75 = 4.220.353,57$), mas cujas contrapartidas ali identificadas não correspondem a lançamentos a crédito da conta de resultado 10070 - Ajustes do Exercício Vigente, mas sim a crédito da conta 1390 - Diferencial de Alíquota a Pagar, que é uma conta do passivo (vide imagem abaixo).

Como se vê, **não houve a comprovação da efetiva ocorrência do alegado estorno de créditos anteriormente tributados.** (destaquei)

Nas suas razões recursais, a Recorrente afirma que o acórdão recorrido estaria equivocado pois teria analisado os “lançamentos a débito” feitos na conta de ICMS a Recuperar s/Ativo, que não guardam relação com os lançamentos questionados pela Fiscalização, feitos a crédito na mesma conta.

Com efeito, a Fiscalização questionou os lançamentos feitos a débito na conta #10070 – “Ajustes do exercício” que geraram despesa a reduzir o lucro líquido do período. A Recorrente alega que tais registros buscaram tão somente reverter lançamentos anteriores em função de um estorno de crédito de ICMS, controlado nas contas #7680 e #7510. Porém, não comprova a sua alegação adequadamente, deixando de indicar efetivamente a origem do referido estorno e de especificar os efeitos fiscais gerados pelo aproveitamento indevido dos créditos. Assim, entendo que é o caso de manter o acórdão recorrido neste ponto.

Acerca do item **19.2**, a Recorrente alegou que os lançamentos se referem a valores de Contribuição ao PIS e Cofins (R\$ 7.757.727,00) contidos num lançamento total de R\$ 38.511.292,95, feito a crédito na conta #10070 – “Ajustes do exercício Vigente”, e que “decorre de créditos de saldo negativo e pagamento a maior de IRPJ, CSLL e PIS e COFINS referente a adiantamento de parcelas de depreciação de bens do ativo imobilizado.” Informa que em 2019 realizou revisão da sua apuração de PIS/Cofins, conforme planilha juntada em Impugnação (Doc. 04), identificando créditos a recuperar.

A Recorrente informa que a partir dessa revisão realizou um lançamento de R\$ 7.757.727,00 em conta de *receita* operacional (#10070 - Ajustes do Exercício Vigente-2018) e não nas contas contábeis específicas de PIS/COFINS a recuperar. Porém, o lançamento realizado teria causado uma “distorção na realidade apurada”, tendo sido necessária a realização de um ajuste exatamente por meio do lançamento questionado.

Com efeito, verificando o histórico de lançamentos na conta #10070 – Ajustes do exercício Vigente (fls. 7.854/7.859), constam lançamentos a crédito no resultado realizados em 01/12/2018, tendo como contrapartida as contas de PIS e Cofins a pagar:

01/12/2018	1410	COFINS a Pagar	D	15.038.695,12	13.917.292,93	C
01/12/2018	10070	Ajustes do Exercício Vigente	C	15.038.695,12	13.917.292,93	C
01/12/2018	1410	COFINS a Pagar	D	17.309.182,87	31.226.475,80	C
01/12/2018	10070	Ajustes do Exercício Vigente	C	17.309.182,87	31.226.475,80	C
01/12/2018	1440	PIS a Pagar	D	2.207.104,09	33.433.579,89	C
01/12/2018	10070	Ajustes do Exercício Vigente	C	2.207.104,09	33.433.579,89	C
01/12/2018	1440	PIS a Pagar	D	3.956.310,87	37.389.890,76	C
01/12/2018	10070	Ajustes do Exercício Vigente	C	3.956.310,87	37.389.890,76	C

Posteriormente, é feito o ajuste de R\$ 7.757.727,00, tendo como contrapartida a conta contábil #900 – Máquinas e Equipamentos:

31/12/2018	10070	Ajustes do Exercício Vigente	D	7.757.727,00	28.433.949,60	C
31/12/2018	900	Máquinas e Equipamentos	C	7.757.727,00	28.433.949,60	C

Porém, apesar de informar reiteradamente que o valor de R\$ 7.757.727,00 estaria representado naquele valor total inicialmente lançado a crédito, a Recorrente não apresenta qualquer prova dessa alegação. Em momento algum desdobra o valor total que teria sido inicialmente lançado a crédito da conta de resultado para explicitar o equívoco cometido. Deste modo, entendo que é o caso de concordar com a DRJ, mantendo o valor glosado.

Por fim, para o item **19.4**, a Recorrente alega que os valores de R\$ 221.483,00 e R\$ 1.020.164,00 questionados representariam parte do montante de R\$ 7.757.727,00, vez que, apesar deste montante ter sido lançado em dezembro de 2018, “parte dele diz respeito a competências de 2019, como se denota na planilha que foi apresentada na defesa.”

Neste ponto, entendo irretocável a conclusão da DRJ:

Contudo, a argumentação não convence, haja vista que, se os valores de R\$ 221.483,00 e R\$ 1.020.164,00, tal qual se alega, integraram o montante de R\$ 7.757.727,00, é de se inferir que eles já haviam sido lançados a débito da conta 10070 em dezembro de 2018. Logo, não fazia nenhum sentido efetuar novo lançamento desses valores a débito da mesma conta em 31/07/2019 e, assim, reduzir indevidamente a base de cálculo do IRPJ e CSLL desse período de apuração.

Diante do exposto, concluo pela necessidade de manutenção das glosas realizadas pela Fiscalização.

III. Glosa de exclusão de crédito presumido de ICMS

A Fiscalização identificou as seguintes exclusões feitas pela Recorrente em ECF nos anos-calendário de 2017, 2018 e 2019:

ANO	DATA TRANSM ECF	FONTE	DESCRIÇÃO	TIPO RELACIONAMENTO	VALOR	HISTÓRICO
2017	25/09/2020 RETIFICADORA	LALUR AC 2017	Doações e subvenções para investimentos	com conta da parte B e conta contábil	34.149.285,29	SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS- ICMS
2018	28/09/2020 RETIFICADORA	LALUR AC 2018	Doações e subvenções para investimentos	com conta da parte B e conta contábil	50.181.288,74	SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS- ICMS
2019	28/09/2020	LALUR AC 2019	Doações e subvenções para investimentos	Com conta da parte B e conta contábil	70.505.276,29	SUBVENÇÃO CRÉDITO PRESUMIDO ICMS

Em síntese, glosou tais exclusões porque (i) inexistiriam contrapartidas para a obtenção dos benefícios, contrariando a o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e o entendimento manifestado pela Solução de Consulta Cosit nº 201/2021, (ii) não houve constituição da reserva de benefícios fiscais no momento adequado, de acordo com o art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017 e (iii) foi constatada distribuição disfarçada de lucros na operação com sócios, tendo em vista a realização de negócios com estes em condições mais vantajosas do que praticadas com terceiros, no fornecimento de matéria-prima, na prestação de garantia e na realização de empréstimos.

A Recorrente questiona os elementos apontados pela Fiscalização, defendendo a regularidade da exclusão nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e, subsidiariamente, defendendo que os requisitos legais são inaplicáveis do caso de benefício fiscal de crédito presumido de ICMS, na linha dos precedentes firmados pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

Passo, a seguir, a analisar tais alegações.

III.1. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO POR MEIO DE BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS: REQUISITOS A PARTIR DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017 E DOS PRECEDENTES DO E. STJ E DA 1ª TURMA DA CSRF DESTE CARF

Antes de prosseguir na análise do cumprimento ou não dos requisitos específicos, entendo que é imprescindível contextualizar o tema do aproveitamento fiscal das subvenções, especialmente a partir das análises já realizadas tanto pelo E. STJ quanto pela 1ª Turma da CSRF deste Carf. Como se verá, entendo que tais considerações prévias impactam sobremaneira a avaliação dos requisitos que devem ser preenchidos para tornar legítima a exclusão de tais benefícios.

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

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

Veja-se que o § 4º, *a contrario sensu*, faz referência à manutenção “dos requisitos ou condições” previstos no artigo, pois somente excluiu expressamente os não previstos. O

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

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

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

Neste ponto, é importante destacar que não ignoramos o entendimento manifestado pela C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Carf no Acórdão nº 9101-005.508 (Red. p/ acórdão Cons. Caio Cesar Nader Quintella, Sessão de 13/07/2021), citado pelo contribuinte nas suas razões recursais. No entanto, vale destacar que foi um resultado por maioria, em que o Ilmo. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto acompanhou o Relator por fundamentos distintos. Inclusive, analisando o r. voto do Ilmo. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, fica evidente que entendeu pelo preenchimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 por conta das circunstâncias daquele caso concreto, uma vez que a Lei Estadual envolvida naquele processo “exigiu (‘aplicará’) do contribuinte a aplicação, do montante equivalente ao desconto obtido, na ampliação ou modernização de seu parque industrial”.

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

Porém, apesar do meu entendimento pessoal, o tema foi objeto de sucessivas análises pelo E. STJ, nas suas Turmas de Direito Público e, em seguida, na Primeira Seção de Julgamento, inclusive gerando provimento vinculante por meio de julgamento de Recurso Especial Repetitivo. A interpretação conferida pelo E. STJ, como se verá a seguir, vem sendo incorporada pela 1ª Turma da CSRF deste Carf, responsável pela unificação da interpretação jurídica nesta 1ª Seção de Julgamento.

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

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

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

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

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

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

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

VIII - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

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

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

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

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

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer,

absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

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

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI - Embargos de Divergência desprovidos.

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

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

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

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

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

19. Percebe-se na parte final do texto transcrito que a não representação de lucro do crédito presumido se constitui, ao lado da infração ao princípio federativo,

como um dos três fundamentos para que ele não integre a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

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

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

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

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, **salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei** (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), **não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL **não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

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

Veja-se que o E. STJ realizou distinção expressa com a matéria decidida no ERESP nº 1.517.492/PR, **fazendo referência expressa a este julgamento na própria tese vinculante.** Aplica-se este primeiro julgamento em caso de benefício de crédito presumido de ICMS, concluindo-se que a exigência de IRPJ e CSLL é indevida em função da violação ao pacto federativo. Para os

outros benefícios, a exclusão é condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei (art. 10 da LC nº 160/2017 e art. 30 da Lei nº 12.973/2014), mas “não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”. Persiste, assim, tão somente quanto a esses outros benefícios, a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, conforme ementa constante nos acórdãos correspondentes ao Tema nº 1.182:

7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS: Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplica-se o entendimento segundo o qual, “muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei”(EDcl no REsp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023

Portanto, como vem inclusive entendendo o E. STJ em julgamentos recentes, “em suma, ao crédito presumido de ICMS aplica-se o disposto nos EREsp. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS adota-se o disposto no art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30 da Lei 12.973/2014” (AgInt nos EDcl no REsp nº 2.122.157/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 12/08/2024).

Analisando tais precedentes, a 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9101-006.891 (Rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, Sessão de 04/04/2024), por unanimidade, a respeito de benefício de crédito presumido de ICMS, definiu o seguinte:

INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero “benefícios fiscais”. Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de “crédito presumido” não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE’s nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se

restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Na fundamentação do voto vencedor, o Relator destacou o seguinte:

Voltando ao caso concreto, considerando-se que trata-se nestes autos de exclusão do crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendo que devem ser aplicadas ao presente caso as conclusões do ERESP nº 1.517.492/PR, independentemente das disposições da LC. nº160/2017.

Embora a tese fixada pelo STJ nos recursos repetitivos examinados trate dos demais tipos de benefícios fiscais do ICMS o fez por exclusão da aplicação do entendimento exarado no ERESP nº 1.517.492/PR, referendando a aplicação deste nos casos de exclusão crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Desta feita, no presente caso, perde qualquer relevância analisar o atendimento aos requisitos estabelecidos na Lei nº 12.973/2014.

Observo que, mesmo para os demais tipos de incentivos do ICMS os acórdãos repetitivos fixaram tese de que não cabe ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, restringindo-se à exigência de constituição de reserva de lucros, não passível de distribuição, nos termos do caput e §§ 1º a 3º do art. 30 da Lei nº12.973/2014.

Ademais, no caso concreto a autoridade fiscal não fez qualquer consideração em seu Termo de Verificação Fiscal – TVF sobre a constituição de Reservas de Lucros em face dos incentivos recebidos, não sendo este um dos fundamentos da autuação.

O tema foi introduzido pela decisão de primeiro grau, sendo expressamente questionada tal inovação pela contribuinte em seu recurso voluntário.

O acórdão recorrido considerou irrelevante tal questão, tanto que deu provimento parcial ao recurso a despeito dessa discussão, como se colhe da seguinte passagem, já transcrita, do voto condutor do acórdão:

Neste contexto, parcialmente correta a autuação levada a termo pela fiscalização, bem como a decisão recorrida, ao manter a autuação, independentemente do argumento subsidiário de que a contabilidade não teria formalizado a chamada “reserva de incentivo”, posto que efetivamente o contribuinte investiu valor inferior a 5% do montante auferido a título de subvenção.

A d. PGFN não questionou tal conclusão, seja em sede de embargos ou de recurso especial, assim entendo que esta matéria encontra-se superada no presente caso.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial quanto à primeira matéria.

Diante do exposto, a 1ª Turma da CSRF acompanhou o entendimento manifestado pelo E. STJ, realizando uma distinção relevante entre o **benefício de crédito presumido** – cuja tributação pelo IRPJ e pela CSLL seria ilegítima de forma incondicional – e **os demais benefícios** para fins de cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. A respeito dessa distinção, vale citar ainda explicação doutrinária:

Ora, o Estado que concede crédito presumido de ICMS está por abdicar de receita com objetivo de fomentar desenvolvimento econômico em determinado setor da economia. Esta abdicção de receita não pode ser tributada pela União, pois o contribuinte não está revelando capacidade contributiva, mas sim recebendo subvenção governamental com destinação específica de expandir seus empreendimentos (independentemente do resultado financeiro advindo da expansão).

Diante disso, o que a União faz ao tributar os créditos presumidos de ICMS é onerar o patrimônio dos Estados, haja vista que aquele valor de ICMS descontado pelos créditos presumidos seria repassado aos Estados. Esta prática finda por desvirtuar o próprio objetivo do incentivo fiscal.

Em decorrência desta decisão, os contribuintes buscaram alargar a aplicação do Pacto Federativo aos demais incentivos de ICMS. Foi então que, analisando o Tema Repetitivo n. 1.18219, o Superior Tribunal de Justiça reafirmou a posição acerca dos créditos presumidos, o que fortalece ainda mais o afastamento da aplicação da legislação infraconstitucional sobre tal benefício, mas determinou que os demais incentivos de ICMS deveriam seguir os requisitos da Lei n. 12.973/2014.

Essa decisão reforça a interpretação de que as leis ordinárias não se aplicam aos créditos presumidos de ICMS para fins de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.²

Destaco, ainda, que a 3ª Turma da CSRF, por unanimidade, vem aplicando o precedente do E. STJ para concluir que o benefício fiscal de crédito presumido de ICMS não constitui “acréscimo de faturamento ou receita capaz de repercutir na base de cálculo das contribuições PIS/Cofins”, conforme julgamento recente:

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. ENTENDIMENTO EM CONSONÂNCIA COM O FIXADO PELO STJ NO ERESP N.º 1.517.492/PR Em conformidade com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, os créditos presumidos de ICMS não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins, observado que tais créditos se revestem do caráter de subvenção fiscal concedida por ente federativo em fomento a uma determinada atividade econômica, não se tratando de acréscimo de faturamento ou receita capaz de

² MONTENEGRO, João Victor. O Problema da Tributação dos Créditos Presumidos de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL. Revista Direito Tributário Atual, (56), p. 368–385.

repercutir na base de cálculo das contribuições PIS/Cofins. (Acórdão nº 9303-015.490, Rel. Cons. Alexandre Freitas Costa, Sessão de 17/07/2024)

Não há dúvida de que, neste caso, estão envolvidos dois benefícios fiscais: (i) um obtido por meio do Regime Especial PTA nº 45.000000435-59, em que houve compromisso de implantação/expansão das atividades e (ii) outro previsto no art. 75, XX, do RICMS/MG, sem a obrigação de contrapartidas. **Ambos se referem a crédito presumido de ICMS**, contabilizados a crédito na conta de natureza devedora #2320-ICMS s/ Vendas.

Tratando-se de crédito presumido de ICMS, aplica-se a conclusão do EREsp 1.517.492/PR, conforme mencionado acima, sendo ilegítima a exigência de IRPJ e CSLL sobre esses valores, na linha da fundamentação acima adotada.

No julgamento deste Recurso Voluntário, a maioria desta Turma Ordinária decidiu acolher os motivos delineados acima, para concluir pela ilegitimidade da exigência de IRPJ e de CSLL sobre o crédito presumido. Porém, uma vez que houve divergência no que diz respeito a essa premissa – embora esta posição tenha restado vencida –, prosseguiu-se na avaliação do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Os fundamentos adotados a seguir foram acolhidos de forma unânime pela Turma Julgadora, inclusive no que diz respeito à avaliação da infração de Distribuição Disfarçada de Lucros.

III.1. CONTRAPARTIDAS EXIGIDAS PARA A OBTENÇÃO DO BENEFÍCIO

Como mencionado, o contribuinte se valeu de dois tipos de benefícios e incentivos fiscais: (i) um obtido por meio do Regime Especial PTA nº 45.000000435-59, em que houve compromisso de implantação/expansão das atividades e (ii) outro previsto no art. 75, XX, do RICMS/MG, sem a obrigação de contrapartidas. Ambos se referem a crédito presumido de ICMS, contabilizados a crédito na conta de natureza devedora #2320-ICMS s/ Vendas.

A Fiscalização afirmou que o art. 75, XX, do RICMS/MG não impõe qualquer contrapartida para o gozo do benefício fiscal concedido. Além disso, constatou que “o benefício com contrapartida de implantação/expansão é insignificante em relação ao outro”, apresentando a seguinte planilha:

TIPOS DE BENEFÍCIO E ESTORNOS	ANO 2017	ANO 2018	ANO 2019
CREDITO PRESUMIDO 50%	33.459.981,03	50.527.115,59	71.207.368,31
CREDITO PRESUMIDO DE ICMS 2,5% e 4% REF AO RET 056/2015 - MG	689.557,86	242.102,09	44.103,55
ESTORNO DE DEVOLUCAO DE CREDITO PRESUMIDO - MG	-445.646,28	-587.928,94	-746.195,57
TOTAL DO ANO	33.703.892,61	50.181.288,74	70.505.276,29

Obs: Pelo montante apurado, percebe-se que o contribuinte não deduziu os estornos de devolução do crédito presumido do benefício excluído em 2017, pois excluiu R\$ 34.149.285,29 a esse título.

A própria Recorrente reconhece que “este benefício fiscal não prevê o cumprimento de contrapartidas pela Recorrente mediante expansão/implementação de empreendimentos.” Porém, alega que este não é um requisito necessário para que se considere tal benefício passível de exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Neste ponto, entendo que lhe assiste razão. Ainda que se entenda que o benefício de crédito presumido de ICMS não possui particularidades, na linha do defendido acima, é fato que deve ser aplicada a regra geral firmada pelo E. STJ com eficácia vinculante no Tema Repetitivo nº 1.182 (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ 26/04/2023):

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, **salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei** (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), **não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL **não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

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

Vale destacar que o precedente vinculante foi citado pela DRJ (fls. 9.021). Porém, a falta de sua aplicação foi justificada na ausência de efeitos vinculantes da decisão à Receita Federal antes de “manifestação expressa da PGFN”, nos termos do art. 19-A, III, da Lei nº 10.522/2002. O mesmo raciocínio não se aplica a este Carf, uma vez que o art. 99 do RICARF prescreve a aplicação da decisão de mérito *transitada em julgado* imediatamente.

Portanto, não há mais que se exigir a demonstração de que o benefício estadual foi concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

III.2. CONSTITUIÇÃO DE RESERVA DE LUCROS

A Fiscalização apontou que a Recorrente teria constituído reserva específica de benefícios fiscais de forma extemporânea, pois teria prazo “até 31 de dezembro do ano em que pleiteia a exclusão”.

A Recorrente, por sua vez, alega que constituiu regularmente tal reserva. Afirma que a fonte de informações da Fiscalização foi tão somente a ECD, mas que esta escrituração estaria equivocada em função da impossibilidade de sua retificação, conforme esclarecido durante

a auditoria fiscal. Ainda, alegou que houve uma revisão contábil e fiscal dos anos anteriores a 2018, tendo a Recorrente “realizado as correções via republicação do balanço respectivo, o que se deu com as Demonstrações Financeiras do ano de 2017, publicadas em 31 de dezembro de 2018, que contém, em sua nota 2.5, todas as razões para os ajustes efetuados.” Afirmou que, de acordo com referidos balanços republicados, o lucro líquido acumulado ao final de 2016 seria de R\$ 37.980 milhões, enquanto o de 2017 seria de R\$ 18.939 milhões, totalizando R\$ 56.919 milhões, “que foi o total da reserva de lucros acumulados constituída para fazer frente aos benefícios fiscais excluídos até 2017”. Embora insuficiente para cobrir todas as exclusões, o art. 30, § 3º, da Lei nº 12.973/2014 permitiria a constituição subsequente. Já no ano de 2018, conforme Demonstrações Financeiras, “foi excluído do lucro real o montante de R\$ 50.181 milhões, com a correspondente constituição de reserva, ainda em contas de reservas de lucros, adicionada de R\$ 5.540 milhões a título de reserva complementar”, totalizando R\$ 55.721 milhões.

Destacou que, em 2018, parte do saldo da reserva de lucros foi utilizada para aumento do Capital Social – o que seria admitido pela legislação –, conforme Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (“DMPL”) de 2018, também extraída das Demonstrações Financeiras auditadas. Assim, o total de lucros e reservas acumulados ao final de 2018 alcançaria R\$ 62.640 milhões, correspondentes à soma da reserva dos anos anteriores (R\$ 55.900) com a reserva do próprio exercício, diminuída dos valores destinados ao aumento de capital.

Em 2019, teria sido apurado lucro contábil suficiente para suprir os montantes pendentes, conforme art. 30, § 3º, da Lei nº 12.973/2014, tendo a reserva alcançado o saldo final de R\$ 183.747 milhões, conforme DMPL. Já em 2020 teria sido formalmente constituída a Reserva de Incentivos Fiscais, por meio de reclassificação do saldo acumulado das contas #2150 e #2170. A Recorrente apresentou o seguinte quadro sintetizando as reservas constituídas:

Período de Apuração	Crédito presumido excluído	Reservas constituídas
2013	16.374.009,04	56.919.000,00
2014	17.831.854,93	
2015	20.905.386,89	
2016	23.799.953,61	
2017	34.149.285,29	
2018	50.181.288,74	55.721.288,74
2019	70.505.276,29	121.107.000,00
2020	80.474.231,46	80.474.231,46
Total	314.221.286,25	314.221.520,20
Destinação da reserva para aumento de capital em 2018		-50.000.000,00
Saldo final da Reserva de Incentivos fiscais em 2020		264.221.520,20

Inicialmente, é importante destacar que a própria DRJ reconheceu que os valores contidos nas reservas constituídas nas demonstrações financeiras foram suficientes para fazer frente às exclusões relativas ao benefício fiscal de ICMS:

De fato, **as demonstrações financeiras auditadas** da empresa referentes aos exercícios encerrados em 31/12/2017 (com ajustes efetuados para alterar as demonstrações do exercício findo em 31/12/2016), em 31/12/2018 e em 31/12/2019 (fls. 8745/8910), **corroboram a alegação da impugnante de que “o**

valor de reservas constituído até 2019 corresponde ao valor total de benefícios excluídos até ali”. Note-se que, somando o valor da reserva de R\$ 183.747.000,00 (em 31/12/2019) com o valor do aumento de capital de R\$ 50.000.000,00 (efetuado em 2018), valores estes que podem ser conferidos na demonstração das mutações do patrimônio líquido abaixo reproduzida (fls. 8880), obtém-se o montante de R\$ 233.747.000,00, que é justamente o valor apurado pelo autuante a título de “Crédito Presumido ICMS Excluído Acumulado” em 31/12/2019 (vide tabela acima). (destaquei)

Apesar de reconhecer a suficiência das reservas, a DRJ entendeu que a reserva de incentivos fiscais correspondentes só teria sido efetivamente constituída na ECD do ano-calendário de 2020, por meio da reclassificação de contas contábeis”. Assim, o registro deveria ter sido feito em reserva específica, “e não em qualquer outra reserva de lucros”. Além disso, poderia ter sido feita a substituição da ECD do ano-calendário de 2017, tendo em vista que, quando da publicação das demonstrações financeiras desse período (31/12/2018), “não havia nenhum óbice à substituição da ECD”.

Veja-se que a DRJ expressamente reconheceu que as reservas existiram e correspondem aos mesmos valores excluídos do lucro real apurados pela Fiscalização. Nesse sentido, apesar de o procedimento contábil adotado pela Recorrente não ter sido o correto, é fato que o objetivo da legislação foi atendido, pois os valores relativos à subvenção foram devidamente contabilizados em reserva, ainda que não a específica do art. 195-A da Lei nº 6.404/1976. Portanto, entendo que é o caso de se dar razão ao contribuinte neste ponto.

III.3. OPERAÇÕES COM SÓCIOS CARACTERIZADORES DE DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

A Fiscalização apurou um terceiro motivo para a glosa das exclusões relativas ao crédito de presumido de ICMS: a existência de operações com sócios que caracterizam distribuição disfarçada de lucros, em violação ao disposto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Essas operações foram divididas em (i) aquisição de batatas junto aos sócios “em condições mais vantajosas do que negociariam com terceiros, porque receberam adiantamentos em significativos valores pelo fornecimento de batatas, determinaram preços, prazos e condições em que a empresa deveria pagar para eles mesmos”, (ii) foi prestada fiança bancária em favor de sócio no ano de 2013, sendo que a autorização formal para esta medida só foi aprovada com a alteração do contrato social de 2014 e (iii) foi identificada a existência de operações de empréstimos a sócios.

A respeito da aquisição de batatas dos sócios, a Fiscalização questionou basicamente a existência de volumosas operações de compra, com valores substanciais de adiantamento:

48. Verifica-se, portanto, que a empresa adquire dos sócios a matéria-prima utilizada na indústria. Nesse caso, sócios, compradores e fornecedores se confundem. São as mesmas pessoas que estabelecem, pelo comprador (Bem Brasil) e pelos vendedores (sócios-fornecedores) preços, qualidades, prazos e

formas de entrega e de pagamento, etc. Há na sua contabilidade as contas 400-Adiantamento a Fornecedores e 4770-Adiantamento p/Aquisição de Matéria-Prima, que contêm valores pagos aos sócios de forma adiantada em grandes montantes. Às fls. 8.366 juntamos a planilha da conta de ativo “CONTA 400-ADIANTAMENTO A FORNECEDORES - JOÃO EMILIO ROCHETO”. Lá se verifica saldos devedores mensais próximos a R\$ 40 milhões(30/11/2018). Há, ainda, a conta “CONTA 4770- Adiantamento Aquisição Matéria-Prima - 2017 e 2018”, cuja planilha anexamos às fls. 8.367, com saldo em 31/12/2017 de R\$ 83 milhões de adiantamentos ao sócio. A conta chegou em 30/10/2018 a um saldo de R\$ 90.579.179,40, que foi extinto por dois lançamentos em 19/07/2018, um de R\$ 70.845.167,04 sob histórico “Vlr ref. REF. LIQUIDAÇÃO DO EMPRESTIMO BANCO ITAU 199918060003400 DIVINA” e outro no valor de R\$ 19.734.012,36 sob histórico “Vlr ref. REF. COMPRA PARA ATIVO IMOBILIZADO EMPRESTIMO BANCO ITAU 199918060003200”.

Veja-se que a mesma Fiscalização reconhece que os valores, porém, foram devidamente quitados. Tanto que não glosou pagamento algum a título de Distribuição Disfarçada de Lucros neste ponto. Entendo que não há que se falar em favorecimento na medida pretendida pela Fiscalização, especialmente porque, além de os valores terem sido quitados, não foi demonstrado qualquer indício de que os valores pagos foram superfaturados. É natural que as operações feitas entre pessoas jurídicas sob um mesmo controle sejam mais flexíveis, especialmente com relação ao prazo de pagamento, o que não significa necessariamente uma distribuição disfarçada.

A respeito da fiança, a Fiscalização também não apontou qual foi o favorecimento específico do sócio, especialmente porque não foi constatada “alguma inadimplência do sócio que obrigasse a empresa a assumir dívidas dele”. A mera existência da fiança não significa transferência de recurso ou favorecimento, sob pena de se inviabilizar garantia legítima do direito civil entre pessoas ligadas que tem como principal característica se tratar de um negócio jurídico unilateral. Ora, se as partes são relacionadas há ainda mais razão para que uma preste fiança a outra, sem que isso signifique, necessariamente, a existência de um favorecimento suficiente a caracterizar a Distribuição Disfarçada de Lucros. Novamente neste ponto não houve a glosa de qualquer valor por parte da Fiscalização.

No caso dos empréstimos aos sócios, a Fiscalização apurou que a Recorrente teria contratado Cédula de Crédito Bancário junto ao banco Itaú em 18/01/2017, obtendo um empréstimo de R\$ 75 milhões, que teria sido utilizado para quitar uma dívida dos sócios junto à mesma instituição financeira. Posteriormente, aproximadamente um ano e meio depois, teria recebido em pagamento R\$ 70 milhões da Divina Agropecuária:

61. Resumindo: O que se via até aqui é que a empresa teria pegado um empréstimo de R\$ 75 milhões em 18/01/2017, (que, com os juros e encargos, atingiu R\$ 133.031.642,96) para quitar uma dívida dos sócios de R\$ 76.024.948,62 e, um ano e meio depois, em 10/07/2018, recebeu em pagamento R\$

70.845.167,04 (que, aliás, veio da Divina Agropecuária) e mais umas edificações e equipamentos instalados em terras deles mesmos (do sócio José Emílio e da Divina Agropecuária) para quitação do saldo e dos juros.

A Fiscalização, porém, questionou o pagamento feito via “edificações e equipamentos”, da seguinte forma:

63.3.4. Tal contrato não pode ser aceito por diversos motivos: a) Não houve um documento público para formalizar o negócio, nenhuma garantia real, nem sequer reconhecimento de firmas; b) nele, comprador e vendedores se confundem, pois são as mesmas pessoas que assinam por ambos; o valor estipulado, de R\$ 44.500.000,00, não merece fé, pois foi estipulado por comprador e vendedores que são as mesmas pessoas, sem envolvimento de terceiros; não foi fornecido nenhum laudo de avaliação para garantir minimamente que o valor dos bens é de fato o declarado no documento; as edificações que teriam sido vendidas à Bem Brasil estão instaladas em terras do sócio João Emílio Rocheto e da Divina Agropecuária, empresa dos mesmos sócios da Bem Brasil, e alguns dos produtos vendidos nem podem ser retirados sem danos, como por exemplo o descrito na NF 20.872; o contrato envolve quatro vendedores, mas não estipula a parcela dos bens entregues por cada um e nem quanto cada um iria receber ou qual seria a compensação da dívida de cada um; se o objetivo do fornecimento dos bens era quitar a dívida dos sócios com a empresa, não tem sentido fixar os valores e as datas dos pagamentos que constam do documento, a Bem Brasil não teria que pagar nada. O contrato parece ter sido feito exclusivamente para dar baixa da dívida dos sócios na contabilidade da Bem Brasil. No Diário da ECD da Bem Brasil de 2018 não consta nenhum lançamento de R\$ 44.500.000,00, tampouco de R\$ 6 milhões ou R\$ 6,5 milhões. Há a contabilização do valor de R\$ 38 milhões em 01/12/2018 a débito da conta 22830-Conta Transitória Imobilizado e a crédito da conta 9770-Grupo Empresarial Rocheto referente às edificações, com o histórico “Vlr ref. REF. COMPRA DA CAMARA FRIA (EDIFICAÇÕES E CONSTRUÇÕES) - CONFORME CONTRATO DE COMPRA DE VENDA 16/08/2018”. Há ainda na conta na conta 9770-Grupo Empresarial Rocheto, as baixas por compensação de R\$ 15.750.183,33 e R\$ 19.734.012,36 e a contabilização da aquisição da câmara fria por R\$ 6.151.100,00, conforme excerto do razão abaixo: [...]

Diante desse cenário, a Fiscalização obteve o montante total dos encargos relativos ao empréstimo, apurando o montante de R\$ 133.031.642,96. Deste valor foi subtraída a quantia de R\$ 70.845.167,04, pois efetivamente devolvida à Recorrente, tendo resultado uma diferença de R\$ 62.186.475,92, tributada como distribuição disfarçada de lucros.

A Recorrente questiona tal conclusão, sustentando que a quitação por meio do “fornecimento de câmaras frias e outros equipamentos (e respectivas edificações)” seria legítima, tendo em vista que (i) não há obrigatoriedade de o negócio ser formalizado por meio de documento público, (ii) os vendedores e compradores possuem personalidade jurídica própria, (iii)

foi juntado laudo com a Impugnação (Doc. 17) que validaria o valor dos bens declarados no contrato e (iv) faria sentido sob o ponto de vista do negócio realizado que os bens fiquem localizados na propriedade do sócio.

Apesar de tais alegações, entendo que de fato as circunstâncias presentes nos autos demonstram que a contraprestação mencionada aparentemente se limitou a uma forma de dar baixa na dívida dos sócios na contabilidade da Recorrente. Concorde-se com a DRJ, portanto, quando afirma o seguinte:

No entanto, inobstante o esforço da impugnante em demonstrar a regularidade do contrato, o certo é que a análise em conjunto das objeções levantadas pelo autuante, e não isoladamente como se faz na impugnação, não deixa nenhuma dúvida de que a autuada realmente realizou o negócio com seus sócios em condições que não contrataria com terceiros, com destaque para o fato de que “as edificações incluídas no contrato, apesar de formalmente vendidas à Bem Brasil para pagar/compensar os encargos financeiros decorrentes do empréstimo, estão nas propriedades de outrem” (instaladas em terras do sócio João Emílio Rocheto e da Divina Agropecuária, empresa dos mesmos sócios da Bem Brasil), de sorte que “a maioria dos produtos que teriam sido adquiridos nem podem ser retirados sem danos”. A confusão patrimonial aqui é patente e causa espanto. Tem-se, pois, claramente caracterizadas, no presente caso, as condições de favorecimento que, nos termos do art. 528, V, do RIR de 2018, impõem a aplicação da presunção legal de distribuição disfarçada de lucros.

Prossegue a Recorrente alegando que o valor total do contrato não corresponderia a R\$ 133.031.642,96, mas sim a R\$ 98.966.999,66, conforme extrato obtido junto ao Banco Itaú. Porém, a Fiscalização apurou o montante total do contrato somando o valor do empréstimo (R\$ 75 milhões) com o montante escriturado na própria contabilidade da Recorrente contendo os encargos relativos ao empréstimo. Ou seja, caberia à Recorrente demonstrar que houve equívoco na contabilidade, por meio de documentação hábil, o que não foi feito. Além disso, o montante dos encargos apurados por meio da contabilidade da Recorrente já foi corrigido pela DRJ, com a exclusão dos valores que não transitaram pelo resultado. Veja-se os lançamentos que foram mantidos:

JUROS E OUTRAS DESPESAS CONTABILIZADAS INCIDENTES SOBRE O CONTRATO 517-00092400-4, EXCLUÍDOS OS LANÇAMENTOS A DÉBITO EM CONTAS PATRIMONIAIS (vide demonstrativo original à fl. 8407)					
Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico do lançamento
24/01/2017	4430	Despesa c/ IOF	D	285.000,00	Débito ref. a IOF
01/02/2017	3820	Despesa c/ Juros s/ Investimento	D	272.572,64	Vlr ref. Ref. Conciliação da Conta Despesa de Juros Banco Itaú 517000924004
01/11/2017	3820	Despesa c/ Juros s/ Investimento	D	2.368.928,97	Vlr ref. ACERTO DE JUROS NOVEMBRO CONTRATO 517000924004 ITAU
TOTAL ENCARGOS 2017				2.926.501,61	
01/07/2018	3820	Despesa c/ Juros s/ Investimento	D	10.610.389,91	Vlr ref. 10.07 MULTA (Banco Itaú - Investimento Contrato 517000924004 (LP))
01/07/2018	3820	Despesa c/ Juros s/ Investimento	D	6.744.882,49	Vlr ref. JUR 10.07 ITAU (Banco Itaú - Investimento Contrato 517000924004 (LP))
19/07/2018	3800	Despesa c/ Juros s/ Empréstimo Capital de Giro	D	16.989.626,75	Vlr ref. REF. CONCILIAÇÃO DA DESPESA DE JUROS DO BANCO ITAÚ 517000924004
TOTAL ENCARGOS 2018				34.344.899,15	
TOTAL GERAL DE DESPESAS DO CONTRATO				37.271.400,76	

A Recorrente afirma que a inclusão do valor de R\$ 16.989.626,75 também seria equivocada, pois teria sido lançado a crédito. De fato, a Recorrente junta aos autos o Livro Razão demonstrando referido lançamento (fls. 9.118), que está condizente com a planilha entregue durante a fiscalização indicando os encargos financeiros (fls. 8.362). A DRJ reproduziu a conclusão da Fiscalização no sentido de que tal lançamento teria sido feito a débito, o que não procede de acordo com a prova trazida aos autos.

Deste modo, excluindo tal lançamento, o valor total dos encargos passa a ser de R\$ a ser adicionado passa a ser de R\$ 20.281.774,01. Somando tais valores com o montante principal do empréstimo (R\$ 75 milhões) e subtraindo o valor reconhecido como quitado (R\$ 70.845.167,04), restou o montante a ser adicionado nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL passa a ser de R\$ 24.436.606,97, o qual deve ser proporcionalizado de acordo com os encargos.

IV. Valores exigidos a título de Distribuição Disfarçada de Lucro

Como mencionado, o valor a ser adicionado em função da apuração da distribuição disfarçada de lucros é de R\$ 24.436.606,97, que deve ser proporcionalizado de acordo com os encargos entre os anos-calendário de 2017 e 2018, na linha adotada pela Fiscalização (fls. 8.408).

V. Compensação indevida de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL

Uma vez que prevaleceu que a glosa do benefício fiscal foi ilegítima, também não há que se falar na ocorrência de compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.

VI. Dispositivo

Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário e lhe dou provimento parcial, para (i) cancelar integralmente a infração relativa às exclusões de crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como, conseqüentemente, (ii) cancelar a infração referente à compensação indevida de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL e (ii) reduzir o valor a ser adicionado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL decorrente da infração de distribuição disfarçada de lucros para R\$ 24.436.606,97, a ser proporcionalizado no mesmo racional adotado pela Fiscalização.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso