



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10467.720733/2012-82
ACÓRDÃO	1101-002.139 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAVA EMBALAGENS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

JULGADOR DE ORIGEM.LOCALIDADE DIVERSA.POSSIBILIDADE

É válida a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) de localidade diversa do domicílio fiscal do sujeito passivo. (Súmula CARF nº 102)

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 imponible, independentemente do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. REALIZAÇÃO. REQUISITOS.

Se a escrituração mantida pelo contribuinte não permitir a identificação da origem dos bens reavaliados, que permita a determinação dos valores realizados em cada período de apuração, a reavaliação deve ser adicionada ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sempre que o fato se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência de mais de um tributo ou contribuição, as conclusões quanto a ele aplicar-se-ão igualmente no julgamento de todas as exações.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para reverter a glosa de exclusão de IRPJ e CSLL em razão do crédito presumido de ICMS.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário protocolado pelo contribuinte (efls. 2125/2167) contra acórdão da DRJ, efls. 2108/2116, que julgou improcedente impugnação apresentada pelo contribuinte (efl. 2043/2065), referente a lançamento de IRPJ e CSLL (efls.03/59), lastreado em Relatório Fiscal (efls.2004/2030) com multas de ofício e juros de mora para os anos-calendários de 2009 e 2010.

Para síntese dos fatos, reproduzo também o relatório do acórdão recorrido:

Por meio dos Autos de Infração, às folhas 3 a 59, foram exigidas da interessada acima qualificada as importâncias de R\$ 463.407,95 e R\$ 180.616,43 a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, respectivamente, acrescidas de multa de ofício de 75% e de juros de mora.

Referem-se a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2009 e 2010. No “RELATÓRIO DE AÇÃO FISCAL” (f. 2004 a 2030), a Fiscalização revela que a contribuinte apresentou Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, relativas aos anos-calendário 2009 e 2010, informando o regime de tributação pelo lucro real trimestral. Relata a apuração de duas categorias de infrações:

(a) Exclusão indevida de valores da base de cálculo dos tributos, nos anos-calendário 2009 e 2010, a título de crédito presumido de ICMS, gozado nos moldes do Termo de Acordo nº 103, de 2002 e Decreto nº 23.211, de 2002 - PB. Salienta que, ainda que o crédito presumido em questão fosse reconhecido como subvenção de investimento, não teriam sido observados os requisitos exigidos pela legislação para a sua dedutibilidade:

- Em relação aos anos-calendário 2008 e 2009, a pessoa jurídica não optou pelo Regime Tributário de Transição (RTT), ficando sujeita aos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009.

- A partir do ano-calendário 2010, a inserção no RTT passou a ser obrigatória. Mas ainda que se considerasse o benefício de crédito presumido de ICMS como subvenção para investimento, tem-se que no ano de 2010, a contribuinte não atendeu às exigências do art. 18, inciso III, da Lei nº 11.941, de 2009. (b) Utilização de todo o saldo da conta contábil “Reserva de reavaliação” para aumento de capital, em 30/09/2010, sem adicionar o referido valor na apuração da base de cálculo dos tributos, referentes ao 3º trimestre de 2010. Inconformada, a impugnante apresentou a impugnação de f. 2043 a 2065 para o IRPJ, e a impugnação de f. 2074 a 2096 para a CSLL, com o mesmo teor. Em relação aos créditos presumidos de ICMS, alega, em síntese, que:

- Os créditos presumidos de ICMS são apenas forma de se atingir uma carga tributária condizente com a praticada por outros Estados da Federação. - Se a empresa não recebeu efetivamente estes valores, jamais poderíamos a tratar aqui de percepção de receita, a serem classificadas de subvenções, de qualquer tipo for.

- Nega que o benefício fiscal configure subvenção, entende tratar-se de redutor do custo da pessoa jurídica. Cita precedentes judiciais e administrativos neste sentido. Em relação à reserva de reavaliação, assevera que:

- A segregação da realização das reavaliações por natureza de bens é crucial, visto que o reconhecimento da mais valia inerente aos imóveis não é alcançada pela tributação do IRPJ e CSLL, conforme art. 436 do RIR/99. Neste caso, o auditor tinha o dever de fazer tal segregação, sob pena de querer fazer incidir tributo sobre fatos para os quais a legislação tributária é expressa em afastar a exação.

- Em relação a 2009 e 2010, objetos de fiscalização, o auditor admitiu que não conseguiu vislumbrar na contabilidade, método para segregar a realização das reservas de reavaliação com o aumento de capital, de acordo com a natureza dos respectivos bens que deram causa a reavaliação.

- Nesta situação, o auditor presumiu que os valores da realização da reserva de reavaliação tiveram um comportamento proporcional ao saldo das conta dos bens.

- É improcedente a alegação de que a escrita contábil da empresa (razão) lhe foi omitida, pois o atuante podia, a qualquer tempo, consultar a escrita fiscal digital da empresa. Quando muito, o teor da autuação deveria ser o embaraço à fiscalização, mas nunca com a constituição de crédito tributário com base em meras presunções e estimativas sobre a ocorrência do fato gerador, motivo pelo qual fica latente a improcedência da autuação.

É o relatório.

Nada obstante, o acórdão recorrido julgou improcedente a pretensão impugnatória, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ANO-CALENDÁRIO: 2009, 2010

juízo de julgamento da impugnação fiscal do recorrente, com a consequente remessa do presente processo administrativo para a Delegacia da Receita de Julgamento de Recife, onde deverá ser devidamente processada e julgada a defesa; (ii) na eventualidade de não ser declarada a nulidade da decisão, seja revertida a decisão de primeira instância, no sentido de julgar improcedente integralmente improcedente auto de infração em tela. .

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

A Recorrente alega a nulidade da decisão recorrida, pois teria sido proferida por autoridade incompetente. Segundo ela impugnação apresentada pela ora recorrente foi, inexplicavelmente, julgada pela DRJ de Florianópolis, e não por aquela vinculada à DRF de origem – qual seja, a DRJ de Recife, com jurisdição sobre a 4ª Região Fiscal.

Contudo, sem razão. Aplica-se ao caso o teor da Súmula CARF nº. 102:

Súmula CARF nº 102

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

É válida a decisão proferida por Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ de localidade diversa do domicílio fiscal do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

101-95.433, de 22/03/2006; 101-95.938, de 24/01/2007; 103-22.886, de 28/02/2007; 195-00.027, de 20/10/2008; 1101-00.626, de 24/11/2011

Afastada, portanto, a preliminar suscitada.

Conforme relatado, trata-se de Autos de Infração, às folhas 3 a 59, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, respectivamente, acrescidas de multa de ofício de 75% e de juros de mora, decorrentes das seguintes infrações:

(a) Exclusão indevida de valores da base de cálculo dos tributos, nos anos-calendário 2009 e 2010, a título de crédito presumido de ICMS, gozado nos moldes do Termo de Acordo nº 103, de 2002 e Decreto nº 23.211, de 2002 - PB. Salaria que, ainda que o crédito presumido em questão fosse reconhecido como subvenção de investimento, não teriam sido observados os requisitos exigidos pela legislação para a sua dedutibilidade:

- Em relação aos anos-calendário 2008 e 2009, a pessoa jurídica não optou pelo Regime Tributário de Transição (RTT), ficando sujeita aos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009.

- A partir do ano-calendário 2010, a inserção no RTT passou a ser obrigatória. Mas ainda que se considerasse o benefício de crédito presumido de ICMS como subvenção para investimento, tem-se que no ano de 2010, a contribuinte não atendeu às exigências do art. 18, inciso III, da Lei nº 11.941, de 2009.

(b) Utilização de todo o saldo da conta contábil “Reserva de reavaliação” para aumento de capital, em 30/09/2010, sem adicionar o referido valor na apuração da base de cálculo dos tributos, referentes ao 3º trimestre de 2010.

Sobre o ponto (i), verifica-se se tratar de questionamento acerca da natureza jurídica da subvenção concedida pelo Estado da Paraíba por meio do Decreto n. 23.211/2002, se de investimento ou de custeio.

No caso, não há controvérsias quanto à natureza de crédito presumido do benefício, como se extrai do seguinte excerto do relatório Fiscal:

6.3 — Da inadequação do benefício obtido pelo sujeito passivo ao conceito de subvenção para investimentos

À luz do exposto, constata-se que o benefício de crédito presumido do ICMS obtido pelo sujeito passivo junto ao Estado da Paraíba, por meio do já citado Termo de Acordo nº 103/2002, não constitui subvenção para investimento, devendo, portanto, ser computado na determinação do lucro tributável, visto que não possui vinculação com a aplicação efetiva e específica dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Deste modo, foram lavrados os Autos de Infração de fls. 03 a 50, por meio dos quais foram exigidos os tributos devidos em decorrência da glosa das exclusões efetuadas pelo sujeito passivo na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido relativos aos trimestres dos anos-calendários de 2009 e 2010, conforme acima detalhado.

Em linha com o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça ao julgar o tema 1.182 dos Recursos Repetitivos, a exclusão dos benefícios de ICMS - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, demandam o atendimento dos requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), ressalvados, contudo, os créditos presumidos, conforme julgamento proferido no ERESP 1.517.492/PR:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TEMA 1182. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIOS FISCAIS DIVERSOS DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PRETENSÃO DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DOS EFEITOS DO ERESP 1.517.495/PR. PRECEDENTES DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. QUE ENTENDEM PELA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO LEGAL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. APLICAÇÃO DO ART. 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014. CASO CONCRETO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PROVIDO EM PARTE.

1. Da limitação da tese proposta: Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do

IRPJ e da CSLL (extensão do 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. Da Jurisprudência firmada pelas Turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça: A temática em julgamento foi objeto de sucessivos debates em ambas as Turmas de Direito Público deste Superior Tribunal de Justiça, dos quais se podem extrair as duas posições formadas.

2.1. A Primeira Turma aplica o princípio federativo para excluir os benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, DJe de 16/3/2022).

2.2. A Segunda Turma aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ou seja, entende que deve ser verificado o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (REsp. n. 1.968.755-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/04/2022).

3. A exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL: 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 (REsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe de 1/2/2018). O objeto deste repetitivo consiste em investigar se os fundamentos determinantes para a conclusão adotada no ERESP 1.517.492/PR se aplicam aos demais benefícios fiscais de ICMS.

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

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

4.2. A não-cumulatividade do ICMS e o diferimento da incidência: A respeito do tema do efeito da recuperação no contexto da não-cumulatividade do ICMS, o professor Hugo de Brito Machado assevera que: "As isenções, como as imunidades, de determinadas operações, ficam transformadas em simples diferimentos de incidência. Para que isto não ocorresse, necessário seria que ficasse assegurado o crédito do imposto para as operações seguintes." (MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS.

Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 18, p. 27-39, mar. 1997. p. 39). Como assertivamente apontado pelo professor, somente a efetiva criação de crédito presumido será capaz de afastar esse efeito de recuperação. No mesmo sentido, ensina Ivan Ozai que "a isenção do imposto em relação a determinada operação implica a ausência de créditos para pagamento do imposto incidente na operação seguinte, produzindo o fenômeno que conhecemos por efeito de recuperação" (OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios fiscais do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. P.148). Aqui reside a peculiar diferença que aparta a espécie de benefício fiscal do crédito presumido das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS:

a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Os demais benefícios fiscais de desoneração de ICMS não possuem a mesma característica, pois o Fisco, não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação.

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

5. Compreensão firmada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: No mesmo sentido, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP n. 1.968.755/PR (Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 8/4/2022) que versou sobre a possibilidade de extensão aos demais benefícios fiscais de ICMS do entendimento firmado para o crédito presumido, compreendeu que "o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos".

6. Impossibilidade de extensão do entendimento firmado no ERESP n. 1.517.492/PR: Diante das premissas aqui seguidas, compreendo pela impossibilidade de se adotar a mesma conclusão que prevaleceu no ERESP 1.517.492/PR para alcançar outros benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros.

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 8. Teses a serem submetidas ao Colegiado:

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.

9. Análise do caso concreto: Na hipótese dos autos, o recurso especial foi interposto pelo contribuinte, com a indicação de violação dos seguintes dispositivos normativos: art. 9º da Lei Complementar n. 160/2017, art. 443 do RIR/1999 e art. 523 do RIR/2018. No caso dos autos o benefício fiscal que se pretendeu excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é especificamente a redução da base de cálculo de ICMS promovida pelo Estado de Santa Catarina através do art. 9º inciso I, do RICMS-SC. Analisando a conclusão a que chegou o Tribunal de origem, observa-se que ela se encontra em conformidade com a proposta firmada para o Tema 1.182.

Ademais, no caso concreto, o não cumprimento dos requisitos do Art. 30 da Lei 12.473/2014 para a dedução dos benefícios fiscais de ICMS está expresso no voto e na ementa do acórdão recorrido, não sendo a hipótese de determinar o retorno dos autos para o exame dessa questão.

10. Dispositivo: Recurso especial da Fast Indústria E Comércio Ltda parcialmente provido, com determinação do retorno dos autos à origem.

Acórdão sujeito ao regime previsto no artigo 1.036 e seguintes do CPC/2015.

(REsp n. 1.987.158/SC, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 26/4/2023, DJe de 12/6/2023.)

Portanto, segundo entendimento firmado em recurso repetitivo, vinculante, nos termos do art. 98 do RICARF, **os créditos presumidos de ICMS são excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (enquanto reflexo)**, independentemente do cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

Assim, **entendo pelo provimento do Recurso Voluntário nessa parte.**

Quanto à segunda acusação – Utilização de todo o saldo da conta contábil “Reserva de reavaliação” para aumento de capital, sem que tenha procedido à adição do referido valor na apuração do lucro real do 3º trimestre de 2010 –, a Recorrente alega o fiscal arbitrou tais valores com base na metodologia que achava mais oportuna, embora não se esteja aqui no campo da discricionariedade, sendo incabível a imposição de determinação de bases de cálculo de tributos com base em meras estimativas.

Apesar de questionar a metodologia apresentada, a ora Recorrente não apresenta nenhuma documentação que autorize conclusão diversa da alcançada. Assim, analisando o acórdão recorrido, entendo que ele deve ser mantido nessa parte pelos próprios fundamentos, nos termos autorizados pelo §12 do art. 114 do RICARF:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e II – referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Peço vênia para transcrever excerto do acórdão que trata da matéria:

1 Da realização da reserva de reavaliação

A autoridade fiscal verificou a utilização de todo o saldo da conta contábil “Reserva de reavaliação” para aumento de capital, em 30/09/2010, sem que o referido valor fosse adicionado na apuração da base de cálculo dos tributos, referentes ao 3º trimestre de 2010.

A impugnante não nega que deixou de adicionar a reserva de reavaliação na base de cálculo dos tributos, mas contesta a forma de apuração da autoridade fiscal, pois entende que houve a utilização de presunção na segregação dos valores da reserva de reavaliação. Ressalta a importância da correta segregação tendo em vista que a mais valia inerente aos imóveis não é alcançada pela tributação do IRPJ e CSLL, conforme art. 436 do RIR/99.

Acerca da questão posta, constata-se que não assiste razão à impugnante.

Como se vê, a impugnante alega que era ônus da fiscalização efetuar a segregação dos valores da reserva de reavaliação. Todavia, a legislação prescreve que o

contribuinte deveria “discriminar na reserva de reavaliação os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração”, sob pena de o valor ser adicionado ao lucro líquido para apuração do lucro real. Neste sentido era o art. 434 do Decreto nº 3.000, de 1999 (g.n):

Art.434. *A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI).*

§1º O laudo que servir de base ao registro de reavaliação de bens deve identificar os bens reavaliados pela conta em que estão escriturados e indicar as datas da aquisição e das modificações no seu custo original.

§2º O contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, §2º).

§3º Se a reavaliação não satisfizer aos requisitos deste artigo, será adicionada ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, §1º, alínea "h", e Lei nº 154, de 1947, art. 1º).

No caso em análise, constata-se que não havia laudo das reavaliações nem a discriminação dos bens reavaliados, na forma mencionada no dispositivo acima transcrito, de modo que todo o trabalho da autoridade fiscal para reconstituição das reservas de reavaliação e suas utilizações, bem como a adoção de um critério de proporcionalidade, em verdade, beneficiou a impugnante, pois havia autorização legal para adicionar **todo** o valor da reserva de reavaliação, nas condições em que se encontrava a escrituração da contribuinte.

A autoridade fiscal revela o seguinte no Relatório Fiscal (f. 2019/2025):

7. DA AUSÊNCIA DE ADIÇÃO DE VALORES

O sujeito passivo utilizou, em 30/09/2010, todo o saldo da conta contábil "Reserva de reavaliação" (252102000005) para aumento do capital social, sem que tenha procedido à adição do referido valor na apuração do lucro real do 3º trimestre de 2010, conforme determinado pelo art. 435, inciso I, do RIR/99, a seguir transcrito (fls. 558, 559, 1.465, 1.466 e 1.765):

[...]

A pessoa jurídica, apesar de intimada em duas oportunidades a apresentar o Laudo que embasou a constituição da referida reserva (fls. 126 a 128 e 199 a 201); limitou-se a apresentar Certidão de Ocorrência Policial referente ao extravio do mesmo e declaração de que o profissional responsável por sua emissão não mais dispõe de cópia do documento (fls. 214 e 215).

Não obstante tal fato, os valores de constituição da reserva e a sua utilização foram reconstituídos a partir da escrituração contábil da pessoa jurídica.

[...]

7.6 – Integralização ao capital em 2010

Na ausência de elemento que comprove destinação diversa, os valores do aumento do capital social realizado em 30/09/2010 foram considerados como provenientes das três origens de composição da reserva (terrenos, edificações e máquinas e equipamentos), respeitada a proporção entre estas na composição da reserva à data do aumento do capital, conforme a seguir discriminado:

ORIGEM	VALOR (R\$)	%
Terrenos	85.763,72	20,99
Edificações	62.211,15	15,23
Maq. e Equip.	260.598,16	63,78
TOTAL INTEGRALIZADO	408.573,03	

[...]

7.7 – Da adição dos valores na autuação

Deste modo, portanto, o valor de R\$ 260.598,16 deveria ter sido adicionado na apuração do lucro real do 3º trimestre de 2010, conforme determinado pelo art. 435, inciso I, do RIR/99.

Todos os fatos acima narrados foram levados ao conhecimento do sujeito passivo, por meio dos Termos de fls. 371 a 373 e 389 a 396.

O sujeito passivo, em sua resposta ao Termo de Constatação e Intimação nº 04, declarou que "o aumento decorreu de aumento de valor exclusivamente de bens imóvel (sic) pertencente ao ativo permanente da Contribuinte" (fls. 376 e 377).

A afirmação do sujeito passivo não encontra amparo em sua escrituração contábil e demais informações apresentadas no curso da presente ação fiscal, como acima explicitado.

Ainda que se acatasse o demonstrativo apresentado pelo sujeito passivo em resposta ao Termo de Constatação e Intimação nº 03 (fl. 277), na data do aumento do capital realizado em 2010, a reserva em questão possuía em sua composição valores referentes a terrenos, edificações e máquinas e equipamentos.

Em sua resposta ao Termo de Constatação e Intimação nº 05, o sujeito passivo reconheceu "o equívoco cometido, acatando pacificamente a penalidade cabível (sic) não tendo mais a contrapor em relação ao item." (fl. 400).

Deste modo, o valor apurado pela fiscalização não demanda reparo.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa de exclusão de IRPJ e CSLL em razão do crédito presumido de ICMS.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz