



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.721974/2022-35
ACÓRDÃO	1402-007.057 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL . FRIGORÍFICO NUTRIBRAS S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

**AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL. NEUTRALIDADE. LEI 12.973/2014.
AVALIAÇÃO DE VALOR JUSTO. CONCEITO DE RENDA.**

A ausência de criação de subconta não implica, automaticamente, no acréscimo da base de cálculo de IRPJ sob o risco de afronta ao conceito de renda previsto no art.43 do CTN. Manter os valores escriturados de maneira a permitir o controle da avaliação com base o valor justo, ainda que de forma diversa da prevista no artigo de lei, supera o fato do contribuinte não ter observado exatamente a forma de evidenciação do ganho decorrente da avaliação com base o valor justo, previsto no art. 13 da Lei nº 12.973/2014.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE ICMS DA RECEITA BRUTA. AUSÊNCIA DE LASTROS EM NOTAS FISCAIS.

Tributos incidentes sobre a receita bruta são aqueles que guardam proporcionalidade com o preço da venda, calculados sobre os valores dos produtos constantes da nota fiscal e, desta forma, destacados nestes documentos fiscais, tais como o ICMS. Débitos na conta de ICMS sob vendas destacados em notas fiscais, mas não lastreados nas respectivas notas em sua totalidade. Glosa necessária.

MULTA CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE.

Argumento de inconstitucionalidade não pode ser apreciado em instâncias administrativas.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) afastar as preliminares suscitadas; e ii) negar provimento ao recurso de ofício, cancelando a infração “Ajustes do Lucro Líquido do Exercício”; iii) negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos relativos à infração “Exclusões / Compensações não Autorizadas na Apuração do Lucro Real”.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração que constituiu crédito tributário originário do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) correspondente ao período de apuração 01/01/2017 a 31/12/2017 e 01/01/2019 a 31/12/2019, no valor total de **R\$ 116.099.333,75** (cento e dezesseis milhões, noventa e nove, trezentos e trinta e três reais e setenta e cinco centavos).

O crédito tributário refere-se, aparentemente, aos valores acrescidos em decorrência de avaliação de ativos e de exclusões à título de subvenção para investimentos de despesas tidas como fictícias. Entendeu a fiscalização que se trata de **ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL**, pois teria ocorrido diferença positiva, verificada em 31 de dezembro de 2017, entre o valor dos bens do ativo imobilizado e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes a partir de 31 de dezembro de 2007. Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real.

Com relação ao tema “exclusões do Lucro Real/ICMS fictício”, a fiscalização apontou que a Recorrente majorou indevidamente a despesa com ICMS no período de 01/01/2019 a

31/12/2019, pois os débitos na conta (-) ICMS sob vendas totalizariam R\$ 44.581.640,44, enquanto o ICMS destacado em Notas Fiscais totaliza R\$ 25.196.496,05.

Assim, a Recorrente teria majorado a despesa com ICMS em R\$ 19.385.144,39, conforme a seguir descrito nos termos resumidos pela DRJ. Consequentemente, teria ocorrido EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO.

A fundamentação da autuação foi no sentido de que:

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

Diferença positiva, verificada em 31 de dezembro de 2017, entre o valor dos bens do ativo imobilizado mensurado de acordo com as disposições da Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes a partir de 31 de dezembro de 2007. Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme relatório fiscal em anexo.

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO:

EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

Com relação ao auto de infração da CSLL foi no sentido de que:

CUSTOS DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS

INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS O PERA CIOMA1SÍÉN CARGOS NAO DEDUTÍVEIS

Diferença positiva, verificada em 31 do dezembro de 2017 entre o valor dos bons do ativo Imobilizado mensurado de acordo com as disposições da Lei n° 6.404, de 15 de dezembro d 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes a partir de 31 de dezembro de 2007. Valor adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real. conforme relatório fiscal em anexo*

EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL

INFRAÇÃO EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme o relatório fiscal em anexo.

COMPENSAÇÃO DE BC NEGATIVA DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO

INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DAS ATIVIDADES EM GERAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL EM VIRTUDE DO REAJUSTE DA BASE DE CÁLCULO DAS ATIVIDADES EM GERAL.

Em razão da apuração de infrações sujeitas a compensação de base de cálculo negativa ajustando-se por consequente o resultado do período, restou indevida a compensação da base de cálculo negativa do próprio período de apuração, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no relatório fiscal a anexo.

A impugnação argumentou em sede de preliminar que ocorreu a nulidade por erro na base de cálculo do imposto adicional, bem como nulidade por ausência de fundamentação para conclusão da existência de ICMS fictício, nulidade por falta de enquadramento legal; e nulidade por incompetência da autoridade fazendária.

Em relação ao mérito, fundamentou a Impugnação que teria sido indevida com base exclusivamente na ausência de subconta contábil para registro de avaliação a valor justo e que não há renda tributável; não há materialidade de renda e que não haveria ICMS fictício.

Aduziu que a multa de ofício tem caráter confiscatório e que não há previsão legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A DRJ julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário em litígio e submeteu à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235/1972, e alterações introduzidas pela Lei n.º 9.532/1997, e Portaria MF nº 02/2023, por força de recurso de ofício.

O Recurso Voluntário apresentou os mesmos fundamentos da Impugnação.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos regimentais, pelo que o recebo e dele conheço.

Por sua vez o Recurso de Ofício atende aos requisitos regimentais e foi interposto pela presidência da 1ª Turma da DRJ/02 por haver exoneração de crédito tributário em montante superior a R\$ 15.000.000,00, conforme definido pela Portaria MF nº 2/2023, pelo que o recebo e dele conheço.

A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto social a indústria e comércio de carnes suínas e bovinas, abate de suínos e bovinos, prestação de serviço de empacotamento de carnes e suínos e bovinos (frigorífico), importação e exportação e transporte rodoviário de carga, intermunicipal, interestadual e internacional.

A fiscalização identificou lançamentos que tiveram como contrapartida a conta "Ajustes de Avaliação Patrimonial".

Com isso, o contribuinte foi intimado a apresentar a fundamentação legal e a origem das reavaliações realizadas e, a esclarecer a suposta ausência de abertura de subcontas de controle, referente a tais lançamentos. Em resposta, a fiscalizada apresentou Laudo de Avaliação para embasar a reavaliação realizada em propriedade de terceiros no município de Vera/MT e alegou que a avaliação dos bens ocorrida em 2017 foi realizada por uma empresa contratada para esse fim, utilizando como base legal os artigos 434 a 437 do RIR/99, a Lei nº 11.638/2007 e o art. 13 da Lei nº 12.973/2014.

Sobre os esclarecimentos em relação à ausência de abertura de subcontas de controle, argumentou a fiscalizada que evidenciou o ganho decorrente da avaliação patrimonial em uma conta específica do Patrimônio Líquido, denominada de "Ajustes de Avaliação Patrimonial". Na mesma resposta, demonstrou que posteriores lançamentos de depreciações nesses bens, em anos seguintes, foram excluídos da apuração do lucro líquido, sem impacto no resultado do contribuinte e que em 31/12/2017 foram realizados os lançamentos que representam o custo de aquisição de cada grupo de bens do ativo imobilizado em contrapartida da conta "Ajustes de Avaliação Patrimonial"

Ato contínuo, de acordo com a fiscalização, a Recorrente foi intimada a esclarecer o motivo do não preenchimento de tais registros em suas escriturações, porém, não teria esclarecido esse ponto. Em consequência da alegada não apresentação das subcontas na ECF e na ECD, ambas do ano calendário 2017, a fiscalização apontou os seguintes efeitos:

a) a diferença positiva ou a reavaliação efetuada nos casos de ativos que não existiam na contabilidade da empresa, verificada em 31 de dezembro de 2017, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em dezembro de 2017 (art. 66 da Lei nº 12.973/2014);

b) a diferença negativa, verificada em 31 de dezembro de 2017, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, não poderá ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL (art. 67 da Lei nº 12.973/2014).

Portanto, a fiscalização entendeu que no presente caso não existia a subconta vinculada ao ativo avaliado a valor justo das diferenças positivas verificadas. Com isso, o valor total destas foi adicionado ao resultado da seguinte maneira:

Identificação do Ativo	Diferença (R\$)
Edificações Propriedade Terceiros	132.067.311,65
Terrenos	5.280.583,00
Máquinas e Equipamentos	6.005.586,47
Móveis e Utensílios Imobilizado	49.837,96
Veículos	4.915.369,65
SOMA	148.318.688,73

Desta maneira, a fundamentação da autuação foi nos seguintes termos:

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

Diferença positiva, verificada em 31 de dezembro de 2017, entre o valor dos bens do ativo imobilizado mensurado de acordo com as disposições da Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes a partir de 31 de dezembro de 2007. Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme relatório fiscal em anexo.

**EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO:
EXCLUSÕES INDEVIDAS**

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

Com relação ao auto de infração da CSLL foi no sentido de que:

CUSTOS DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS

INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS O PERA CIOMA1SÍEN CARGOS NAO DEDUTÍVEIS

Diferença positiva, verificada em 31 do dezembro de 2017 entre o valor dos bons do ativo Imobilizado mensurado de acordo com as disposições da Lei n° 6.404, de 15 de dezembro d 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios vigentes a partir de 31 de dezembro de 2007. Valor adicionado ao lucro liquido do período, para a determinação do lucro real. conforme relatório fiscal em anexo*

EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL

INFRAÇÃO EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme o relatório fiscal em anexo.

COMPENSAÇÃO DE BC NEGATIVA DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO

INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DAS ATIVIDADES EM GERAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL EM VIRTUDE DO REAJUSTE DA BASE DE CÁLCULO DAS ATIVIDADES EM GERAL.

Em razão da apuração de infrações sujeitas a compensação de base de cálculo negativa ajustando-se por consequente o resultado do período, restou indevida a compensação da base de cálculo negativa do próprio período de apuração, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no relatório fiscal a anexo.

A Recorrente alega, além das preliminares abaixo examinados, que ocorreu demonstração em subcontas.

DAS PRELIMINARES

DO SUPOSTO ERRO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO ADICIONAL e AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO PARA CONCLUSÃO DE EXISTÊNCIA DE ICMS FICTÍCIO

A Recorrente alegou que a Autoridade Fiscal deixou de fundamentar e especificar os requisitos inerentes ao critério quantitativo do tributo: base de cálculo e alíquota.

Alegou a Recorrente que não fora considerado corretamente os valores dos benefícios fiscais concedidos, o que teria acarretado erro na construção da base de cálculo do crédito tributário autuado, afirmando que o montante do ICMS sob vendas não iria coincidir com o montante do valor de ICMS destacado nas notas fiscais, vez que a apuração do ICMS deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é sobre o valor recomposto do ICMS.

Todavia, referidas alegações, no meu entendimento, confundem-se com o mérito, visto que os argumentos apresentados para fundamentar a questão de erro na base de cálculo do tributo, tanto no que se refere à infração referente ao ajuste ao valor justo, quanto no que se refere à redução da exclusão de ICMS, são os mesmos apresentados para contestar o mérito do lançamento. Portanto, afasto a preliminar.

DA SUPOSTA NULIDADE POR FALTA DE ENQUADRAMENTO LEGAL.

Alegou a Recorrente em sede de preliminar que teria ocorrido nulidade por falta de enquadramento legal.

Todavia, o enquadramento legal está presente no trabalho da fiscalização.

No Relatório Fiscal foi apresentada descrição clara da análise e das conclusões da Autoridade Fiscal, evidenciando os fundamentos da infração. Às fls. 66 a 70, a Autoridade Fiscal apresentou os lançamentos contábeis que fundamentaram o entendimento de que a Recorrente teria excluído, indevidamente, ICMS fictício do Lucro Líquido do período.

Entendo que a descrição da infração, no Relatório Fiscal, foi clara, tendo a impugnação e o Recurso Voluntário sido apresentados

de acordo com as imputações.

Portanto, afasto o argumento de cerceamento de defesa por suposta ausência de enquadramento legal.

DA SUPOSTA INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCALIZADORA

A Recorrente alegou incompetência da autoridade fazendária face ser lotado em Anápolis/GO, enquanto ela tem como sede, a cidade de Sorriso, Estado do Mato Grosso.

No entanto, é atribuição do Auditor-Fiscal constituir, mediante lançamento, o crédito tributário (art. 6º, inciso I, Lei nº 10.593/2002).

No caso, tanto o procedimento fiscal quanto a constituição do crédito tributário são válidos mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo (§ 2º do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972 - Processo Administrativo Fiscal); e a formalização da exigência previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer (§ 3º do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972).

Entendo que está correta a DRJ, não há óbice para que o Auditor-Fiscal constituir o crédito tributário.

Ademais, existe Súmula sobre o tema, se não veja:

Súmula CARF nº 6

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Diante de todo o exposto, afasto também essa preliminar.

DO MÉRITO

Trata-se de auto de infração relacionado aos “Ajustes de Avaliação Patrimonial”.

O relatório de fiscalização aponta que o contribuinte foi intimado pela fiscalização a apresentar a fundamentação legal e a origem das reavaliações realizadas, bem como a esclarecer a ausência de abertura de subcontas de controle, conforme exigido pela legislação, referente a tais lançamentos.

Em resposta ao Termo de Início, a Recorrente apresentou Laudo de Avaliação para embasar a reavaliação realizada em propriedade de terceiros no município de Vera/MT e alegou que a avaliação dos bens ocorrida em 2017 foi realizada por uma empresa contratada para esse fim, utilizando como base legal os artigos 434 a 437 do RIR/99, a Lei nº 11.638/2007 e o art. 13 da Lei nº 12.973/2014.

Sobre os esclarecimentos em relação à ausência de abertura de subcontas de controle, o contribuinte argumentou que evidenciou o ganho decorrente da avaliação patrimonial em uma conta específica do Patrimônio Líquido, denominada de "Ajustes de Avaliação Patrimonial (código 2.04.02.02.000001)".

Na mesma resposta a Recorrente teria demonstrado que posteriores lançamentos de depreciações nesses bens, em anos seguintes, foram excluídos da apuração do lucro líquido, sem impacto no resultado do contribuinte e que em 31/12/2017 foram realizados os lançamentos que representam o custo de aquisição de cada grupo de bens do ativo imobilizados em contrapartida da conta 2.04.02.02.000001 - "Ajustes de Avaliação Patrimonial":

Conta do Imobilizado		Lançamento 1		Lançamento 2		Lançamento Total	
Cód. Conta	Nome	Valor (R\$)	D/C	Valor (R\$)	D/C	Valor (R\$)	D/C
1.02.08.01.000015	Edificações Propriedade Terceiros	R\$ 132.087.311,65	D	R\$ 20.000,00	C	R\$ 132.067.311,65	D
1.02.08.01.000001	Terrenos	R\$ 5.280.583,00	D			R\$ 5.280.583,00	D
1.02.08.01.000004	Máquinas e Equipamentos	R\$ 6.005.586,47	D			R\$ 6.005.586,47	D
1.02.08.01.000002	Móveis e Utensílios Imobilizado	R\$ 49.837,96	D			R\$ 49.837,96	D
1.02.08.01.000003	Veículos	R\$ 4.915.369,65	D			R\$ 4.915.369,65	D
1.02.08.01.000008	Edificações	R\$ 1.791.349,39	C			R\$ 1.791.349,39	C
1.02.08.01.000006	Computadores e Equip de Computação	R\$ 212.003,60	C			R\$ 212.003,60	C
1.02.08.01.000005	Instalações	R\$ 813.246,99	C			R\$ 813.246,99	C
1.02.09.01.000008	Software	R\$ 1.087,40	C			R\$ 1.087,40	C

Tabela 1 – Lançamentos de Reavaliação de Ativos – 31-12-2017

De acordo com a fiscalização, o contribuinte foi intimado a esclarecer o motivo do não preenchimento de tais registros em suas escriturações, porém, o contribuinte não teria

apresentado explicações sobre o tema. Em consequência da não apresentação das subcontas na ECF e na ECD, ambas do ano calendário 2017, a fiscalização apontou os seguintes efeitos:

a) a diferença positiva ou a reavaliação efetuada nos casos de ativos que não existiam na contabilidade da empresa, verificada em 31 de dezembro de 2017, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, deve ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em dezembro de 2017 (art. 66 da Lei nº 12.973/2014);

b) a diferença negativa, verificada em 31 de dezembro de 2017, entre o valor de ativo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e o valor mensurado pelos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, não poderá ser excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL (art. 67 da Lei nº 12.973/2014).

Diante da inexistência de subconta vinculada ao ativo avaliado a valor justo das diferenças positivas verificadas, o valor total destas foi adicionado ao resultado:

Identificação do Ativo	Diferença (R\$)
Edificações Propriedade Terceiros	132.067.311,65
Terrenos	5.280.583,00
Máquinas e Equipamentos	6.005.586,47
Móveis e Utensílios Imobilizado	49.837,96
Veículos	4.915.369,65
SOMA	148.318.688,73

Com relação ao tema “exclusões do Lucro Real/ICMS fictício”, a fiscalização apontou que a Recorrente majorou indevidamente a despesa com ICMS no período de 01/01/2019 a 31/12/2019, pois os débitos na conta (-) ICMS sob vendas totalizariam R\$ 44.581.640,44, enquanto o ICMS destacado em Notas Fiscais totaliza R\$ 25.196.496,05.

Assim, a Recorrente teria majorado a despesa com ICMS em R\$ 19.385.144,39, conforme bem descrito pela DRJ.

“As receitas de subvenção para investimento foram reconhecidas na escrituração contábil do ano 2019, por meio da conta nº 3.01.01.02.04.01 - "Incentivo Fiscal -PRODEIC". Essa conta foi creditada ao fim de cada mês em contrapartida a conta 2.01.03.02.000001 "ICMS normal a recolher”.

Da análise do razão da conta 3.01.01.02.04.01 "Incentivo Fiscal - PRODEIC", a Autoridade Fiscal observou que:

a) a conta é creditada ao fim de cada mês pelos valores do crédito presumido do benefício fiscal recebido (PRODEIC);

b) a contrapartida (debitada) é a conta de passivo 2.01.03.02.000001 - "ICMS Normal a Recolher”.

Já da análise do Razão da conta 3.01.01.02.03.01 "(-) ICMS sob Vendas", a qual é conta de dedução da receita bruta, observou-se que:

a) no decorrer de todos os meses do ano, a conta é debitada com os valores correspondentes ao ICMS destacado em cada nota fiscal emitida pela empresa ou creditada em caso de devoluções;

b) no último dia de cada mês, o saldo ainda é debitado com lançamentos denominados "Vir Ref. ICMS a Recolher mês xx/2019", em contrapartida a conta de passivo 2.01.03.02.000001 "ICMS Normal a Recolher", lançamentos sem lastro em valores destacados em notas fiscais;

c) ao final de cada trimestre, a conta foi mapeada para o resultado do período.

Ao final de cada mês, a conta de Passivo "ICMS a recolher" ficava com saldo credor e acaba sendo mapeada para a conta de resultado "(-) ICMS sob vendas", sem qualquer relação com valores destacados em notas fiscais reduzindo, assim, de maneira artificial o lucro líquido do exercício.

Em virtude desses lançamentos, houve um acréscimo fictício (indevido) de despesas com ICMS no ano-calendário 2019, no valor de R\$ 19.385.144,39, como demonstrado na tabela a seguir:

	A		B		C = A - B	
	Débitos na conta "(-) ICMS sob Vendas"		Total ICMS destacado em Notas Fiscais		Despesa com ICMS Fictícia	
01/2019	R\$	3.030.040,43	R\$	2.263.763,93	R\$	766.276,50
02/2019	R\$	3.036.122,11	R\$	2.172.308,93	R\$	863.813,18
03/2019	R\$	3.151.982,73	R\$	2.157.183,46	R\$	994.799,27
04/2019	R\$	2.838.717,60	R\$	1.583.164,18	R\$	1.255.553,42
05/2019	R\$	3.352.308,79	R\$	2.025.304,42	R\$	1.327.004,37
06/2019	R\$	3.630.469,81	R\$	2.051.275,20	R\$	1.579.194,61
07/2019	R\$	4.550.907,46	R\$	2.398.666,70	R\$	2.152.240,76
08/2019	R\$	4.135.128,51	R\$	2.133.752,35	R\$	2.001.376,16
09/2019	R\$	3.175.089,44	R\$	1.720.405,26	R\$	1.454.684,18
10/2019	R\$	3.940.555,80	R\$	1.991.416,58	R\$	1.949.139,22
11/2019	R\$	4.831.723,64	R\$	2.420.451,41	R\$	2.411.272,23
12/2019	R\$	4.908.594,12	R\$	2.278.803,63	R\$	2.629.790,49
SOMA	R\$	44.581.640,44	R\$	25.196.496,05	R\$	19.385.144,39

Tabela 5 – Valores contabilizados na conta ICMS sob vendas em comparação aos valores destacados em notas fiscais

Entendeu a Autoridade Fiscal que a despesa reconhecida por meio dos lançamentos a débito realizados na conta nº 3.01.01.02.03.01 - "ICMS sob vendas" ao fim de cada mês, no valor total de R\$ 19.385.144,39, no ano de 2019, é inexistente, ou seja, é uma despesa fictícia, motivo pelo qual os valores da coluna foram glosados na apuração do lucro líquido.

Esse é o tema em debate.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Entendeu a DRJ que teria razão a Recorrente ao alegar que o fundamento utilizado pela fiscalização para a tributação da Avaliação a Valor Justo/AVJ, no presente caso, é exclusivamente a alegação de falta de subconta para controle dos ajustes do AVJ. A DRJ analisou o artigo 13 da Lei nº 12.973/2014, abaixo transcrito:

Art. 13. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

§ 2º O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no caput, o ganho será tributado.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período, devendo, neste caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos ganhos no reconhecimento inicial de ativos avaliados com base no valor justo decorrentes de doações recebidas de terceiros.

§ 6º No caso de operações de permuta que envolvam troca de ativo ou passivo de que trata o caput, o ganho decorrente da avaliação com base no valor justo poderá ser computado na determinação do lucro real na medida da realização do ativo ou passivo recebido na permuta, de acordo com as hipóteses previstas nos §§ 1º a 4º.

Segue abaixo análise da DRJ sobre referida legislação:

“De acordo com o acima transcrito, duas situações podem resultar na tributação do ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo:

- 1. quando o ativo for realizado e/ou o passivo liquidado/baixado;*
- 2. quando o ganho não for evidenciado por meio de subconta na forma prevista no caput;*

A evidenciação por meio de subconta, por sua vez, tem, como única motivação, a necessidade de controle dos ganhos decorrentes da avaliação a valor justo.

Intimada, através do Termo de Início de Procedimento Fiscal, a apresentar a fundamentação legal e a origem das reavaliações realizadas, a impugnante apresentou Laudo de Avaliação para embasar a reavaliação realizada em propriedade de terceiros no município de Vera/MT, e alegou que a avaliação dos bens ocorrida em 2017 foi realizada por uma empresa contratada para esse fim.

*Intimada, através do Termo de Intimação Fiscal nº 09/2022, a esclarecer a ausência de abertura de subcontas de controle, **argumentou que evidenciou o ganho decorrente da avaliação patrimonial em uma conta específica do Patrimônio Líquido, denominada de “Ajustes de Avaliação Patrimonial” e que esta conta vincularia o ganho total da avaliação patrimonial com as demais contas do Ativo.***

Entretanto, não esclareceu o motivo da não adoção das subcontas.

A Autoridade Fiscal reproduziu, no Relatório Fiscal, trecho do Livro Razão, extraído do SPED Contábil, da citada conta, apresentado pela impugnante em resposta ao Termo de Início, que evidencia os ganhos decorrente da avaliação a valor justo:

LIVRO RAZÃO						
Entidade:	FRIGORIFICO NUTRIBRAS LTDA			CNPJ:	08.090.575/0001-54	Número de Ordem do Livro: 9
Período da Escrituração:	01/01/2017 a 31/12/2017					
Período Selecionado:	01 de Janeiro de 2017 a 31 de Dezembro de 2017					
Conta Selecionada: 2.04.02.02.00001 - AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL						
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial →	0,00	
31/12/2017	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017	430980040150790	R\$ 1.791.349,39			
31/12/2017	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017	430980040152610		R\$ 132.087.311,85		
31/12/2017	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017	430980040152980	R\$ 212.953,60			
31/12/2017	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017	430980040153120		R\$ 5.280.583,00		
31/12/2017	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017	430980040153690	R\$ 813.246,50			
31/12/2017	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017	430980040154100		R\$ 6.026.586,47		
31/12/2017	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017	430980040154410		R\$ 49.837,96		
31/12/2017	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017	430980040154900	R\$ 1.087,40			
31/12/2017	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017	430980040155100		R\$ 4.815.369,85		
31/12/2017	VJR REF. INTEGRALIZAÇÃO DE TODAS BENEFITORAS CFE ATA	430980040284390	R\$ 20.000,00		R\$ 145.501.001,35	C

Figura 1 – Excerto do Razão da conta de PL "Ajustes de Avaliação Patrimonial"

LANÇAMENTO 430980040150790			
2.04.02.02.00001 - AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 1.791.349,39 D - Débito	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017
1.02.08.01.90008 - EDIFICAÇÕES	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 1.791.349,39 C - Crédito	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017
LANÇAMENTO 430980040152610			
2.04.02.02.00001 - AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 132.087.311,85 D - Débito	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017
2.04.02.02.00001 - AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 132.087.311,85 C - Crédito	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017
LANÇAMENTO 430980040152980			
2.04.02.02.00001 - AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 212.953,60 D - Débito	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017
1.02.08.01.90008 - COMPUTADORES E EQUIPAMENTOS DE COMPUTAÇÃO	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 212.953,60 C - Crédito	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017
LANÇAMENTO 430980040153120			
2.04.02.02.00001 - AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 5.280.583,00 D - Débito	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017
1.02.08.01.90001 - TERREÇOS	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 5.280.583,00 C - Crédito	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017
LANÇAMENTO 430980040153690			
2.04.02.02.00001 - AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 813.246,50 D - Débito	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017
1.02.08.01.90006 - INSTALAÇÕES	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 813.246,50 C - Crédito	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017
LANÇAMENTO 430980040154100			
1.02.08.01.90004 - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 6.026.586,47 D - Débito	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017
2.04.02.02.00001 - AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 6.026.586,47 C - Crédito	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017
LANÇAMENTO 430980040154410			
2.04.02.02.00001 - AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 49.837,96 D - Débito	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017
1.02.08.01.90002 - MÓVEIS E UTENSÍLIOS MOBILIÁRIOS	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 49.837,96 C - Crédito	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017
LANÇAMENTO 430980040154560			
2.04.02.02.00001 - AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 1.087,40 D - Débito	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017
1.02.08.01.90006 - SOFTWARE	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 1.087,40 C - Crédito	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017
LANÇAMENTO 430980040155100			
2.04.02.02.00001 - AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 4.815.369,85 D - Débito	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017
1.02.08.01.90002 - MÓVEIS	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 4.815.369,85 C - Crédito	VJR REF. Contabilização Avaliação patrimonial 2017
LANÇAMENTO 430980040154390			
1.02.08.01.90001 - EDIFICAÇÕES PROPRIEDADE TERCEIROS	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 20.000,00 D - Débito	VJR REF. INTEGRALIZAÇÃO DE TODAS BENEFITORAS CFE ATA
2.04.02.02.00001 - AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	9 - GERAL (PAO DEFINIDO)	R\$ 20.000,00 C - Crédito	VJR REF. INTEGRALIZAÇÃO DE TODAS BENEFITORAS CFE ATA

Figura 2 – Lançamentos contábeis que tiveram como contrapartida a conta "Ajustes de Avaliação Patrimonial" em 31-12-2017

A Autoridade Fiscal analisou os argumentos e documentos apresentados pela impugnante e constatou que não houve abertura de subcontas de controla para a realização de ativos.

Entretanto, constatou, também, que a impugnante atualizou, em 31/12/2017, o custo de aquisição de cada grupo de bens do ativo imobilizado, em contrapartida da conta Ajustes de Avaliação Patrimonial:

Nos termos do Relatório Fiscal (fls. 52):

Por consequência da utilização do valor justo como custo atribuído, houve um acréscimo ou uma redução ao custo de aquisição inicial dos grupos de bens integrantes do ativo imobilizado da Pessoa Jurídica, representados por cada uma das contas contábeis listadas.

O valor de acréscimo (Débito - D) ou de redução (Crédito - C) ao custo de aquisição inicial de cada grupo de bens integrante do ativo imobilizado corresponde ao valor discriminado na coluna denominada "Lançamento Total" da Tabela 1.

Cabe destacar que a Autoridade Fiscal não questionou os lançamentos realizados pela impugnante, ou seja, não apontou nestes lançamentos contábeis quaisquer irregulares, tampouco constatou que da forma como os lançamentos foram feitos impossibilitavam ou dificultavam o controle a ser mantido sobre os valores de ajuste a valor justo (considerando que a necessidade de controle desses valores é a motivação para a obrigatoriedade de escriturar tais valores em subcontas).

Ou seja, a Autoridade Fiscal foi informada, pela impugnante, no curso da ação fiscal, acerca da forma segundo a qual os valores oriundos do ajuste a valor justo estavam sendo mantidos em sua escrituração.

Ainda assim, no Relatório Fiscal não foi apresentado qualquer indicativo de que o controle efetuado através das contas "Ajustes de Avaliação Patrimonial" de alguma forma poderia impor prejuízo ao Fisco ou impossibilidade ou dificuldade no controle dos valores.

Pelo contrário, os valores adotados para fins de adição ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL foram os exatos valores escriturados na conta 2.04.02.02.000001 – Ajustes de Avaliação Patrimonial:

Identificação do Ativo	Diferença (R\$)
Edificações Propriedade Terceiros	132.067.311,65
Terrenos	5.280.583,00
Máquinas e Equipamentos	6.005.586,47
Móveis e Utensílios Imobilizado	49.837,96
Veículos	4.915.369,65
SOMA	148.318.688,73

Assim, em que pese a inobservância, por parte da impugnante, de manter os valores relativos ao ajuste a valor justo em subcontas, como previsto no art. 13 da Lei nº 12.973/2014, tais valores foram mantidos em contas que, salvo prova em contrário, permitia o controle.

A impugnante alega, ainda, que:

1. a Autoridade Fiscal não questionou o laudo de avaliação;

2. no período de 2018 a 2021, houve realização de bens do ativo imobilizado, tanto por depreciação quanto por alienação e que tais valores compuseram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

De fato, nenhum dos dois aspectos foram objeto de questionamento por parte da Autoridade Fiscal.

Assim, conclui-se que, a despeito da inobservância da obrigatoriedade de evidenciação do ganho decorrente da avaliação com base o valor justo, previsto no art. 13 da Lei nº 12.973/2014, a impugnante manteve os valores escriturados de forma a permitir o controle destes, ainda que de forma diversa da prevista no artigo acima citado.

Por este motivo, a infração deve ser cancelada.

Entendo que a DRJ está correta. Apesar do contribuinte não ter observado a forma de evidenciação do ganho decorrente da avaliação com base a valor justo, previsto no art. 13 da Lei nº 12.973/2014, manteve, inegavelmente, os valores escriturados de maneira a permitir o controle destes, ainda que de forma diversa da prevista no artigo acima citado.

Entendo também que a ausência de criação de subconta não pode implicar automaticamente no acréscimo da base de cálculo de IRPJ sob o risco de afronta ao conceito de renda previsto no art.43 do CTN. Transcrevo como razões de decidir o mesmo julgamento do CARF mencionado pela DRJ, Acórdão nº 1401-003.873 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária:

(...)

O que o comando normativo essencialmente visa é a neutralidade fiscal, mediante o diferimento da tributação para que a mesma ocorra à medida em que forem ocorrendo as realizações do ativo componente da AVJ.

(...)

O que se verifica comprovado é que sempre esteve evidenciado o controle da AVJ pela Recorrente. Talvez o controle não tenha sido da forma esperada pela d. Fiscalização, mas fato é que se mostra evidenciado o controle da AVJ na documentação contábil e extra contábil da Recorrente.

Ademais, ainda que não houvesse a evidenciação da AVJ por meio de subconta na forma em que consta do lançamento fiscal, certo é que a simples ausência de subconta não é fato per si capaz de ensejar a tributação.

(...)

Feitas essas considerações tem-se que o simples ajuste de valor contábil de determinado bem do ativo imobilizado para o valor de mercado, sem a verificação do efetivo evento econômico que disponibilize aquela nova riqueza avaliada ao contribuinte, não passa de mera expectativa e pertence somente ao universo contábil das suas contas patrimoniais.

(...)

Se os bens avaliados não foram alienados, nem baixados, e tampouco integralizados em capital de outra empresa, fica mais do que evidente a impossibilidade de tributar a reserva de AVJ, porquanto falta a adequada motivação jurídica tributária, qual seja: acréscimo de patrimônio passível de tributação.

De fato, a ausência de criação de subconta não pode implicar automaticamente no acréscimo da base de cálculo de IRPJ sob o risco de afronta ao conceito de renda previsto no art.43 do CTN.

Entendo que a exigência que a norma determina é a neutralidade fiscal, mediante o diferimento da tributação para que a esta seja efetivada à medida em que forem ocorrendo as realizações do ativo componente da AVJ.

Entendo que no presente caso fora preservada a neutralidade fiscal a que a norma se refere, tendo a Recorrente mantido a transparência necessária, razão pela qual voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício e manter a decisão da DRJ.

DA REDUÇÃO DA DESPESA DE ICMS

A Recorrente relatou que é beneficiária de dois benefícios referentes ao ICMS:

1. Convênio ICMS nº 89/2005: redução de base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária seja equivalente a 7% (sete por cento) do valor das operações, nas saídas interestaduais de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de aves, leporídeos e gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suínos; e

2. Programa de Desenvolvimento Industrial e Comercial – PRODEIC: concessão de 100% de crédito presumido de ICMS.

Segundo a Recorrente, o ICMS destacado nas notas fiscais corresponde à alíquota de 7%, conforme definido no Convênio ICMS nº 89/2005.

Entretanto, de acordo com a Recorrente, por ocasião da apuração do imposto, é realizado ajuste para recompor a base de cálculo para efeito de aplicação do benefício fiscal do PRODEIC na forma do Termo de Acordo firmado, ou seja, é calculado o ICMS pela alíquota de 12%. A recomposição, de acordo com a Recorrente, seria uma imposição do art. 31 do Decreto nº 1.432/2003, com o objetivo de evitar a cumulação de benefício fiscal.

Assim, considerando o benefício fiscal do PRODEIC de crédito presumido de 100% do valor do ICMS incidente nas operações de comercialização interestadual das mercadorias efetivamente produzidas no empreendimento industrial, segundo a Recorrente, o valor recolhido de ICMS seria de 0% sobre o valor calculado com a recomposição da base de cálculo.

Aduz a Recorrente, com isso, que o valor excluído da base de cálculo do IRPJ e do CSLL seria a diferença entre o valor de ICMS calculado com a recomposição da base de cálculo (ICMS calculado à alíquota de 12%) e o valor do ICMS efetivamente recolhido (0%).

Em sua defesa, a recorrente afirmou que a Autoridade Fiscal reconheceu que está amparada por decisão judicial que lhe garante o direito de excluir os benefícios fiscais estaduais de ICMS concedidos pelo Estado do Mato Grosso, nos termos do Programa de Desenvolvimento Industrial e Comercial (PRODEIC - instituído por meio da Lei nº 7.958/20031 e regulamentado por meio do Decreto Estadual nº 1.432/20032 e da Resolução CONDEPRODEMAT nº 04/2007) da base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL.

Afirmou a Recorrente que o único fundamento da fiscalização para considerar que parte dos valores de ICMS utilizados pela Recorrente, para realizar as respectivas exclusões da base de cálculo do IRPJ/CSLL, seria o fato de que tais valores não estariam destacados nas Notas Fiscais. Não tem razão a Recorrente.

Ora, nos termos do disposto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, as subvenções para investimento **não serão** (ou poderão não ser) **computadas na determinação do lucro real** (e, na base de cálculo da CSLL). Vejamos a redação de referido artigo na época dos fatos:

Lei 12973/2014

Subvenções Para Investimento

*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: (Vigência) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)*

(...)

Portanto, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 49 do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL **desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo caput e parágrafos do 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.**

Ocorre que, no presente caso, *as despesas foram adicionadas como Receitas Operacionais das Atividades em Geral* conforme esclarecido pela DRJ,

*Em consulta à Escrituração Contábil Fiscal/ECF 2020, AC 2019, constatou-se que os valores referentes a benefícios de ICMS, **classificados como subvenção para investimentos, foram adicionados como Receitas Operacionais das Atividades em Geral**, no Registro L300 do ECF, mas também foram, posteriormente, **excluídos do Lucro Líquido**, na Parte A do LALUR – Demonstração do Lucro Real (código 106), para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ. De igual forma, as subvenções foram excluídas do LACS, de forma a não impactar a base de cálculo da CSLL.*

Desta forma, os valores relativos a subvenções de investimento foram devidamente excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e das soluções de consulta acima e arguido pela impugnante.

Constata-se, portanto, que não incidiu IRPJ e CSLL sobre a totalidade dos valores referentes aos benefícios fiscais de ICMS, classificados como subvenções para investimento.

De fato, o presente caso NÃO se trata de questão envolvendo a classificação da subvenção.

A infração apontada no auto de infração refere-se a outro aspecto: ao ICMS deduzido da Receita Bruta SEM LASTRO EM NOTAS FISCAIS, nos termos do artigo 208 do RIR/2018:

Art. 208. A receita bruta compreende (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, caput):

(...)

*§ 1º A receita líquida será a receita bruta **diminuída de** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º):*

(...)

III – tributos sobre ela incidentes; e

No entanto, contrariando o artigo acima transcrito, a Recorrente deduziu indevidamente o ICMS da Receita Bruta.

Conforme é de conhecimento, os tributos incidentes sobre a receita bruta são aqueles que guardam proporcionalidade com o preço da venda, calculados sobre os valores dos produtos constantes da nota fiscal e, desta forma, destacados nestes documentos fiscais, tais como o ICMS.

No presente caso, a fiscalização constatou que a Recorrente apresentava débitos na conta (-) ICMS sob vendas no total de R\$ 44.581.640,44, dos quais R\$ 25.196.496,05 estavam destacados em notas fiscais, mas R\$ 19.385.144,39 não apresentavam lastro nas notas.

Portanto, são duas situações diversas:

1. A redução da base de cálculo do ICMS, concedida através do Convênio ICMS nº 89/05, de forma a que a alíquota efetiva seja de 7%, alíquota esta aplicada sobre o preço de venda, resultando no ICMS destacado nas notas fiscais, a ser deduzido da Receita Bruta; e

2. Crédito Presumido de 100% de ICMS, o qual resulta em recolhimento zero de ICMS, a ser tratado como subvenção para investimentos, excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante dedução na Parte A do LALUR e do LACS.

Conclui-se, portanto, como correto o entendimento da Autoridade Fiscal de admitir como indevida a exclusão, do Lucro Líquido do período, dos valores de ICMS sem lastro nas notas fiscais.

Assim, a infração “Exclusões/Compensações Não Autorizadas na Apuração do Lucro Real” deve ser mantida.

A Recorrente requer, ainda, que os recolhimentos de impostos feitos (de forma diferida, conforme o patrimônio é realizado) nos termos no § 1º, do art. 13, da Lei nº 12.973/2014, sejam abatidos da autuação, sob pena de configuração de *bis in idem*. Utilizou como fundamento o § 1º, art. 13, Lei nº 12.973/2014:

Art. 13. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. (Vigência)

§ 1o O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

No entanto, a infração não tem correspondência com o acima transcrito, motivo pelo qual o pedido será desconsiderado.

Por derradeiro, a Recorrente argumenta que a multa seria confiscatória, todavia, o CARF não é competente *para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*. Mesmo entendimento emana do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/CARF:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Com relação à incidência de Juros de Mora sobre multa de ofício também seria o caso de aplicação de Súmula CARF número 108, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Diante do exposto, conheço dos recursos, e voto por "i) afastar as preliminares suscitadas; ii) negar provimento ao recurso de ofício, cancelando a infração "Ajustes do Lucro Líquido do Exercício"; iii) negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos relativos à infração "Exclusões /Compensações Não Autorizadas na Apuração do Lucro Real".

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni