



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.726023/2021-35
ACÓRDÃO	1102-001.729 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CROWN EMBALAGENS METÁLICAS DA AMAZÔNIA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

BENEFÍCIO FISCAL FEDERAL. IRPJ. REDUÇÃO. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. CÁLCULO. SUBVENÇÕES. DETERMINAÇÃO LEGAL. EXCLUSÃO. DESCUMPRIMENTO. AUTUAÇÃO FISCAL. PERTINÊNCIA.

É dever da pessoa jurídica excluir as subvenções ao levantar o lucro da exploração, por expressa determinação legal, cujo descumprimento dá ensejo a lançamento de ofício.

BENEFÍCIO FISCAL. IRPJ. REDUÇÃO. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. CÁLCULO. ENCARGOS/DESPESAS GERAIS, INDIRETAS, COMUNS. CONCENTRAÇÃO INDEVIDA EM ATIVIDADES NÃO INCENTIVADAS. AUTUAÇÃO FISCAL. RATEIO. RECEITAS LÍQUIDAS. PERTINÊNCIA.

Correto o procedimento fiscal de ratear despesas encargos/despesas gerais, indiretas, comuns a todas as atividades desenvolvidas pela entidade, sob o critério regularmente estabelecido, o das receitas líquidas, mormente quanto às beneficiadas por incentivo de redução do imposto, sob pena de desvirtuamento da benesse e de enriquecimento indevido.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

REAPURAÇÃO DO IRPJ PELA AUTORIDADE FAZENDÁRIA. BENEFÍCIO FISCAL. PAT. DEDUÇÃO ADICIONAL NÃO PROCESSADA PELO CONTRIBUINTE. DESCABIMENTO.

O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo pretender que a autoridade fazendária, ou o julgador administrativo, eleve o montante da dedução do incentivo fiscal de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) não processada pelo destinatário do benefício no seu devido tempo e lugar.

ATO ADMINISTRATIVO. NULIDADE. HIPÓTESE NÃO CARACTERIZADA. DESCABIMENTO.

São nulos os atos e termos lavrados por autoridade incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, hipóteses não caracterizadas nos autos.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. CONTROVÉRSIAS. APRECIÇÃO. CARF. INCOMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula CARF nº 28).

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton, Gustavo Schneider Fossati e Ana Cláudia Borges de Oliveira, que davam provimento.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Ana Claudia Borges de Oliveira (substituta) e Fernando Beltcher da Silva. Ausente o Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho, substituído pela Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira.

RELATÓRIO

Em desfavor do contribuinte em epígrafe lavrou-se Auto de Infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica dos anos-calendário 2016 (R\$ 23.634.372,19) e 2017 (R\$ 15.524.409,12), acrescido de multa de ofício (75%) e de juros (calculados até 11 de junho de 2021), totalizando R\$ 76.975.999,08.

A autoridade fiscal constatou que a pessoa jurídica superestimara o lucro da exploração, fazendo com que se beneficiasse da redução do IRPJ em montante indevido.

O levantamento equivocado do lucro da exploração se deveu a dois motivos.

O primeiro, concentração de despesas operacionais da entidade em escrituração contábil descentralizada de filiais, não destinatárias do benefício de redução do imposto. Transcrevo, para suficiente contextualização, passagens do Relatório Fiscal (“TVF”) contido no processo 10280.723825/2021-93 (autuação principal), nas quais o autuante discorre sobre o quanto elas (pouco) teriam impactado o “lucro líquido” da matriz, sediada em Manaus/AM:

44. Para termos uma ideia da tamanha desproporcionalidade do efeito das despesas operacionais concentradas em áreas não incentivadas, essa fiscalização segregou no nível sintético, por percentuais, o registro L300 “Demonstração do Resultado Líquido do Período Fiscal”, extraído da ECF – Escrituração Contábil Fiscal, no qual foi preenchido pela fiscalizada em resposta ao TIF 3, para que evidenciasse à participação de cada empresa no resultado fiscal, conforme demonstram as figuras abaixo:

[...]

45. Ao observarmos a linha de Despesas Operacionais das Atividades em Geral nota-se que 100% do valor é alocado nas unidades não incentivadas – Cabreúva e Ponta Grossa – em 2016 e 75,89 % em 2017, ou seja, impactando de forma negativa a lucratividade dessas unidades e beneficiando as unidades incentivadas com uma maior lucratividade, lembrando que para o cálculo do Lucro da Exploração o raciocínio é inversamente proporcional do cálculo do IRPJ do Lucro Real, ou seja, quanto maior o lucro, maior é o percentual de redução do imposto para empresa.; e- não exclusão de incentivos fiscais estaduais do lucro líquido, para fins de aferição do resultado da atividade beneficiada.

A Fiscalização concluiu que a demonstração contábil da matriz, beneficiária de redução do IRPJ, não revelaria o efetivo resultado da atividade incentivada. Para fins de alocação correta das despesas operacionais, o autuante aplicou o critério de rateio de que trata o § 4º do art. 62 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002.

E o segundo, a autuada não excluía do lucro líquido os valores dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados de Sergipe, Piauí e Amazonas, para fins de aferição do resultado da atividade beneficiada com a redução.

Sobreveio autuação complementar de R\$ 5.436.677,57 (já computados multa de ofício e juros), relativa ao ano-calendário 2017 e objeto deste processo apenso (10280.726023/2021-35), pois a autoridade fiscal percebeu que cometera erro de cálculo no lançamento original.

A autuada impugnou as exigências, nos respectivos processos.

Em linhas gerais, no que diz respeito ao primeiro lançamento, alegou¹:

¹ Resumo da defesa extraído da decisão recorrida.

- (i) que a Fiscalização teria partido de premissa equivocada ao identificar a desproporcionalidade entre as despesas operacionais em relação à receita líquida de cada estabelecimento (fls. 1076 e 1077);
- (ii) que todas as suas filiais têm estrutura de funcionamento individualizado, sendo segregada a escrituração contábil por estabelecimento e por atividade;
- (iii) que a opção pela Escrituração Descentralizada consta no Registro 020 da Escrituração Contábil Digital (“ECD”), conforme informado pela Impugnante em tal ocasião (fl. 977);
- (iv) que, uma vez que optou validamente pela escrituração contábil descentralizada, as receitas e despesas deveriam ser alocadas ao estabelecimento a que se referirem, isto é, àquele em que estiverem especificamente vinculadas, a fim de que o resultado da matriz e filiais fosse apurado individualmente;
- (v) que as suas filiais atuam de maneira independente, com estrutura fabril própria e, também, com pessoal administrativo que compõe a equipe de Recursos Humanos, Suprimentos, Fiscal e Controladoria;
- (vi) que a escrituração descentralizada se mostra como o procedimento mais adequado para a determinação do resultado e da performance de cada estabelecimento, pois produz somente um produto por filial (isto é, executa apenas uma atividade produtiva por estabelecimento);
- (vii) que as despesas incorridas pelos estabelecimentos que desempenham atividade incentivada são absorvidas no custo dos produtos vendidos;
- (viii) que, em outras palavras, as despesas operacionais dos estabelecimentos situados em áreas incentivadas estariam devidamente registradas em suas contas, apenas que sob a rubrica de custos;
- (ix) que o rateio das despesas operacionais baseado na receita de cada estabelecimento somente é efetuado na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro da exploração de cada atividade;
- (x) no que toca às subvenções, que obtivera êxito no Mandado de Segurança nº 1004158-89.2018.4.01.32, cuja decisão ordenaria ao fisco não tributar o IRPJ e a CSLL sobre os valores dos créditos presumidos de ICMS concedidos pelos estados de Amazonas, Sergipe e Piauí, inclusive aqueles que compuseram os lucros distribuídos;
- (xi) tal guarida judicial implicaria também no cálculo do lucro da exploração, que consiste em um mecanismo de identificação do valor do incentivo fiscal de

redução do IRPJ em razão dos empreendimentos instalados nas regiões da SUDAM e SUDENE;

- (xii) que com o mandado de segurança não houvera qualquer renúncia processual, visto que não é a autuação o alvo dessa demanda;
- (xiii) que seria inexigível a multa de ofício no que concerne à exigência fiscal decorrente da exclusão das subvenções na apuração do lucro da exploração, haja vista a discussão judicial; e
- (xiv) que a Fiscalização deixara de deduzir, na quantificação do crédito tributário, incentivos fiscais gozados pela Impugnante, como é o caso das despesas incorridas com o Programa de Alimentação do Trabalhador (“PAT”), devidamente escrituradas nos seus livros comerciais, de acordo com o art. 1º, da Lei n. 6321, de 14.4.1976, regulamentado pelo art. 1º, do Decreto n. 5, de 14.1.1991, e conforme comprovantes de inscrição no programa.

Já quanto ao lançamento complementar, a impugnante repisou as alegações lançadas na primeira impugnação, valeu-se de Parecer Técnico que as corroboraria nas questões conceituais e acrescentou que a autoridade fiscal incorrera em erro na segunda autuação:

As razões de mérito para a lavratura do auto de infração complementar são, portanto, as mesmas inicialmente adotadas pela d. Fiscalização quando da lavratura do auto de infração de 11.6.2021. Trata-se de mera retificação do valor da exigência fiscal devido a erro cometido pela d. autoridade fiscal, inexistindo qualquer acusação adicional ou novo fundamento para a exigência ora combatida.

Adianta-se, no entanto, que, ao recalculando a exigência fiscal, a d.

fiscalização cometeu novo erro de quantificação, agora com prejuízo à Impugnante, conforme será exposto a seguir.

[...]

Em 11.8.2021, a d. autoridade fiscal lavrou auto de infração complementar para a cobrança de crédito tributário que não havia sido formalizada no auto de infração original, por decorrência de um erro de cálculo.

Isso porque o valor considerado pela d. Fiscalização para os ajustes do lucro da exploração do ano-calendário de 2017, no contexto da acusação de “superestimação” dos lucros dos estabelecimentos com atividade incentivada, foi, inadvertidamente, o LAIR originalmente apurado pela Impugnante (R\$ 475.580.900,82), e não aquele ajustado no trabalho fiscal com a atribuição de despesas ao estabelecimento de Manaus (R\$ 461.121.109,86).

Devido a esse erro de cálculo, a d. autoridade fiscal lavrou o auto de infração complementar, recalculando a infração de suposta “maximização” do lucro da exploração considerando como valor do LAIR a quantia de R\$ 461.121.109,86, o

que resultou na constituição da exigência fiscal adicional de R\$ 5.436.677,57, considerando a multa de ofício e juros de mora.

Ocorre que o trabalho fiscal que resultou no auto de infração complementar incorreu em novo erro de quantificação.

Isso porque, da análise da planilha demonstrativa que embasou o valor da exigência fiscal complementar, é possível verificar que a d. fiscalização deixou de considerar, no cálculo do lucro da exploração, despesas incorridas pela Impugnante, sem qualquer relação à acusação fiscal de “maximização” do lucro da exploração.

De fato, a partir da análise de tal demonstrativo de cálculo, o qual, inclusive, foi reproduzido no Relatório Fiscal que instruiu o auto de infração complementar, é possível constatar que a d. autoridade fiscal não considerou o valor de R\$ 657.838,75, registrado na linha de “Outras despesas (Lei n. 6404/1976, art. 187, IV)” para o cálculo do lucro da exploração.

Colegiado de primeira instância julgou a impugnação ao lançamento complementar improcedente, por unanimidade de votos. O Acórdão recebeu a ementa a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. LUCRO POR ATIVIDADE. RATEIO DE DESPESAS.

Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS.

Conforme pronunciamento técnico CPC 07 (R1), a subvenção tem natureza de receita, também podendo ser contabilizada como redutora de despesa, em ambos os casos impacta no cálculo do lucro contábil, da mesma forma no lucro real e da exploração, majorando estes valores.

Portanto, cabe ao impugnante no cálculo do lucro da exploração adicionar as receitas advindas dos benefícios fiscais, não o fazendo estaria majorando o benefício fiscal de forma incorreta.

Regularmente notificada da decisão de primeiro grau, voltou-se a Recorrente ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no trintídio legal.

A Recorrente suscita, preliminarmente, nulidade da decisão recorrida, por ausência de motivação em relação a alguns de seus aspectos: matéria tributável integralmente preservada, em que pese, nos termos do voto vencido, sem oposição dos demais julgadores, haver reconhecido erro em sua quantificação, sem qualquer justificativa; e ausência de análise de parecer técnico.

No mérito, a Recorrente reitera as razões de defesa trazidas em impugnação.
É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Fernando Beltcher da Silva**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Saliento que o contribuinte juntou recurso apenas no processo principal (lançamento original), conquanto também se reporte às autuações reunidas neste processo apenso (lançamento complementar).

Preliminares de nulidade

Diz a Recorrente que a decisão de primeira instância é nula por duas razões.

A primeira delas, porque a subsistência de suposto erro de quantificação da matéria tributável não foi motivada.

Tal erro estaria associado ao rateio das despesas operacionais, cuja revisão de cálculo pela autoridade fiscal redundou no lançamento complementar (fls. 8 e 9 do recurso).

Ao apreciar a questão, o julgador de primeira instância designado redator do voto vencedor assim se manifestou:

Lançamento Complementar

A Fiscalização apurou que o valor inicial para o cálculo do lucro da exploração estava errado, ocorreu um erro na transposição do valor LAIR, conforme cálculos da Fiscalização o valor era de R\$ 461.121.109,86 e não R\$ 475.580.900,82.

O Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, em seu Art. 41, prevê que quando em exames posteriores, diligências ou perícias realizadas no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio de lavratura de auto de infração complementar.

Assim sendo, seguindo o disposto no decreto, a Fiscalização realizou o lançamento complementar de IRPJ no valor de R\$ 2.834.555,57 acrescidos da multa de ofício e juros.

Por sua vez, o impugnante solicita que o AI seja declarado nulo, devido ao erro na apuração da base de cálculo, pois a Fiscalização deixou de considerar o valor de R\$ 657.838,75, outras despesas no cálculo do lucro da exploração.

Sobre a prova trazida pelo impugnante, observo que condiz com a narrativa. A Fiscalização realmente não considerou esse valor em seu novo cálculo.

Entendo que deve ser reduzido o lançamento na proporção dessa despesa, não ensejando a nulidade.

Após observar as tabelas apresentadas no processo, observo que o lançamento complementar diz respeito ao valor da despesa rateada e a não inclusão das outras despesas.

Inegável haver alguma mínima contradição entre um e outro parágrafo do texto anteriormente colacionado, mas isso se resolve com a parte dispositiva daquele voto, pois, em suas conclusões, aquele julgador entendeu por bem nada ajustar na autuação, pois o erro cometido pelo autuante em verdade labutara em favor do contribuinte:

Reconsiderando o cálculo feito pelo contribuinte e incluindo as subvenções, não há valor a ser exonerado, visto que o CT seria ainda maior do que o calculado pela Fiscalização.

Há uma inafastável lógica no argumento do julgador, já que a inclusão de outras despesas “esquecidas” pela Fiscalização diminuiria ainda mais o lucro da exploração e, por conseguinte, o benefício fiscal de redução do IRPJ.

Assim, tenho que a motivação se fez presente, inexistindo qualquer cerceamento do direito de defesa ou prejuízo a reclamar nulidade.

A segunda, diz respeito ao suposto fato de o colegiado de primeiro grau haver ignorado Parecer Técnico, sem qualquer justificativa.

A impugnação ao lançamento complementar, apresentada em 10 de setembro de 2021 e equivocadamente alimentada no processo de exigência principal, faz várias alusões às conclusões lançadas no Parecer Técnico, que iriam, à primeira vista, ao encontro de parte da defesa conceitual empregada nas impugnações aos lançamentos principal e complementar. A tal título, trago à colação alguns excertos de petição contida no processo principal, que bem resumem a questão:

Referido Parecer Técnico descreve e valida o critério contábil adotado pela Requerente para registro das despesas administrativas incorridas pela filial de Cabreúva, cujas principais conclusões podem ser resumidas nos seguintes termos:

- não há previsão, nas normas contábeis atualmente em vigor, estabelecendo a necessidade de despesas administrativas serem rateadas entre os diferentes centros de resultado de uma pessoa jurídica, sendo essa alocação contábil escolha de cada entidade;
- o procedimento adotado pela Requerente para fins de alocação das despesas, com gastos administrativos incorridos no âmbito da filial de Cabreúva, está de acordo com as normas e critérios de contabilidade societária;

- a alocação de despesas com administradores à filial Cabreúva tem como objetivo evitar que o resultado das demais unidades de Crown seja distorcido pela atribuição de custos e despesas de atividades não diretamente relacionadas a elas;
- as demonstrações contábeis relativas aos anos de 2016 e 2017 apresentam, adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Requerente;
- tal avaliação pode ser confirmada a partir do relatório dos auditores independentes, no qual é possível verificar que não houve qualquer “abstenção, ênfase ou ressalva indicando sequer discordâncias parciais entre os auditores independentes e os preparadores das demonstrações da Companhia acerca das práticas contábeis adotadas”; - as próprias normas expedidas pelas autoridades fiscais confirmam que o processo de alocação de despesas deve ficar a cargo da pessoa jurídica, conforme é possível depreender da leitura da Instrução Normativa n. 1911, de 2019, que trata sobre a Contribuição ao PIS e à COFINS, na sistemática não-cumulativa.
- o fundamento utilizado pelas autoridades fiscais para efetuar o rateio das despesas administrativas entre todos os demais estabelecimentos da Requerente, qual seja, o art. 62, parágrafo 4º da Instrução Normativa SRF n. 267, de 2002, não se justifica no caso da Requerente, tendo em vista que a sua contabilidade oferece condições para a individualização do resultado de cada atividade dos estabelecimentos incentivados;
- há gastos administrativos alocados no resultado das filiais da Requerente, incluindo Manaus, Estância e Teresina (seja como custos ou despesas), o que se confirma em documentação suporte, de modo que as despesas administrativas incorridas pela Requerente não foram integralmente concentradas na unidade de Cabreúva;
- os conceitos de contabilidade gerencial e contabilidade societária não guardam correspondência, na medida em que o último “visa atender usuários externos às organizações”, ao passo que o primeiro “se preocupa em fornecer informações úteis à tomada de decisões de usuários intramuros às entidades”; e - a atribuição de despesas administrativas a partir da proporção da receita líquida das filiais, como pretendeu a d. fiscalização, gera distorções na apuração do resultado de cada unidade.

As impugnações relativas às exigências principal e complementar foram julgadas em conjunto em 10 de novembro de 2022. Nenhum dos acórdãos recorridos fez remissão expressa ao dito Parecer, mas refutaram, um a um, os argumentos de fato e de direito da impugnante.

Necessário esclarecer que no Parecer em questão, de lavra de notória referência da Ciência Contábil nacional, discorre-se sobre: a prevalência da essência sobre a forma; a representação fidedigna das demonstrações financeiras, cuja análise competiu a auditores independentes, os quais se pronunciaram positivamente quanto à adequação das demonstrações

à situação patrimonial da CROWN, em seus aspectos relevantes; e a distinção entre a contabilidade societária (cujo resultado da entidade se dá de forma agregada e seguem as orientações/normas contábeis) e a gerencial - evidenciada, no caso concreto, na apuração do resultado por estabelecimento, não se submetendo à regulação.

Com todas as reverências ao ilustre doutrinador, suas considerações, embora contribuam para referendar parte das alegações conceituais da outrora impugnante, em nada acrescentaram à questão central, até porque para tanto não fora provocado: o contribuinte, ao optar pela apuração descentralizada de seus resultados - **para fins de** cálculo do **lucro de exploração** e fruição do correspondente **benefício fiscal**, atendeu aos ditames da legislação específica, ou não?

Ademais, dito Parecer é instrumento de manifestação de respeitável opinião técnico-teórica e, como bem ressaltado pelo Parecerista, Prof. Dr. Eduardo Flores, *não se confunde com um relatório de auditoria independente ou um laudo pericial. Não é prova*².

Assim, tenho que o colegiado de primeira instância, diante do que lhe chegou ao conhecimento, convenceu-se por inexistir razão ao contribuinte, fundamentando adequadamente sua decisão, inclusive no que toca aos argumentos de cunho teórico apresentados na impugnação.

Pode-se discordar das conclusões lançadas na decisão recorrida, mas a mera irresignação, amparada em inexistente omissão, não a macula de qualquer vício.

Vale salientar que no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (**pas de nullité sans grief**).

Ademais, forte na pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a compreensão neste Conselho é a de que o julgador administrativo não está obrigado a rebater todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, *quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão* (p. ex. EDcl no MS nº 21.315/DF e Acórdãos CARF nº 1201-005.833 e 1302-002.572).

Diante disso, rejeita-se também essa segunda preliminar de nulidade suscitada, sem prejuízo de que no mérito a defesa teórica/conceitual do contribuinte, que encontra eco no Parecer, possa se revelar consistente e eventualmente venha a prevalecer em sessão de julgamento, no tocante às despesas gerais/administrativas que se submeteram a rateio na apuração realizada pelo autuante.

Mérito

Exclusão dos incentivos fiscais estaduais no cálculo do lucro da exploração

Lucro da exploração é o lucro líquido ajustado pelas rubricas indicadas no artigo 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

² Vide, a título ilustrativo, Acórdão nº 9303-005.588.

Tal dispositivo de lei tributária federal sofreu alterações ao longo das décadas. Dentre elas, a trazida pelo art. 2º da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, o qual incluiu o inciso V no referido art. 19, passando a dispor, expressamente, que do lucro líquido deveriam ser excluídas as subvenções e as doações concedidas pelo poder público, vigendo essa determinação nos períodos alcançados pela ação fiscal:

Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

[...]

V - as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção e redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo poder público; e

A autoridade fiscal constatou que a pessoa jurídica fazia transitar as subvenções a crédito de contas de despesas. Isso não altera o fato de que os correspondentes valores influenciaram positivamente o resultado contábil.

No curso do procedimento fiscal, a autuada esclareceu que as subvenções foram destinadas a reservas de lucros, que em parte foram mantidas em conta patrimonial e em parte foram distribuídas aos sócios.

Esclareceu, ainda, que a parcela das subvenções mantida em reservas foi excluída quando do levantamento do lucro da exploração, enquanto a distribuída aos sócios via dividendos, não, sendo essa a fração levada a ajuste de ofício.

A defesa do contribuinte inicia pela descaracterização das subvenções que compuseram os lucros distribuídos aos sócios, não se aplicando, então, o disposto no inciso V do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Não se pode concordar com a Recorrente.

Ao determinar a exclusão das subvenções para investimento do lucro líquido - para exclusivo fim de cálculo do **lucro da exploração** -, o legislador não condicionou o ajuste ao cumprimento de quaisquer requisitos, sendo irrelevante se a entidade viesse a dar destinação diversa aos incentivos das que estabelecidas no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, que cuida de eventuais reflexos na apuração do **lucro real**.

Ao longo da peça recursal, o contribuinte busca, inutilmente, estender as regras aplicáveis à determinação do lucro real ao lucro da exploração. São figuras completamente distintas.

O contribuinte, em completo desatino, desvirtuou a finalidade dos incentivos estaduais obtidos, locupletando seus sócios, e, buscando valer-se da própria torpeza, pretende que esses mesmos incentivos sejam mantidos no cômputo do resultado da atividade beneficiada com a redução do IRPJ, sem amparo legal.

Nesse sentido, valho-me do Acórdão nº 1402-002.605 (relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella), invocado pelo autuante e controvertido pela Recorrente, o qual recebeu a ementa a seguir (grifos nossos), salientando que a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento assim o decidiu por unanimidade e que os fatos geradores objeto daquele *decisum* ocorreram antes da inclusão do inciso V no art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, ou seja, em cenário menos adverso para o contribuinte, dada a especificidade e clareza da nova determinação legal:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. SUDENE. SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO.

O instituto do Lucro da Exploração contém método de cálculo destinado ao isolamento e à extração do resultado de uma determinada atividade do contribuinte, expressa e especificamente sujeita a um benefício fiscal objetivo, não alcançando todas as receitas e despesas da pessoa jurídica.

Mesmo dentro do cenário contábil inaugurado pela Lei nº 11.638/2007 e dos ajustes promovidos pela Lei nº 11.941/2009, os valores percebidos a título de subvenção de investimento não devem compor o cálculo do Lucro da Exploração que trata o art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Ainda que seja dada pela empresa destinação diversa aos valores percebidos por subvenção de investimento, a determinação legal de sua adição na apuração do lucro real não é capaz de alterar sua natureza jurídica, transmutando-se para subvenção de custeio ou outro componente da receita operacional.

Na continuidade do recurso, o contribuinte se centra em ação judicial, na qual busca obter decisão definitiva pelo afastamento da incidência do IRPJ e da CSLL sobre as tais subvenções para investimento, traduzidas em créditos presumidos de ICMS (grifos nossos):

4.3.1. O Mandado de Segurança n. 1004158-89.2018.4.01.3200

Sem prejuízo das razões de fato e de direito expostas nos itens precedentes, cumpre destacar que considerável parcela da autuação “sub judice” deverá ser cancelada caso seja concedida em definitivo a ordem requerida pela Recorrente nos autos do Mandado de Segurança n. 1004158-89.2018.4.01.3200.

Com efeito, a Recorrente impetrou, em 27.9.2018, mandado de segurança com o objetivo de obter provimento jurisdicional que lhe autorize a não tributar, pelo IRPJ e pela CSLL, o valor dos créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados do Amazonas, Sergipe e Piauí, inclusive aqueles recebidos a título de subvenção de investimento que compuseram os lucros distribuídos aos seus acionistas, conforme documentos ora anexados [...].

Trago excertos da sentença prolatada (grifamos):

Trata-se de mandado de segurança onde o impetrante requer ordem determinando a exclusão de créditos presumidos de ICMS, concedidos pelos Estados do Amazonas, Sergipe e Piauí, **das bases de cálculo do IRPJ e CSLL**; e a declaração do direito à compensação dos créditos tributários.

Assevera que os incentivos fiscais não podem ser onerados pela União sob pena de esvaziar o incentivo fiscal e de violação das competências tributárias e da imunidade recíproca.

[...]

DECIDO.

O STJ firmou entendimento no sentido de que os incentivos fiscais concedidos pelos Estados não podem fazer parte da base de cálculo do IRPJ e da CSLL [...]

[...]

Conforme é possível observar, a *ratio decidendi* é evitar que o estímulo fiscal concedido pelo Estado seja esvaziado, total ou parcialmente, pela incidência de IRPJ e CSLL sobre a renúncia fiscal estadual, o que, em última análise, inviabilizaria ou ao menos restringiria os objetivos do Estado almejados com a concessão do benefício.

Portanto, julgo que todo e qualquer incentivo fiscal estadual, independentemente da finalidade, deve ser excluído da base de cálculo dos referidos tributos, e não apenas a subvenção para investimento.

Ocorre que, como bem apontado na decisão recorrida, o tema versado nestes autos é diverso.

Aqui se cuida de **benefício** de redução do IRPJ **concedido**, obviamente, **pela União**, previsto no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, cujo art. 1º carrega essa redação (grifou-se):

Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano- calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2028 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação, enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o **desenvolvimento regional**, nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do **imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração**.

Vê-se que o ponto de partida para levantamento e fruição do benefício em questão é o lucro da atividade incentivada, ou seja, o **lucro da exploração**, que foi, nesse peculiar, adequadamente ajustado pela autoridade fiscal, em obediência a expresso mandamento legal, do qual não se tem notícia de que a Recorrente tenha logrado êxito em afastar aplicação.

A Recorrente reconhece que a temática da apuração do lucro da exploração não foi levada a juízo, mas acredita que o pedido, *amplo e genérico*, abarcaria toda e qualquer tributação do IRPJ que venha a considerar as subvenções (grifou-se):

É bem verdade que a questão específica relativa ao cálculo do lucro da exploração não consta no pedido efetuado no mandado de segurança. Isto ocorre porque naquela ação judicial o pedido é amplo e genérico, abrangendo a incidência do IRPJ como um todo.

[...]

Conforme já esclarecido, a Recorrente excluiu da apuração do lucro da exploração apenas os valores que efetivamente foram considerados como subvenções para investimento, isto é, que se adequaram ao conceito previsto no Parecer Normativo CST n. 112/78. **Em relação aos valores que, originalmente, haviam sido recebidos como se fossem subvenções para investimento, mas que tiveram sua finalidade alterada pela Recorrente (e.g. distribuição de lucros)**, a Recorrente ofereceu tais valores à tributação do IRPJ, computando-os no cálculo do lucro da exploração.

Disso decorre que a Recorrente considerou como passíveis de tributação pelo IRPJ, inclusive na sistemática do lucro da exploração, os valores de subvenções mantidos em reserva e que haviam sido utilizados para pagamento de dividendos a acionistas.

Como a Recorrente questiona por meio de ação judicial a própria possibilidade de tributação de tais valores pelo IRPJ, seja de forma reduzida (i.e. lucro da exploração e com redução de 75%), seja de forma integral (mera adição no lucro real), por fundamento de inconstitucionalidade.

É evidente, portanto, que eventual provimento judicial no sentido de que as subvenções recebidas pela Recorrente não estão sujeitas à tributação do IRPJ terá impacto no presente processo. Repita-se: a Recorrente tributou os valores de subvenções no âmbito do lucro da exploração.

Disso resulta um inexorável conflito: de um lado, o contribuinte busca tutela judicial para nada oferecer à tributação do IRPJ - no tocante às receitas de subvenção (**lucro real**), e, de outro, intenta lograr proveito das subvenções que foram parar no bolso dos sócios para superestimar o benefício de redução do imposto.

Coloquemos isso em números hipotéticos, considerando o seguinte:

- a Recorrente apurou um lucro líquido (antes do Irpj) de R\$ 100,00;
- excluiu, na determinação do lucro real e da exploração, R\$ 5,00 alusivos a subvenções para investimento mantidas em reservas e manteve outros R\$ 5,00 relativos a subvenções para investimento distribuídas ao sócio via dividendos;

- a autoridade fiscal, seguindo o que prevê a lei, por dever de ofício, desconsiderou do cômputo do lucro da exploração esses R\$ 5,00, segundo alega a Recorrente, oferecidos à tributação (subvenções “pagas” aos sócios); e

- não há outros ajustes.

Ainda que sobrevenha decisão judicial que contemple todos os interesses da Recorrente, a despeito da clara ausência de relação entre os temas versados, certo é que o processo administrativo é orientado pelo princípio da oficialidade e não vislumbro qualquer prejudicialidade externa a sobrestar o andamento do feito.

A propósito, rejeito as alegações alusivas à multa de ofício que acompanha o IRPJ exigido em razão de superestimação do lucro da exploração, pela não exclusão de subvenções, pois, pelo exposto, não se aplica ao caso concreto o disposto no art. 151, inciso IV, do Código Tributário Nacional, tampouco o art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Assim, nada há, nesse sentido, a reformar a decisão recorrida.

Atividades incentivadas e não incentivadas - despesas comuns - rateio

É da praxe contábil apropriar despesas e custos **diretos** ao centro de custo da correspondente atividade/produto. Não agir desse modo tornaria a informação contábil não apenas inútil, mas completamente viciada, dados os fins a que se destina (tomada de decisão, avaliação dos investidores, dos credores etc.).

Assim, se uma entidade industrializa biscoitos e sucos, normalmente em plantas distintas, a cada centro de custo serão apropriados, a título ilustrativo, o respectivo encargo de mão-de-obra aplicada e a respectiva despesa de frete incorrida.

A Recorrente aduz que as despesas diretamente relacionadas às atividades desenvolvidas na área da SUDAM e da SUDENE foram lá levadas em conta para fins de levantamento do lucro da exploração. Não há nada de novo nisso. Assim deveria ser.

O que a Recorrente não explica é a não apropriação de despesas/custos indiretos proporcionalmente em todas as bases de operação, relacionados às atividades operacionais da entidade como um todo.

A Recorrente optou pela apuração (gerencial) descentralizada dos resultados e a autoridade fiscal acusou a Recorrente de carregar aqueles encargos indiretos quase que integralmente para as atividades não incentivadas, especialmente onde se desenvolve a administração da entidade.

Se a matriz, localizada em Manaus/AM, produz tampas de latas de alumínio, que provavelmente se complementam com o que fabricado em outra(s) unidade(s), e o item final (digamos, lata de alumínio – corpo e tampa), ou as partes, é(são) vendido(s) a terceiros, ainda assim a administração da empresa se prestará, claro, a administrar todas as atividades, não apenas da sede em que instalado o seu corpo diretivo, como defende a Recorrente.

Em cada planta, em cada estabelecimento que desenvolva a atividade fim da entidade, sim, haverá uma supervisão local. Mas isso não afasta o caráter geral daquilo que é essencial e indiscutivelmente comum ao todo.

A prática da Recorrente infringe os conceitos mais basilares da Contabilidade de Custos.

Mas, se fosse apenas isso, bastaria ao Fisco resignar-se, como argumenta a Recorrente e o renomado Parecerista.

Ocorre que a legislação que trata do benefício fiscal de redução, que tem como base o lucro da exploração, é taxativa: na hipótese do caso concreto, aqueles custos, aquelas despesas gerais/indiretas, devem ser rateadas pelo critério da receita líquida.

Não é a doutrina, nem este Relator, quem dirá o que se fazer no caso em apreço. É a legislação, especificamente endereçada ao benefício fiscal federal.

Sabe-se que a redução do IRPJ em questão objetiva o desenvolvimento de unidades menos favorecidas da federação. O investimento, o uso de mão-de-obra local, de insumos daquelas regiões, tudo contribui para a atenuação da desigualdade.

Mas isso não justifica a ganância e o desvirtuamento. Pelo contrário, desqualificam-na e merecem reprovação.

Ainda que não houvesse diretrizes legais e normativas a serem observadas, e elas há, o empreendedor não poderia, mesmo que exclusivamente sob o viés moral, valer-se da oportunidade surgida do combate à desgraça e à hipossuficiência, para, ferindo de morte o propósito do benefício concedido pelo sujeito ativo da obrigação tributária, locupletar-se indevidamente.

Por concordar *in totum* com os fundamentos lançados na Declaração de Voto do julgador de primeira instância Wagner de Oliveira Cabral, adoto-os como razões de decidir, com abrigo no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e no inciso I do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Previamente, há que se ressaltar que o Lucro da exploração se restringe aos estabelecimentos e às atividades-fim objeto da concessão do incentivo fiscal específico, de forma que, para as receitas provenientes de atividades não incentivadas, a empresa deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.

[...]

Com efeito, constata-se que as normas falam em atividade incentivada e, além disso, determinam a segregação dessa atividade por estabelecimento, de forma que o benefício fiscal atinja o fim ao qual se destina, no caso, o estímulo à produção local e incremento da atividade produtiva da região beneficiada.

Além disso, o beneficiário da isenção deverá demonstrar com exatidão os elementos de que compõem as operações e os resultados de cada um dos estabelecimentos, incluindo aí as despesas que afetam a atividade incentivada.

Dessa forma, os benefícios fiscais devem ser obtidos pela redução, diretamente do imposto devido, da soma dos valores determinados pela aplicação: a) da alíquota do imposto sobre o lucro da exploração correspondente às atividades isentas; e b) sobre o lucro da exploração correspondente às atividades incentivadas com redução, de percentagem igual à apurada na multiplicação da alíquota do imposto pelo percentual de redução atribuído à atividade.

[...]

No que tange à infração apurada relativa à Superestimação do Lucro da Exploração, essencial para apuração do resultado da atividade beneficiada por isenção na área atividade beneficiada, assim dispôs a autoridade fiscal em seu relatório:

36. Destaca-se que essa fiscalização tem o conhecimento, conforme informado pela fiscalizada em resposta ao Termo de Constatação e Intimação n' 02/02.0.01.00-2019-00095-9 (item 1), que a CROWN produz na matriz e em cada filial um produto distinto, portanto o próprio Lucro Antes do Imposto de Renda (LAIR) de cada unidade que possui atividade incentivada, teoricamente, deveria coincidir com a base de cálculo para a apuração do Lucro da Exploração, conforme trecho transcrito a seguir:

(...)

37. Ou seja, segundo a fiscalizada **a unidade de Manaus/AM, que é a matriz e não filial**, como informado pela CROWN, produz somente tampas de alumínio, e as filiais de Estância/SE e Teresina/PI, somente latas de alumínio.

38. Acontece que o cerne da questão está bem pontuado por essa fiscalização no Termo de Constatação lavrado em 14/07/2020, em sua 4ª consideração, na qual se percebe claramente que **o contribuinte concentra suas despesas operacionais nas unidades fabris não detentoras dos incentivos, com o objetivo de maximar os lucros das atividades incentivadas**, aproveitando assim a totalidade do incentivo de forma equivocada.

(...)

40. Destaca-se que sobre essa consideração o contribuinte em momento algum se manifesta, tanto é que essa fiscalização é obrigada a fazer perguntas didáticas para o contribuinte absorver a gravidade de tal comportamento, como exemplo prático para ilustrar didaticamente, com intuito de facilitar o entendimento do contribuinte no ponto questionado, pegamos o código de conta, do Registro L300 da ECF do anocalendário de

2016: 3.01.01.07.01.01 Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração, com um valor de despesa no referente ano de R\$ 1.737.652,00, lançado totalmente na filial de Cabreúva, que não possui nenhuma atividade incentivada. A pergunta que essa fiscalização faz é: se essa despesa compete somente a filial de Cabreúva? se os dirigentes da empresa e o Conselho de Administração atendem somente a filial de Cabreúva?

41. Em virtude desse fatos narrados no item anterior, essa fiscalização solicitou através do Termo de Constatação e Intimação nº 05/02.0.01.00-2019-00095-9 que a fiscalizada, justificasse os valores da planilha de Excel com o Registro L300 “Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal”, extraída da ECF – Escrituração Contábil Fiscal, na qual o contribuinte já preencheu os valores referentes a matriz e filiais, no código de conta 3.01.01.07, com documentos hábeis e explicando onde é aplicada cada despesa.

42. A resposta da fiscalizada confirma a tese dessa fiscalização de que as despesas constantes nessa linha do Registro L300 “Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal” são despesas que impactam a sociedade como um todo e não somente as filiais onde estão lançadas contabilmente tais despesas.

(...)

45. Ao observarmos a linha de Despesas Operacionais das Atividades em Geral nota-se que 100% do valor é alocado nas unidades não incentivadas – Cabreúva e Ponta Grossa – em 2016 e 75,89 % em 2017, ou seja, impactando de forma negativa a lucratividade dessas unidades e beneficiando as unidades incentivadas com uma maior lucratividade, lembrando que para o cálculo do Lucro da Exploração o raciocínio é inversamente proporcional do cálculo do IRPJ do Lucro Real, ou seja, quanto maior o lucro, maior é o percentual de redução do imposto para empresa.

46. Ou seja, nessa linha (Despesas Operacionais das Atividades em Geral), é necessário a utilização do rateio em relação a participação de cada unidade, na totalidade receita líquida da fiscalizada, com o intuito de uma distribuição justa dessas despesas para que seja feito o correto cálculo do Lucro da Exploração.

Constata-se que, ao contrário do que afirma a impugnante, o critério de rateio adotado pela fiscalização tem como base legal o artigo 549 e 557 do RIR/99, cujo fundamento provém do § 1º, art. 16, da Lei nº 4.239, de 1963, bem como o art. 24, do Decreto-Lei nº 756, de 1969, os quais preveem que, na ocorrência dos benefícios fiscais no âmbito da SUDENE e SUDAM, quando o sistema de contabilidade adotado pela empresa não possibilitar a apuração do lucro por

atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total.

Assim, conclui-se que a exclusão de despesas operacionais, cuja parte delas deveria estar alocada no lucro da exploração da atividade incentivada, influiu indevidamente o lucro da exploração e, por conseguinte, os benefícios fiscais, a serem abatidos da apuração de Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas, superestimando-os, com reflexos também na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, uma vez que a impugnante não conseguiu demonstrar que a segregação de atividades unicamente por estabelecimento, também segregaria as receitas e despesas da atividade incentivada.

As alegações do contribuinte não merecem prosperar, e assim encaminho o voto nessa questão.

Dedução de incentivos fiscais - PAT

Requer a Recorrente que seja garantida dedução adicional de incentivos fiscais alusivos às despesas incorridas com o Programa de Alimentação do Trabalhador (“PAT”), de que trata o art. 1º, da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976.

Em resumo, como a autoridade reapurou o IRPJ, caberia, segundo reclama o contribuinte, reajustar, para maior, a dedução do PAT.

Não cabe à Fiscalização calcular e conceder, de ofício, benefício fiscal ao contribuinte.

Significa dizer que se a Recorrente não houvesse cometido as infrações de que é acusada, poderia, diante da legislação que rege o incentivo, calculá-lo nos limites estabelecidos e dele fazer proveito, não assistindo à Fiscalização a possibilidade de atribuir ao sujeito passivo qualquer benefício que, em essência, decorre do **regular e tempestivo** exercício de direito pelo seu destinatário.

Saliente-se, ainda, que a apuração do PAT adicional poderia vir a sofrer reflexos de eventuais desonerações decorrentes do contencioso administrativo e, quem sabe, de superveniente demanda judicial, o que feriria de morte a liquidez e certeza do suposto benefício e reforçaria a afirmativa de que não compete ao Fisco, tampouco ao julgador administrativo, ação alguma no sentido de atribuir ao sujeito passivo qualquer benefício fiscal de ofício, notadamente quando os parâmetros que serviriam de cálculo estivessem intrinsecamente relacionados aos temas objeto do litígio.

Essa questão, guardadas as singularidades, foi enfrentada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que deu provimento ao Recurso Especial da Fazenda, afirmando ser incabível, no processo administrativo fiscal, formalizar ou elevar o montante do PAT (Acórdão nº 9101-006.794, de 7 de novembro de 2023):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO.

O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) a destempo, mormente quando o contribuinte não comprova o preenchimento dos requisitos legais para tanto.

Nega-se, portanto, a pretensão.

Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP

A Recorrente, por fim, manifesta inconformismo com a lavratura da Representação em referência, pois, no seu entender, não teria havido qualquer ação dolosa a ensejar a medida.

Esclareço que o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias atinentes à RFFP (Súmula CARF nº 28).

Dispositivo

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva