



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11060.902655/2024-10
ACÓRDÃO	1202-002.379 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LIBRAGA, BRANDAO SUPERMERCADOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021, 2022

EFEITOS DA COISA JULGADA NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A coisa julgada deve ser respeitada no âmbito administrativo, exceto quando a situação jurídica perder a vigência ante o advento de nova lei ou decisão com efeitos *erga omnes*.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021, 2022

LUCRO REAL. EXCLUSÃO. SUBVENÇÕES. INCLUSÃO RESULTADO CONTÁBIL. NECESSIDADE.

À vista do §3º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, para que seja possível a exclusão do lucro real dos valores correspondentes às isenções de ICMS e reduções de base de cálculo do ICMS, é necessário que os valores das citadas subvenções estejam efetivamente incluídos no resultado líquido contábil do período de apuração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Andrea Viana Arrais Egypto (substituto[a] integral), Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da DRJ que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela ora Recorrente contra o despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição de créditos objeto do PER nº 34005.06807.190523.1.3.57-2003 e, conseqüentemente, deixou de homologar as declarações de compensação vinculadas ao referido pedido de restituição.

O direito creditório pleiteado pela Recorrente decorre da ação judicial sob nº 5005817-78.2019.4.04.7102/RS e foi objeto de habilitação nos autos do processo sob nº 11000.736971/2023-11.

Ao analisar o direito creditório, a Autoridade Fiscal entendeu por bem indeferir o pleito da ora Recorrente, com base nos seguintes argumentos:

- (i) a ora Recorrente não teria apresentado Termo de Acordo (ou documento similar), não havendo comprovação de que os benefícios fiscais não foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos;
- (ii) não haveria despesa de ICMS em contrapartida com a suposta receita de subvenção, uma vez que o ICMS desonerado não estaria destacado na nota fiscal e, por essa razão, o valor constituído na Reserva de Incentivos Fiscais (subconta de reserva de lucros) seria uma ficção contábil e jurídica, pois teria origem em valor estranho ao resultado;
- (iii) Ausência de acréscimo patrimonial da pessoa jurídica, uma vez que reduções e isenções de ICMS não podem ser excluídas do lucro real para apuração do IRPJ e CSLL, pois não representam receita para a empresa; e, por fim,

- (iv) Invoca o princípio Federativo e o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema 1.182 em sede de recursos repetitivos.

Irresignada, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade, que, como já adiantado linhas acima, foi julgada improcedente pela DRJ.

Na ocasião do julgamento de primeira instância, a Turma Julgadora *a quo* concordou parcialmente com os argumentos de defesa apresentados pela Recorrente, reconhecendo que o despacho decisório teria deixado de observar a decisão transitada em julgado proferida nos autos do processo sob nº 5005817-78.2019.4.04.7102/RS, veja-se:

Da leitura das retrocitadas decisões judiciais, conclui-se que foi concedido à Manifestante o direito de excluir o valor correspondente às subvenções/incentivos fiscais de isenção de ICMS sobre os hortifrutigranjeiros e redução da base de cálculo de ICMS sobre mercadorias que compõem a cesta básica da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente de sua destinação. Apesar de pleiteado pela Fazenda Nacional, a fruição do direito reconhecido judicialmente não foi condicionada ao cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/14.

Destarte, assiste razão à Manifestante no tocante à inexistência de exigência de termo de acordo que comprove a intenção do ente estadual de conceder a subvenção para investimento com o intuito de estimular a implementação ou expansão de empreendimentos econômicos, bem como do cumprimento das condições estabelecidas no art. 30 da Lei nº 12.973/14.

Por outro lado, a DRJ entendeu que o indeferimento do pedido de restituição deveria ser mantido, com base no entendimento de que teria sido descumprida a norma prevista no §3º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, uma vez que os valores de tais subvenções não teriam sido incluídos no resultado líquido contábil do período de apuração.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário, alegando, em síntese:

- (i) nulidade do acórdão recorrido por inovação de critério jurídico;
- (ii) a contabilização das subvenções observou a NBC TG 07; e
- (iii) a decisão judicial não faz qualquer referência a condicionantes para o reconhecimento do direito à dedutibilidade das subvenções de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Como já relatado linhas acima, o direito creditório pleiteado pela Recorrente decorre de decisão judicial transitada em julgado proferida nos autos do mandado de segurança sob nº 5005817-78.2019.4.04.7102/RS.

A decisão de primeira instância resumiu muito bem o processo judicial e a decisão que ampara o direito pleiteado pela ora Recorrente.

Ao compulsar os autos do processo administrativo nº 11000.736971/2023-11, que deferiu o pedido de habilitação do crédito, verificam-se as informações a respeito da ação judicial nº 5005817-78.2019.4.04.7102/RS.

A seguir são reproduzidos excertos da sentença do juízo de primeiro grau que julgou procedente o pedido formulado pela contribuinte:

ANTE O EXPOSTO, julgo procedente o pedido formulado na inicial, concedendo a segurança pleiteada para reconhecer o direito da parte impetrante à:

a) exclusão do valor correspondente às subvenções/incentivos fiscais de (1) isenção de ICMS sobre os hortifrutigranjeiros e (2) redução da base de cálculo de ICMS sobre mercadorias que compõem a cesta básica da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

b) compensação dos valores recolhidos indevidamente, atualizados, observado o prazo prescricional, nos termos da fundamentação;

c) utilização (contabilização), em sua escrituração contábil, dos valores pagos indevidamente, nos respectivos anos-calendário, em caso de prejuízo fiscal.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região negou provimento à apelação interposta pela União.

A União opôs embargos de declaração em face de acórdão do TRF 4ª Região, conforme transcrito a seguir:

Trata-se de embargos de declaração opostos pela União em face de acórdão desta Turma, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DESCABIMENTO. 1. Os benefícios ou incentivos fiscais de ICMS não geram aumento de patrimônio, nem produzem receita ou lucro, na medida em que operam, por via transversa, a redução da carga tributária.

Logo, por não representar acréscimo de nenhuma espécie, não se constituem como receita tributável. 2. As receitas decorrentes de

benefícios fiscais concedidos pelos Estados em relação ao ICMS, independentemente de sua natureza devem ser afastadas da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, pouco importando sua destinação. 3. O contribuinte tem o direito de excluir os créditos presumidos e demais benefícios relacionados ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que não configuram acréscimo patrimonial da empresa, não se equiparando a lucro ou renda. (TRF4, APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 5005817-78.2019.4.04.7102, 1ª Turma, Juiz Federal ALEXANDRE GONÇALVES LIPPEL, POR UNANIMIDADE, JUNTADO AOS AUTOS EM 15/10/2020)

A União, em suas razões (Evento 63), sustenta o seguinte:

a) que há agora expressa determinação legal no sentido de que os benefícios fiscais de ICMS são subvenções de investimento (§ 4º), de modo que, se atendidas as condições previstas no art. 30 da Lei 12.973/14, eles não devem ser computados nº lucro real, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

b) que há diferença prática entre a coisa julgada formada tão somente com base nº ERESP nº 1.517.492, por meio do qual o contribuinte estaria absolutamente livre para usufruir o benefício fiscal sem a incidência do IRPJ e da CSLL, podendo distribuir dividendos ou absorver prejuízos sem antes absorver a reserva de lucros, e a coisa julgada que atenda às condições trazidas no art. 30 da Lei nº 12.973/14, o qual estabelece um padrão de utilização e de escrituração contábil;

c) que o acórdão deixou de observar o disposto no artigo 97 da Constituição da República;

d) que deve ser emitida tese jurídica quanto à cogência do art. 97 e do art. 103-A, da CRFB, ainda que para exclusivos fins de prequestionamento.

Com base nestes argumentos, requer a União sejam recebidos e providos os presentes embargos, para que seja sanada a omissão apontada com análise da questão sub judice à luz do disposto no art. 9º da LC nº 160/2017, que acrescentou os §§ 4º e 5º, na Lei n.12.973/14, em face do disposto nos artigos 97 e 103-A, da CRFB e da Súmula Vinculante nº 10 do c. STF, atribuindo-se efeitos infringentes, nos termos da fundamentação, ou, ao menos, para a emissão de tese jurídica sobre os referidos dispositivos normativos, em face das Súmulas 282 e 356 do STF e 98 e 211 do STJ, para fins de prequestionamento.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região negou provimento aos mencionados embargos de declaração opostos pela União.

A União interpôs perante o Superior Tribunal de Justiça agravo contra decisão que inadmitiu o recurso especial fundado no art. 105, III, a, da Constituição Federal,

que objetiva reformar o acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme excertos transcritos a seguir:

No presente recurso especial, a recorrente aponta violação do art. 1.022 do CPC/2015, alegando, em síntese, omissão no acórdão recorrido porquanto deixou de se pronunciar sobre a impossibilidade de concessão do incentivo fiscal de exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL sem que sejam atendidas às condições previstas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Alega, também, afronta ao mesmo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, sustentando, em suma, que apenas os créditos presumidos de ICMS que atendam aos requisitos legais podem ser beneficiados com o incentivo fiscal de exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Após decisum que inadmitiu o recurso especial foi interposto o presente agravo, tendo a recorrente apresentado argumentos visando rebater os fundamentos da decisão agravada.

O Superior Tribunal de Justiça conheceu do agravo para conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento.

Da leitura das retrocitadas decisões judiciais, conclui-se que foi concedido à Manifestante o direito de excluir o valor correspondente às subvenções/incentivos fiscais de isenção de ICMS sobre os hortifrutigranjeiros e redução da base de cálculo de ICMS sobre mercadorias que compõem a cesta básica da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente de sua destinação. Apesar de pleiteado pela Fazenda Nacional, a fruição do direito reconhecido judicialmente não foi condicionada ao cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/14.

O que se verifica, portanto, é que a Recorrente obteve decisão judicial que ampara o seu direito de excluir na apuração do IRPJ e CSLL os valores correspondentes a: subvenções ou incentivos fiscais de isenção de ICMS sobre hortifrutigranjeiros e redução da base de cálculo de ICMS sobre mercadorias que compõem a cesta básica.

Voltando à decisão recorrida, a DRJ entendeu que, apesar da decisão judicial transitada em julgado, o crédito pleiteado pela Recorrente não poderia ser reconhecido, tendo em vista que os valores de tais subvenções não teriam sido incluídos no resultado líquido contábil do período de apuração.

Em primeiro lugar, a Recorrente questiona a nulidade do acórdão da DRJ, que para manter a autuação teria adotado um novo critério jurídico não utilizado pelo despacho decisório.

Analisando o despacho decisório que dá origem ao presente processo, é possível identificar algumas passagens nas quais a Autoridade Fiscal afirma que o valor das subvenções não teria sido incluído no resultado apurado, sendo, portanto, uma ficção contábil e jurídica.

Por conseguinte, o valor constituído na Reserva de Incentivos Fiscais(subconta da Reserva de Lucros) referente às supostas subvenções para investimento, conforme explanado pelo contribuinte na resposta à Intimação nº 10.128/2023 , **é uma ficção contábil e jurídica, pois tem origem em valor totalmente estranho ao resultado apurado**, uma vez que os valores das ditas subvenções para investimento, como foi amplamente relatado acima, não correspondem a quaisquer parcelas do lucro auferido, pela singela razão de não terem ingressado no patrimônio do sujeito passivo (jamais foram reconhecidos na contabilidade e na própria composição dos custos das vendas da empresa).

É verdade que a DRJ não utilizou exatamente os mesmos argumentos adotados pela Autoridade Fiscal para concluir pela ausência de trânsito dos valores referentes às subvenções no resultado da Recorrente, mas entendo que o acórdão da DRJ não pode ser considerado nulo, uma vez que, assim como fez a Autoridade Fiscal ao proferir o despacho decisório, também entendeu que as subvenções não transitaram pelo resultado.

Por essas razões, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

Quanto ao mérito, entendo que o recurso não merece provimento.

É certo que existem entendimentos contrários ao direito à exclusão de benefícios fiscais de isenção e redução de base de cálculo concedidos de forma genérica. Considerando que os benefícios usufruídos pela Recorrente - redução da base de cálculo (isenção parcial) sobre as mercadorias que compõem a cesta básica e isenção do ICMS sobre os hortifrutigranjeiros - foram concedidos de forma genérica, o caso dos autos poderia se somar a outros analisados por este Conselho, a exemplo dos acórdãos nº 1401-007.536, 1401-007.691 e 1102-001.758, nos quais o tema foi debatido.

Ocorre que o caso em exame se distingue dos demais por uma peculiaridade que não pode deixar de ser observada pelo julgador administrativo, qual seja: a existência de uma decisão judicial transitada em julgado que assegura o direito a exclusão dos benefícios fiscais já referidos acima sem impor quaisquer condições para tanto. Note-se que a decisão que transitou em julgado não impõe nem sequer a observância aos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Dessa forma, as discussões rotineiramente observadas no âmbito deste Conselho perdem relevância, não sendo o caso de se debater sobre o caráter genérico da concessão dos benefícios, a natureza de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos ou o registro em conta de reserva de incentivos fiscais, porque – repita-se – essas questões já foram decididas pelo Poder Judiciário.

Nesse sentido, entendo que a maioria dos motivos relacionados pela Autoridade Fiscal no despacho decisório não podem subsistir, sob pena de descumprimento de decisão judicial e ofensa aos arts. 77, IV do Código de Processo Civil.

Art. 77. Além de outros previstos neste Código, são deveres das partes, de seus procuradores e de todos aqueles que de qualquer forma participem do processo:

(...)

IV - cumprir com exatidão as decisões jurisdicionais, de natureza provisória ou final, e não criar embaraços à sua efetivação;

Por outro lado, apesar de ter reconhecido o direito à exclusão dos benefícios fiscais em comento, entendo que são pertinentes as considerações feitas pela Fiscalização e DRJ a respeito do computo das receitas no resultado do período.

Quanto a esse aspecto, a Recorrente insiste que adotou procedimento autorizado pelo enunciado do item 29 do CPC 07 na demonstração da subvenção em seu resultado, registrando-a como dedução de despesa.

29. A subvenção é algumas vezes apresentada como crédito na demonstração do resultado, quer separadamente sob um título geral tal como "outras receitas", quer, alternativamente, como dedução da despesa relacionada. A subvenção, seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento, ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza.

29A. (Eliminado).

30. Como justificativa da primeira opção, há o argumento de que não é apropriado compensar os elementos de receita e de despesa e que a separação da subvenção das despesas relacionadas facilita a comparação com outras despesas não afetadas pelo benefício de uma subvenção.

Pelo segundo método, é argumentado que as despesas poderiam não ter sido incorridas pela entidade caso não houvesse a subvenção, sendo por isso enganosa a apresentação da despesa sem a compensação com a subvenção.

31. Ambos os métodos são aceitos para apresentação das subvenções relacionadas às receitas. É necessária a divulgação da subvenção governamental para a devida compreensão das demonstrações contábeis. Por isso é necessária a divulgação do efeito da subvenção em qualquer item de receita ou despesa quando essa receita ou despesa é divulgada separadamente.

Ocorre que, apesar do esforço demonstrado pela Recorrente em sua defesa, não está em discussão a validade do procedimento de se registrar a subvenção no resultado como dedução de despesa relacionada. O que impede o reconhecimento do alegado direito creditório é o lançamento a débito, no mesmo valor do lançamento a crédito, tal como observado pela DRJ.

É equivocado o argumento defensivo quanto ao cumprimento do item 29 da norma contábil (NBC TG 07), mediante a contabilização do lançamento a crédito na conta redutora "31301010 – ICMS Subven Investimento" (código 3.01.01.01.02.03, no plano de contas do Sped) que faz parte do subgrupo

“Dedução das vendas”, junto ao Resultado do Exercício. Não se questiona a aderência desse lançamento isoladamente perante as normas contábeis. Na verdade, a irregularidade nos registros contábeis reside no fato de a Manifestante ter utilizado sucessivos lançamentos a crédito e a débito de conta de deduções das vendas relativa a ICMS – Subvenção de Investimentos, de forma a se anularem reciprocamente.

Senão, vejamos: o lançamento a débito na conta a conta “31301011 – ICMS Subvenção de Investimentos” (código 3.01.01.01.02.03, no plano de contas do Sped) que faz parte do subgrupo “Dedução das vendas”, junto ao Resultado do Exercício, além de estar em desacordo com a realidade contábil da operação por não haver propriamente uma dedução de receita, teve como consequência compensar os efeitos no resultado do lançamento a crédito citado no parágrafo precedente.

Ocorre que tal lançamento a crédito na conta redutora “31301010 – ICMS Subven Investimento” (código 3.01.01.01.02.03, no plano de contas do Sped) não teve por efeito aumentar o resultado pelo reconhecimento de uma receita, mas tão somente anulou o lançamento a débito em conta de mesma natureza.

Conclui-se, portanto, que os lançamentos efetuados na contabilidade da Manifestante para registrar a subvenção apenas aumentaram de forma artificial o resultado mediante um lançamento a crédito em conta de dedução das vendas, para em outro momento, ter seus efeitos neutralizados por um lançamento a débito em conta igualmente de dedução das vendas.

Logo, não restou caracterizada a inclusão efetiva das receitas de subvenção/incentivos fiscais de ICMS no resultado contábil, razão pela qual não há resultados a serem excluídos do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Com o propósito de afastar as conclusões expostas no excerto transcrito acima, a Recorrente instruiu o seu recurso com parecer técnico contábil. Contudo, analisando o referido documento, entendo que, de fato, não está comprovada a inclusão da subvenção no resultado e, justamente por essa razão, não se pode admitir a exclusão pretendida pela Recorrente, uma vez que não é possível excluir aquilo que nunca foi incluído.

Na verdade, as telas colacionadas no Laudo Pericial apresentado pela Recorrente confirmam a fundamentação do acórdão recorrido. Veja-se

31201001	[=]Descontos concedidos	****	0,00	10.033.391,09	3.995,61-	10.029.395,48
31202004	[=]Devol. Mercadorias	****	0,00	495.091,06	14.766,03-	480.325,03
	[=] IMPOSTOS INCIDENTES S/ VENDAS		0,00	92.722.057,42	36.636.445,38-	56.085.612,04
31301001	[=]ICMS s/Venda Merc	****	0,00	32.503.307,83	355.292,86-	32.148.014,97
31301004	[=]ICMS Revenda Prod	****	0,00	89.844,31	34.152,53-	55.691,78
31301007	[=]ICMS Sub.Tribut.	****	0,00	6.043.939,23	6.569.679,09-	525.739,86-
31301010	[=]ICMS Subven Investimentos	****	0,00	28.049.612,41	0,00	28.049.612,41
31301011	ICMS Subvenção Investimentos	****	0,00	0,00	28.049.612,41-	28.049.612,41-
31302004	[=]FIS Revenda Merc.	****	0,00	4.690.767,94	373.213,89-	4.317.554,05
31303004	[=]Cofins s/Rev.Merc.	****	0,00	21.321.666,60	900.414,94-	20.421.151,76
31304001	[=]ISSQN s/serviços	****	0,00	23.019,10	354.079,76-	331.060,66-
31201001	[=]Descontos concedidos	****	0,00	10.033.391,09	3.995,61-	10.029.395,48
31202004	[=]Devol. Mercadorias	****	0,00	495.091,06	14.766,03-	480.325,03
	[=] IMPOSTOS INCIDENTES S/ VENDAS		0,00	92.722.057,42	36.636.445,38-	56.085.612,04
31301001	[=]ICMS s/Venda Merc	****	0,00	32.503.307,83	355.292,86-	32.148.014,97
31301004	[=]ICMS Revenda Prod	****	0,00	89.844,31	34.152,53-	55.691,78
31301007	[=]ICMS Sub.Tribut.	****	0,00	6.043.939,23	6.569.679,09-	525.739,86-
31301010	[=]ICMS Subven Investimentos	****	0,00	28.049.612,41	0,00	28.049.612,41
31301011	ICMS Subvenção Investimentos	****	0,00	0,00	28.049.612,41-	28.049.612,41-
31302004	[=]FIS Revenda Merc.	****	0,00	4.690.767,94	373.213,89-	4.317.554,05
31303004	[=]Cofins s/Rev.Merc.	****	0,00	21.321.666,60	900.414,94-	20.421.151,76
31304001	[=]ISSQN s/serviços	****	0,00	23.019,10	354.079,76-	331.060,66-

Por essas razões, não estando comprovada a inclusão das subvenções no resultado da Recorrente, entendo que o recurso voluntário não merece provimento.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto