



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO 13868.728109/2023-51

ACÓRDÃO 1102-001.722 – 1^a SEÇÃO/1^a CÂMARA/2^a TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 29 de agosto de 2025

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE ATACADAO S.A.

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. IRREGULAR APURAÇÃO FISCAL.

Considerando a relevância dos esclarecimentos prestados e das planilhas juntadas pela Recorrente, os autos devem retornar ao colegiado de primeira instância, para que profira nova decisão, mediante análise pormenorizada dos esclarecimentos e dos documentos referidos e à luz do correto precedente do STJ, formado no julgamento do ERESP 1.517.492.

NULIDADE DO ACÓRDÃO. ERROS DE PREMISSA.

A DRJ julgou o caso à luz do precedente equivocado –Tema 1.182 -, quando deveria ter julgado com base no precedente formado no ERESP 1.517.492, específico para os casos de créditos presumidos de ICMS. Ao assim proceder, estruturou toda sua fundamentação jurídica nas razões de decidir apoiada em premissas erradas, comprometendo a eficácia da decisão, razão pela qual deve ser declarada a sua nulidade.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade do acórdão recorrido suscitada, determinando o retorno dos autos ao colegiado de primeira instância para que profira nova decisão, restando prejudicada a apreciação do mérito do recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Andrea Viana Arrais Egypto (substituta integral), Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de manifestação de inconformidade (e-fls. 209/238) apresentada por ATACADAO S.A. (“Manifestante”), já qualificada, em face do Despacho Decisório EOBAC/DEVAT/SRRF08ª/RFB nº 21.106/2023 (Despacho Decisório, e-fls. 185/199), que não homologou as retificações das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) da Impugnante, referentes ao IRPJ e à CSLL do 1º, 2º e 3º trimestres de 2021.

Transcrevo o relatório da DRJ para fins de economia processual:

Em seu Despacho Decisório (e-fls. 185/199), a autoridade fiscal informa que não homologou os débitos retidos em Malha DCTF por não terem sido cumpridos os requisitos previstos na legislação tributária, relativos aos dados constantes em DCTFs retificadoras. Os débitos retidos em questão, conforme art. 10 da IN RFB nº 1.599/2015, são expostos na tabela abaixo:

Período	Tributo	Código	Débito Referência	Débito Retido	Redução
1ºTRIM/2021	IRPJ	0220-01	263.863.366,84	254.443.590,03	9.419.776,81
1ºTRIM/2021	CSLL	6012-01	98.280.684,75	94.889.562,19	3.391.122,56
2ºTRIM/2021	IRPJ	0220-01	78.494.866,16	67.432.218,93	11.062.647,23
2ºTRIM/2021	CSLL	6012-01	30.506.986,31	26.242.990,05	4.263.996,26
3ºTRIM/2021	IRPJ	0220-01	207.502.575,24	195.000.812,59	12.501.762,65
3ºTRIM/2021	CSLL	6012-01	78.526.004,77	73.914.758,26	4.611.246,51
TOTAL					45.250.552,02

A tabela a seguir demonstra o resultado da análise da autoridade fiscal, com a manutenção dos valores declarados em DCTF original:

Período	Código	Total do Débito Fiscal	Valor do Débito Amortizado	Valor do Débito Considerado	Saldo Devedor a Ser Transferido para Este Processo	DCTF Considerada
1ºTRIM/2021	0220-01	263.863.366,84	254.443.590,03	263.863.366,84	9.419.776,81	100.2021.2021.1890728795
1ºTRIM/2021	6012-01	98.280.684,75	94.889.562,19	98.280.684,75	3.391.122,56	100.2021.2021.1890728795
2ºTRIM/2021	0220-01	67.432.218,93	67.432.218,93	78.494.866,16	11.062.647,23	100.2021.2021.1841033222
2ºTRIM/2021	6012-01	26.242.990,05	26.242.990,05	30.506.986,31	4.263.996,26	100.2021.2021.1841033222
3ºTRIM/2021	0220-01	207.502.575,24	195.000.812,59	207.502.575,24	12.501.762,65	100.2021.2021.1891041791
3ºTRIM/2021	6012-01	73.914.758,26	73.914.758,26	78.526.004,77	4.611.246,51	100.2021.2021.1891041791

Foi dada ciência do Despacho Decisório à Impugnante em 21/07/2023 (e-fl. 205).

A manifestação de inconformidade foi apresentada em 21/08/2023 (e-fls. 207/208).

Em síntese, a Manifestante suscita preliminar de nulidade vez que o procedimento fiscal violou o contraditório e a ampla defesa e que o Despacho Decisório é nulo por falta de motivação.

No mérito, a Manifestante desenvolve sua defesa em duas linhas.

Na primeira linha de defesa, a Manifestante pugna pela regularidade dos benefícios fiscais usufruídos, aduzindo que:

- os benefícios fiscais de crédito presumido de ICMS objeto da retificação pretendida estão de acordo com a determinação constitucional e da legislação complementar, ou seja, nas hipóteses aplicáveis, foram reinstituídos/convalidados nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, e do Convênio CONFAZ 190/2017, afastando qualquer questionamento quanto à regularidade dos benefícios fiscais;

- os incentivos fiscais de ICMS usufruídos estão previstos de forma ampla na legislação, sem necessidade da celebração de Termos de Acordo de Regime Especial (“TARE”, ou similar) entre o contribuinte e o Estado concedente;

- a Lei Complementar nº 160/2017 afastou qualquer discussão quanto à superada diferenciação entre subvenção para custeio e subvenção para investimento, sendo certo que o benefício fiscal de ICMS é classificado como subvenção para investimento.

Assim sendo, a Manifestante conclui que as receitas decorrentes da fruição das subvenções para investimento não devem ser computadas para fins da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A Manifestante cita a Solução de Consulta Cosit nº 145/2020 para destacar o entendimento de que a comprovação da sincronia e vinculação entre a subvenção recebida do Poder Público e o valor investido

pelo contribuinte também deixou de ser um requisito para a exclusão dos valores da apuração do lucro real.

Na segunda linha de defesa, a Manifestante afirma ter realizado corretamente os procedimentos para usufruir dos benefícios fiscais, inclusive em relação à contabilização dos valores subvencionados no resultado do exercício. Destaca, em relação ao crédito presumido de ICMS, que não há redução direta do valor do tributo devido, mas a recomposição do patrimônio da Impugnante. Nesse sentido, tais receitas estavam sendo erroneamente reconhecidas no resultado da Impugnante e indevidamente tributadas e, por isso, apresentou DCTF retificadora.

Por fim, a Impugnante apresenta pedidos nos seguintes termos:

103. Diante do exposto, a Requerente requer seja ACOLHIDA E INTEGRALMENTE PROVIDA a presente Impugnação, para o fim de que seja, em preliminar, reconhecida a nulidade do r. despacho decisório nº 21.106/2023 haja vista que (i) desconsiderou os documentos e informações apresentados, (ii) o procedimento fiscalizatório não foi conduzido adequadamente, sendo que não foram solicitados documentos aptos a constatar se as informações que serviram de base para as DCTF's retificadoras.

104. Caso assim não se entenda, a Requerente requer seja ACOLHIDA E INTEGRALMENTE PROVIDA a presente Impugnação, para o fim de que seja, no mérito, integralmente reformado o r. despacho decisório em questão e, consequentemente, homologada a retificação das DCTF's dos 1º, 2º e 3º trimestres de 2021, haja vista que:

(i) a vigência da nova redação do artigo 30 da Lei nº 12.973/14 e a comprovação de que os incentivos fiscais de crédito presumido de ICMS usufruídos pela Requerente foram convalidados/reinstituídos nos termos do Convênio CONFAZ 190/1712, conclui-se que as receitas decorrentes da sua fruição não devem ser computadas para fins da apuração a base de cálculo do IRPJ/CSL;

(ii) para fins fiscais, a exclusão dos incentivos fiscais de ICMS da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL não necessariamente depende da contabilização desses incentivos fiscais nos termos do CPC 07. Isso porque a LC 160/17 e a Lei 12.973/14 impõem uma série de requisitos para que esse tratamento tributário possa ser aplicado e a contabilização dos incentivos fiscais de uma ou de outra maneira não é um desses requisitos;

(iii) a tributação dos valores de crédito presumido de ICMS, decorrente da concessão de benefícios fiscais de ICMS pelos Estados da Federação, independentemente do cumprimento de qualquer requisito formal exigido pelo artigo 30 da Lei nº 12.973/14, representa clara afronta ao pacto federativo;

(iv) os créditos presumidos de ICMS não são passíveis de inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de sorte que a Requerente não estaria obrigada a contabilizar esses valores em reserva de lucro ou comprovar a destinação específica, conforme entendimento pacificado pelo E. STJ. Ainda que assim não fosse, foram constituídas reservas em relação aos valores ora em discussão, o que reforça ainda mais a regularidade dos procedimentos adotados;

(v) o procedimento adotado pela Requerente encontra respaldo na legislação fiscal, sendo que as DCTF's foram retificadas pela Requerente dentro do prazo de 5 anos e antes de qualquer procedimento fiscalizatório, com base em documentação hábil e idônea, para que os valores de créditos presumidos de ICMS fossem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que não configuram receita da Requerente.

105. Por fim, a Requerente protesta por provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção de quaisquer, inclusive pela juntada de novos documentos.

A DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente, conforme ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2021

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, 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, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL.

Aplica-se aos lançamentos conexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando, em síntese:

- i) NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO: IRREGULAR APURAÇÃO FISCAL;
- ii) NULIDADE DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO: ERROS DE PREMissa;
- iii) FIXANDO PREMISSAS: A PROCEDÊNCIA DAS RETIFICAÇÕES DAS DCTFs REALIZADAS PELA RECORRENTE;
- iv) DISCUSSÃO UNICAMENTE SOBRE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS;
- v) A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO CASO: INAPLICABILIDADE DA LEI N° 14.789/2023;
- vi) CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS: O ENTENDIMENTO FIRMADO PELO E. STJ QUANDO DO JULGAMENTO DO ERESP 1.517.492/PR E A INAPLICABILIDADE DO TEMA N° 1.182/STJ;
- vii) A REGULARIDADE DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS PELA RECORRENTE;
- viii) A IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS PELA UNIÃO FEDERAL;
- ix) OS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS – ESTADO DE ALAGOAS E DISTRITO FEDERAL;

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Gustavo Schneider Fossati**, Relator.

1. Admissibilidade

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

2. Preliminar de nulidade

2.1. Nulidade do despacho decisório: irregular apuração fiscal

A Recorrente alega que a fiscalização não teria analisado adequadamente as informações e documentos juntados aos autos. Na prática, sustenta que a autoridade fiscal simplesmente considerou que a Recorrente não teria cumprido os requisitos legais para exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem ao menos ter intimado novamente

a Recorrente para apresentar novos documentos e informações, em evidente violação ao contraditório e à ampla defesa.

A Recorrente foi intimada regularmente para apresentar a documentação e os esclarecimentos necessários aos questionamentos realizados pela fiscalização e teve a oportunidade de fazê-lo nos autos. Ao analisar os documentos e os esclarecimentos prestados pela Recorrente, a autoridade fiscal formou o seu livre convencimento a partir deles, tendo chegado às suas conclusões de mérito, não tendo vislumbrado a necessidade de nova intimação para a juntada de documentos adicionais.

No entanto, observo também que a DRJ, em que pese tenha feito menção expressa ao item 12 do CPC 07, não confrontou a exigência nele prevista com os esclarecimentos prestados e com as planilhas juntadas pela Recorrente, o que termina prejudicando a análise de mérito no presente julgamento.

Considerando a relevância dos esclarecimentos prestados e das planilhas juntadas pela Recorrente, entendo que os autos devem retornar à primeira instância julgadora, para que profira nova decisão, mediante análise pormenorizada dos esclarecimentos e dos documentos aqui referidos e à luz do correto precedente do STJ, formado no julgamento do ERESP 1.517.492.

2.2. Nulidade do acórdão: erros de premissa

A contribuinte alega que a DRJ partiu de premissas equivocadas, ao desconsiderar completamente o que foi decidido pelo STJ no ERESP 1.517.492, sem demonstrar por que este precedente não seria aplicável aos autos. Por outro lado, aplicou outro precedente, aquele formado no Tema 1182/STJ, o qual não analisou os créditos presumidos de ICMS em discussão nos presentes autos.

Informa, em quadro-resumo lançado no Recurso Voluntário, que todos os benefícios fiscais em questão são da espécie de crédito presumido de ICMS, conforme a LC 24/75 e, nas hipóteses aplicáveis, reinstituídos/convalidados nos termos da LC 160/2017 e do Convênio CONFAZ 190/2017.

Verificando o acórdão recorrido, observo que o relator se apoia em soluções de consulta da Cosit, dentre elas a de nº 145/2020, as quais não se coadunam com o entendimento fixado pelo STJ no ERESP 1.517.492, aplicável aos casos de créditos presumidos. Por sinal, a SC 145/2020 exige a comprovação de que os benefícios tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, exigência que já fora afastada pelo STJ e pelo CARF.

Na sequência, o relator da DRJ invoca o Tema STJ 1182 como aplicável ao presente caso, em que pese ele seja aplicável apenas aos casos dos demais benefícios fiscais de ICMS, diversos do crédito presumido.

Com razão a Recorrente. Para mim está claro que a DRJ decidiu com base nas premissas fixadas no julgamento do Tema STJ 1182, aplicáveis às outras hipóteses de benefícios fiscais, diversas do crédito presumido. O que salta aos olhos é que a DRJ ignorou por completo a

advertência feita pelo próprio STJ, segundo a qual não se aplica aos demais benefícios fiscais de ICMS o entendimento firmado no ERESP 1.517.492, justamente porque este teve como *RATIO DECIDENDI* fundamentos jurídicos conexos à realidade do tipo específico do crédito presumido, não relativos às isenções e/ou reduções de base de cálculo. Essa advertência consta no item 1 da tese aprovada:

(...)

Foi aprovada a seguinte tese repetitiva para o Tema 1.182/STJ:

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.

Em outras palavras, o STJ, ao julgar o *distinguishing* relativo aos demais benefícios fiscais, observando que sua estrutura era diversa da estrutura do crédito presumido, julgou o caso com base em outras premissas, próprias do tipo dos benefícios negativos (isenções, reduções de base, dentre outros). A distinção é relevante, e a advertência constou inclusive do item 1 da tese formada no Tema 1182, conforme acima reproduzido.

Portanto, a DRJ efetivamente julgou o presente caso à luz do precedente equivocado – o Tema 1182 -, quando deveria ter julgado com base no precedente formado no ERESP 1.517.492, específico para os casos de créditos presumidos de ICMS.

Ao assim proceder, estruturou toda sua fundamentação jurídica nas razões de decidir apoiada em premissas erradas, comprometendo a eficácia da decisão, razão pela qual entendo pela declaração de sua nulidade, acolhendo o pedido da Recorrente.

3. Mérito: da contabilização das subvenções

A DRJ entende que todas as subvenções devem transitar pelo resultado do exercício, devendo ser contabilizadas como receitas, conforme CPC 07, item 12. Conforme o art. 30 da Lei 12973/2014, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que registradas na conta Reserva de Incentivos Fiscais, conforme o art. 195-A da Lei 6404/76.

No entanto, ao final do tópico relativo à contabilização (fl. 463), conclui, para o presente caso, que o problema estaria centrado na falta de comprovação da utilização dos recursos:

No caso dos presentes autos, faltou a comprovação da utilização dos recursos decorrentes da subvenção para investimento em aquisições relacionadas à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos.

Durante a fiscalização, um dos questionamentos realizados voltava-se à suposta inconsistência com relação aos lançamentos na conta relativa às subvenções para investimento. A contribuinte prontamente respondeu da seguinte forma:

2. Não foram identificados lançamentos na conta 3.01.01.05.01.13 – Doações e Subvenções para Investimento – DRE. Explicar tal inconsistência. Explicar de que forma os valores em questão foram quantificados, identificando as contas envolvidas na DRE (e as respectivas contrapartidas), bem como as contas envolvidas no Patrimônio Líquido;

Resposta:

Conforme esclarecido anteriormente, **as retificações realizadas pela Requerente decorrem do fato de que os benefícios fiscais de ICMS de crédito presumido a que faz jus em diversos Estados foram reconhecidos no resultado da empresa e indevidamente submetidos a tributação.** A “Redução” apontada na planilha da Intimação (fls. 8), portanto, corresponde ao imposto pago a maior pela Requerente em razão da tributação pelo IRPJ e pela CSLL dos incentivos fiscais de crédito presumido de ICMS concedidos pelos entes concedentes (Estados/DF), o que é evidenciado após a retificação das suas DCTFs e ECF.

Os valores correspondentes a tais créditos presumidos sempre estiveram controlados por intermédio de lançamentos contábeis individuais e sempre foram mantidos no patrimônio da sociedade (reserva de lucros), porém somente foram reclassificados para conta específica de benefícios fiscais / subvenções para investimentos, no patrimônio líquido da empresa, a partir do ano-calendário de 2022.

Assim, em atenção ao Item 02 da Intimação, a Requerente junta a presente manifestação planilha (doc. nº 14 – arquivo_nao_paginavel) com o detalhamento contábil solicitado com controle específico e detalhado dos montantes dos benefícios fiscais, descriptivo acerca das contas envolvidas na DRE e suas respectivas contrapartidas, bem como contas respectivas do seu patrimônio líquido.

A meu ver, a fiscalização não analisou a planilha juntada no doc. 14 e não considerou os esclarecimentos prestados pela contribuinte, os quais são relevantes para a solução da lide.

O item 12 do CPC 07, mencionado pela DRJ, prevê:

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A

subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

Observo também que a DRJ, em que pese tenha feito menção expressa ao item 12 do CPC 07, não confrontou a exigência nele prevista com os esclarecimentos prestados e com as planilhas juntadas pela Recorrente, o que termina prejudicando a análise de mérito no presente julgamento.

Considerando a relevância dos esclarecimentos prestados e das planilhas juntadas pela Recorrente, entendo que os autos devem retornar à primeira instância julgadora, para que profira nova decisão, mediante análise pormenorizada dos esclarecimentos e dos documentos aqui referidos e à luz do correto precedente do STJ, formado no julgamento do ERESP 1.517.492.

Isso posto, voto por acolher a preliminar de nulidade de erro de premissa, declarando nula a decisão recorrida, ordenando o retorno do processo à Primeira Instância, para que profira nova decisão, à luz do ERESP 1.517.492 e considerando os esclarecimentos e os documentos juntados pela Recorrente.

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati