



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.724434/2019-73
ACÓRDÃO	1401-007.071 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GUARARAPES CONFECÇÕES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECEITAS DE ALUGUÉIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. IRRF.

O art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77 foi integrado ao art. 544 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - RIR/99 e traz no seu bojo o conceito de lucro da exploração. O RIR/99, em seu art. 549, ao tratar de isenções ou reduções específicas relativas aos incentivos fiscais oferecidos na área da antiga SUDENE, aborda a necessária demonstração do lucro do empreendimento. Portanto, o incentivo fiscal de redução do IRPJ não beneficia a empresa, mas sim a atividade por ela desenvolvida, razão pela qual seu cálculo deve ter por referência o lucro da exploração do empreendimento (cada um deles considerados individualmente), e não da empresa como um todo.

Portanto, a atividade de locação de imóveis, além de não integrar a atividade objeto de redução de imposto, expressamente consignada nos atos concessórios (confecções de peças de vestuário em geral), decorre de atividade empresarial da matriz, estabelecimento que não dispõe de qualquer ato concessivo de benefício em seu favor, razão pela qual deve ser excluída do cálculo do lucro da exploração.

Os JCP, quando não transitarem por contas de resultado, não devem ser excluídos do cômputo do lucro da exploração que, justamente, tem como ponto de partida o lucro líquido do exercício. O Contribuinte pode contabilizar o JCP imputando-os diretamente aos dividendos obrigatórios, registrando-os em contrapartida a conta de passivo exigível ou ainda registrando-os como despesa, neste caso, não podendo excluí-los na parte "A" do LALUR de forma direta. A legislação tributária não exige que o IRRF

incidente sobre os JCP efetivamente pagos aos acionistas transite por contas de resultado.

ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO. AJUSTE DO LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS. PROVA DA ESCRITURAÇÃO.

A Lei Complementar nº 160/2017 praticamente sepultou a discussão acerca da dicotomia entre subvenção de investimento e custeio, permanecendo, entretanto, a obrigatoriedade do cumprimento do disposto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 quanto à correta escrituração/destinação dos valores recebidos a título do incentivo. Referido dispositivo exige que os valores recebidos de incentivo sejam destinados tão somente para a absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal e/ou para aumento do capital social. Essa destinação e a sua correta escrituração precisam estar perfeitamente demonstradas pelo Contribuinte.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal, deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Matéria sumulada por este CARF (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.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2014, 2015

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. DECORRÊNCIA.

O decidido em relação ao IRPJ deve ser adotado, no mérito, em relação às exigências de CSLL, haja vista que com ele compartilha os mesmos fundamentos de fato e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso em relação (i) à glosa de receitas de aluguéis do cômputo do lucro da exploração, (ii) aos juros sobre a multa de ofício, e dar provimento ao recurso no tocante à glosa do JCP e do IRRF. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação à multa isolada sobre as estimativas pagas a menor e às adições ao lucro real das subvenções para investimento. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Andressa Paula Senna Lísias que lhe davam provimento especificamente nesses pontos.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lísias, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente). Ausentes momentaneamente os Conselheiros Fernando Augusto Carvalho de Souza e Gustavo de Oliveira Machado.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado contra a Interessada (v. e-fls. 02/27) através do qual se está a exigir IRPJ e CSLL relativamente aos anos calendários de 2014 e 2015 haja vista as infrações abaixo apontadas pela Autoridade Fiscal:

- a) Subvenções e Recuperação de Custos – Contabilização imprópria de subvenções;
- b) Empresas Instaladas na Área da SUDENE/ADENE – Redução/Superestimação do Lucro da Exploração;
- c) Multa ou Juros Isolados – Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL Sobre Base de Cálculo Estimada;

O Relatório Fiscal de e-fls. 29/50 discorre sobre os fundamentos de fato e de direito que escoram a autuação.

Por bem refletir os fatos que permeiam a presente demanda, reproduzo abaixo o Relatório constante da decisão recorrida:

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

Do Relatório de Auditoria Fiscal, fls. 29/49, parte integrante dos autos de infração, extraem-se as seguintes informações.

Informou a autoridade fiscal que a fiscalização teve início em 08/04/2019 e que a empresa tem como atividade operacional (principal) a confecção de peças de vestuário (CNAE Fiscal nº 1412-6-01), cuja natureza jurídica é de sociedade anônima de capital aberto, tendo apresentado Escrituração Contábil Fiscal – ECF do anos-calendários de 2014 e 2015, ambas com base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social o lucro real, com apuração anual e estimativas mensais baseadas em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução.

Acrescentou que o contribuinte, além do estabelecimento matriz, possui filiais (unidades industriais) nos Estados do Ceará e Rio Grande do Norte, sendo detentor de incentivo fiscal de redução do imposto de renda (75%) sobre o Lucro da Exploração na área de atuação da ADENE – Agência de Desenvolvimento do Nordeste, hoje SUDENE, bem como é beneficiário de incentivos concedidos pelos governos estaduais do Rio Grande do Norte (PROADI) e do Ceará (PROVIN).

Da Superestimação do Lucro da Exploração

Receita de aluguel

Informou a autoridade fiscal que, nos anos-calendário 2014 e 2015, verificou-se, por meio dos balancetes da fiscalizada, a existência de receitas não provenientes das atividades incentivadas (conta sintética 6.5 - Outras Receitas Operacionais, subconta 6.5.01 – Receitas de Direitos Comerciais, conta 6.5.01.01 - Aluguéis Imóveis Riachuelo), cuja própria descrição contábil já identificaria a percepção de valores provenientes imóveis alugados à sua controlada (lojas Riachuelo S/A).

Constatou-se ainda a manutenção da conta contábil “Imóveis Comerciais (1.2.03.01.04.01)” no Ativo não Circulante/Investimentos.

Ao analisar a apuração do imposto de renda, o cálculo do Lucro da Exploração e os benefícios fiscais aplicados, constatou-se o seguinte:

- Existem três estabelecimentos da empresa Guararapes Confecções S/A: unidade fabril em Fortaleza, unidade fabril em Natal e a matriz, onde abriga o corpo administrativo (contabilidade, auditoria, diretoria etc.).
- A receita obtida com os aluguéis, apesar de não fazer jus ao incentivo fiscal, por não ser proveniente da produção incentivada, foi incluída no lucro da exploração, base de cálculo do benefício de redução do imposto de renda.
- Os benefícios foram concedidos, individualmente, para os estabelecimentos filiais (unidades industriais), e são específicos: Setor Prioritário Considerado: Indústria de Transformação – Artigos de Vestuário; Confecção de Peças do Vestuário em Geral.
- Trata-se de atividade industrial, cuja finalidade precípua das isenções e reduções decorrentes de incentivos fiscais concedidos visa ao desenvolvimento regional ou setorial, tomando por base exclusivamente os lucros da atividade incentivada.

Asseverou a autoridade fiscal que os artigos 549 e 552 do RIR/99 tratam da demonstração do lucro do empreendimento em relação à isenção e redução, respectivamente, sempre se referem a estabelecimento, inclusive os atos concessórios são expedidos por unidade fabril.

Dessa forma, as receitas derivadas de operações realizadas, alheias às atividades expressamente contempladas pelo ato concessivo, ainda mais quando não são industriais, não integram o lucro da exploração.

Salientou que o lucro da exploração ao qual a norma se refere o artigo 6º do Decreto nº 64.214, de 18/03/1969 não seria da empresa, mas do empreendimento, de forma, que a atividade incentivada deve ser segregada, uma vez que a receita de aluguel não foi originada da atividade de confecção em geral.

Ressaltou que a receita dos aluguéis tem origem nos contratos de locação efetuados entre a Guararapes Confecções S/A e sua controlada Lojas Riachuelo S/A, tendo por base um percentual sobre o faturamento das lojas, de modo que se fosse admitido que os rendimentos provenientes dos aluguéis compusessem o Lucro da Exploração, e, portanto, sujeitos ao benefício fiscal, por via transversa, estar-se-ia assegurando, que o resultado das Lojas Riachuelo S/A (atividade comercial atuando em todo o território nacional, e comercializando os mais diversos produtos, inclusive importados), também, obtivesse o incentivo, o que a legislação não previu.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE INCIDENTE SOBRE OS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP)

Asseverou a autoridade fiscal que o imposto de renda retido na fonte incidente sobre os juros sobre o capital próprio deve ser debitado no resultado, salvo se essa obrigação for assumida pela companhia distribuidora dos JCP e “esse é o caso em que a deliberação é pelo não pagamento dos JCP aos sócios e sim por sua retenção”.

Acrescentou que a Guararapes, apesar de não fazer a retenção dos JCP, mas sim seu crédito e pagamento aos acionistas, vem contabilizando o imposto de renda na fonte incidente sobre esses valores diretamente da conta de passivo (onde provisiona os JCP), sem passar pelo resultado, em desconformidade com as determinações da CVM (CVM nº 601, de 7 de outubro de 2009 e ICPC 08 (R1)).

Relatou que, nos anos-calendário de 2014 e 2015, o valor dos juros sobre o capital próprio foi deduzido integralmente do lucro real e, como o imposto de renda retido na fonte não foi lançado no resultado, o lucro líquido do período estaria a maior no montante desse imposto.

Considerando que o lucro líquido é o ponto de partida para a apuração do lucro real e do lucro da exploração, que este último é a base do incentivo fiscal de redução do imposto sobre a renda da pessoa jurídica (no presente caso, redução de 75%), que os juros sobre o capital próprio foram deduzidos do lucro real pelo seu valor integral, concluiu a autoridade fiscal que a parcela do imposto de renda

na fonte deveria ser excluída do lucro da exploração, uma que seu valor já integra o JCP deduzido do lucro real. Os valores são os seguintes: ano-calendário de 2014 - R\$ 18.786.446,70 e ano-calendário de 2015 – R\$ 19.411.027,04.

DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO E O LUCRO DA EXPLORAÇÃO

Cômputo, no Lucro da Exploração, da Parcela do Lucro Líquido Contábil não Tributado na Pessoa Jurídica (JCP)

Asseverou a autoridade fiscal que o lucro da exploração é um conceito fiscal, por meio do qual se busca apurar o lucro decorrente única e exclusivamente da atividade para a qual o benefício foi concedido e a finalidade do incentivo fiscal é reduzir o pagamento do imposto de renda para as empresas situadas em determinadas regiões do país detentoras de empreendimentos em áreas de interesse governamental, estabelecidas por meio de decreto.

Tal cenário não inclui a figura dos juros sobre o capital próprio. Nesse sentido, a parcela do lucro distribuído por meio dos juros sobre o capital próprio (JCP), de acordo com a lei, não está sob o jugo da incidência do IRPJ. Assim sendo, essa mesma parcela do lucro decorrente da atividade incentivada que não sofrera tributação pelo imposto de renda da pessoa jurídica (JCP), na sua integralidade, não poderia ser objeto de redução.

Em face disso, a fiscalização excluiu do lucro da exploração a parcela do lucro distribuído a título de juros sobre o capital próprio, fazendo a decomposição das parcelas em lucro (2014 - R\$ 114.637.224,28 e 2015 – R\$ 116.483.680,04) e imposto de renda retido na fonte (2014 - R\$ 18.786.446,70 e 2015 – R\$ 19.411.027,04), no valor total de R\$ 133.423.670,98, ano-calendário de 2014, e R\$ 135.894.707,08, ano-calendário de 2015, considerando que ao imputar os JCP aos dividendos, em obediência às normas emanadas da CVM, o faz pelo valor líquido.

Concluiu que a parcela do lucro líquido distribuída a título de juros sobre o capital próprio é a mesma que compõe o lucro da exploração. Se esse lucro líquido não é tributável pelo imposto de renda ele não pode ser incluído como se tributável fosse na composição do lucro da exploração, visto que o imposto de renda vedado pela norma é o mesmo, e a parcela do lucro líquido também é a mesma, seja compondo o lucro real seja compondo o lucro da exploração.

DA RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO

Asseverou que, nos anos-calendário 2014 e 2015, a empresa gozou dos benefícios fiscais de redução do imposto sobre a renda, calculados com base no **Lucro da Exploração**, conforme atos concessórios outorgados pela ADENE e reconhecidos pela RFB, cujos incentivos foram outorgados para a atividade de fabricação de confecções em geral, cujo resultado diretamente dela decorrente submete-se à redução de 75% do Imposto de Renda e adicionais não restituíveis calculados com base no Lucro da Exploração.

Assim, diante das exclusões das receitas de aluguel (subtítulo 3.1.1, mais as adições dos custos, representados pela depreciação dos imóveis destinados ao investimento, o Pis e a Cofins sobre a receita dos aluguéis desses imóveis), a exclusão do imposto de renda retido na fonte sobre os JCP (subtítulo 3.1.2) e a exclusão do lucro distribuído a título de JCP (subtítulo 3.1.3), efetuou-se o recálculo do Lucro da Exploração, cujo resultado posterior ajustado correspondente ao Lucro da Exploração, no ano-calendário de 2014, passou a ser de R\$ 120.040.474,36 (apurado e declarado pelo contribuinte foi de R\$ 285.784.585,93), enquanto que no ano-calendário de 2015 foi de R\$ 85.456.883,00 (apurado e declarado pelo contribuinte foi de R\$ 250.004.480,01).

Reserva de Incentivo Fiscal (Subvenção para Investimentos (ICMS) – Insuficiência de Constituição

Informou a autoridade fiscal que o contribuinte, nos anos-calendário de 2014 e 2015, contabilizava tais os benefícios fiscais em discussão como **subvenção para custeio**. Com a edição da Lei Complementar 160/17, a qual introduziu alterações no art. 30 da Lei 12.973/14, esses incentivos fiscais, independentemente de quaisquer outros requisitos, **passaram a deter a natureza de subvenção para investimentos**.

Assim, o contribuinte efetuou a retificação das suas ECF dos anos-calendário de 2011 a 2015, apurando saldo negativo de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido. Ao verificar os lançamentos contábeis, a fim de se assegurar da constituição da Reserva de Incentivos Fiscais, nos termos do disposto no art. 30 da Lei 12.973/14, em decorrência da nova natureza jurídica dos incentivos do PROADI e PROVIN, a autoridade fiscal contatou a inexistência da referida reserva.

Salientou aquela autoridade que, no Termo de Início, o contribuinte já fora instado a se manifestar acerca da inexistência da reserva de incentivos fiscais oriunda dos benefícios do ICMS, assim como da inclusão da subvenção para investimentos na base de cálculo dos dividendos obrigatórios, o qual respondeu:

“Nesses exercícios ainda não havia sido instituída a conta Reserva de Incentivos de ICMS, havendo apenas a conta de “Reserva de Incentivos Imposto de Renda” para lançamento do Lucro da Exploração, sendo mantidos os valores de subvenção para investimento na conta “Reservas de Expansão”, para posteriormente serem incorporados ao Capital Social da empresa.”

Dessa forma a autoridade fiscal realizou levantamento considerando a formação da reserva de incentivos fiscais, como assegurou o contribuinte, no qual se constatou que, em relação ao ano-calendário de 2014, o valor de R\$ 11.704.729,83, e, em relação ao ano-calendário de 2015, o valor de R\$ 18.709.511,53, referentes à subvenção para investimentos decorrentes do incentivo do ICMS, não tinham como ter sido absorvidos pela Reserva para Expansão. Assim, tais valores foram adicionados pela fiscalização ao lucro líquido para efeito de recomposição do lucro real, nos termos do disposto no art. 30, §§

1º e 2º, da Lei 12.973/14, cujo ajuste repercutiu na base de cálculo da CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Recomposição do Lucro Real e Recálculo do IRPJ

Após todos os ajustes relatados, inclusive do lucro da exploração, a autoridade fiscal produziu as tabelas constantes dos anexos15, por meio das quais demonstrou as diferenças de IRPJ apuradas, nos anos-calendário de 2014 e 2015: R\$ 17.972.062,98 e R\$ 25.294.930,02.

Recálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Em decorrência do ajuste referente à insuficiência de destinação da subvenção para investimentos, oriunda do incentivo fiscal do ICMS, para a Reserva de Incentivos Fiscais (Reserva de Lucros), a autoridade fiscal elaborou novos demonstrativos de apuração para a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, referentes aos anos-calendário de 2014 e 2015, cujas diferenças de contribuição social sobre o lucro líquido foram: **de R\$ 1.053.425,68 e de R\$ 1.683.856,05.**

Multa Isolada – Insuficiência de Recolhimentos das Estimativas Mensais – IRPJ e CSLL

Nos exercícios fiscalizados, a empresa optou pela forma de apuração do IRPJ com base no lucro real anual, sujeitando-se ao recolhimento das estimativas mensais, calculadas com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, de forma que, as infrações apuradas pela fiscalização promoveram alterações nos resultados fiscais dos períodos em análise, após os devidos ajustes, constatando-se que o contribuinte efetuou recolhimentos do IRPJ, a título de estimativas, a menor.

Já em relação à CSLL, houve diferenças de estimativas apuradas somente no mês de dezembro de 2015, cuja multa totalizou R\$ 530.810,20, conforme “Demonstrativo de Apuração do CSLL – Apuração das Estimativas Mensais e da Multa Isolada por Falta de Pagamento”.

II. DA IMPUGNAÇÃO

A contribuinte foi cientificada dos autos de infração, em 10/07/2019, cuja impugnação, de fls. 287/336, foi apresentada em 09/08/2019, por meio da qual ofereceu, em síntese, as seguintes razões de defesa.

DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO

DA COMPOSIÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO PELAS RECEITAS DE ALUGUÉIS - NATUREZA DE RECEITAS OPERACIONAIS

Asseverou que, em 26.12.1977, por força do § 1º do art. 19 do Decreto-lei n.º 1.598/77, a isenção do imposto de renda sobre os resultados operacionais passou a ser calculada sobre o lucro da exploração da empresa, cujo conteúdo do art. 13 da Lei n.º 4.239/63, com as limitações impostas pelo art. 19 do Decreto-lei n.º

1.598/77, foi incorporado aos artigos 544 e 546 do RIR/99 (Decreto n.º 3.000/99), vigente à época dos fatos geradores em discussão.

Assim, os §§ 1º e 2º dos artigos 544 do RIR/99 (correlatos aos artigos 6º, § 1º, e 11 do Decreto-lei n.º 1.598/77) descrevem a forma de se efetuar o cálculo do lucro da exploração, assim resumida: $LUCRO DA EXPLORAÇÃO = LAIR^* - (receitas financeiras + participações societárias + resultados não operacionais)$.

Acrescentou que se deve inferir da literalidade da lei que o cálculo deverá partir do lucro líquido do período de apuração, excluindo-se, em síntese, a) a parte das receitas financeiras que exceder as despesas financeiras, b) os rendimentos e prejuízos das participações societárias e c) os resultados não operacionais.

Dessa forma, o benefício fiscal deveria incidir sobre o lucro da exploração da pessoa jurídica, isto é, sobre o lucro líquido ajustado correspondente aos resultados operacionais da empresa, excluídos apenas a parte das receitas financeiras e dos rendimentos e prejuízos das participações societárias, e não apenas sobre a receita líquida das atividades ou sobre o lucro bruto.

Pondera que os resultados operacionais, rubrica trazida pela legislação comercial (art. 187 da Lei n.º 6.404/76) e atualmente suprimida pela Lei n.º 11.638/07, dizem respeito à atividade normal, ordinária, da pessoa jurídica, correspondente ao seu objeto social, enquanto os resultados não operacionais, como o próprio nome indica, são esporádicos, extraordinários, não decorrendo do objeto da empresa. Neste cenário, o Decreto-lei n.º 1.598/77, visando à adaptação da legislação tributária às alterações no campo comercial, igualmente tratou de definir lucro operacional, estabelecendo que “será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica” (art. 11), texto esse repetido pelo art. 277 do RIR/99.

Ressaltou que o próprio Relatório de Auditoria reconhecera devida a escrituração das receitas de aluguéis sob a rubrica outras receitas operacionais (fls. 31 e 36 dos autos), discordando, contudo, acerca da utilização de referidos valores para fins da composição do cálculo do lucro da exploração.

No entanto, pontuou que, até 1977, a isenção do imposto de renda era calculada sobre todos os resultados operacionais, momento a partir do qual, com a edição do Decreto-lei n.º 1.598/77, limitou-se o alcance do incentivo fiscal ao imposto de renda incidente sobre o lucro da exploração.

Conclui que não existe a distinção do lucro da exploração para fins do incentivo analisado, pois, em verdade, há um único conceito de lucro da exploração definido pela legislação de regência, excluindo-se dele tão somente as receitas expressamente descritas em lei, pois o legislador, quando teve a oportunidade, não excluiu do lucro da exploração as receitas de aluguéis, de forma que a exigência deste comportamento do contribuinte configuraria grave afronta ao princípio da legalidade. Citou a Súmula n.º 164 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

Portanto, qualquer raciocínio que acarrete a exclusão de demais receitas (a exemplo da de aluguéis) do lucro da exploração, sem expressa determinação legal, violaria o princípio da legalidade, ao passo que, interpretando restritivamente isenção concedida pelo legislador, acarreta aumento da base de cálculo do IRPJ.

Assim, defende que, ao contrário do sustentado pela fiscalização, o direito à isenção ou à redução do imposto e adicionais se daria “em relação aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE”, pois a Lei nada dispôs acerca da origem das receitas, de modo que jamais os dispositivos não poderiam ser interpretados de forma a limitar a fruição do lucro da exploração, sob pena de afronta à legalidade.

Diante do exposto, de acordo com a Lei n.º 4.239/63, o Decreto-lei n.º 1.598/77, o RIR/99 e a Instrução Normativa SRF n.º 267/2002, acredita que o incentivo fiscal do qual a Impugnante é beneficiária pode ser resumido nas assertivas abaixo:

- a. incide sobre o lucro da exploração da pessoa jurídica, que é o lucro líquido ajustado, correspondente aos resultados operacionais excluídos tão somente de parte das receitas financeiras e dos rendimentos e prejuízos das participações societárias. Incluem-se no lucro da exploração, portanto, as receitas de aluguel, já que inexistente qualquer vedação legal em sentido contrário;
- b. alcançam outras receitas operacionais não estritamente vinculadas à venda da atividade incentivada, mas igualmente incluídas no conceito de lucro de exploração; e
- c. vinculam-se à aplicação dos recursos nas áreas de interesse, in casu a área da SUDENE, e não à sua origem.

DO RATEIO DAS DESPESAS: REGRA DE APURAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO PARA ESTABELECIMENTOS DIVERSIFICADOS – APLICAÇÃO DO §3º DO ARTIGO 549 DO RIR/99

Nesse tópico alegou que ainda que se pudesse admitir que a Impugnante tivesse atividade de locação de bens imóvel independente, ainda assim o lançamento deveria ser anulado, pois, nessa hipótese, deveria ser observado o § 3º do artigo 549 do RIR/99, cuja interpretação sistemática restaria claro que, nas hipóteses em que não é possível apurar, com clareza e exatidão, o lucro de cada atividade, dever-se-ia calcular, inicialmente, o lucro de toda a pessoa jurídica para, em seguida, verificar, percentualmente, quanto cada uma das atividades (quando for o caso) ou cada um dos estabelecimentos com incentivos fiscais diferentes (isenção ou redução) representa em relação ao lucro total da pessoa jurídica.

Tal fato seria exatamente o que teria feito a impugnante ao incluir as receitas operacionais de aluguéis relativas a bens próprios (receitas operacionais acessórias) revertidos em proveito da atividade principal no cálculo do lucro da exploração e, posteriormente, aplicando o critério de rateio previsto no §3º do artigo 549 do RIR/99.

Por este motivo, ainda há que se chamar atenção ao artigo 62 da Instrução Normativa SRF n.º 267, de 23 de dezembro de 2002, onde se percebe que também na hipótese de a pessoa jurídica manter atividades independentes que não sejam nem industriais nem agrícolas, os registros contábeis das atividades incentivadas (industriais e agrícolas) deverão ser específicos.

Por outro lado, se a contabilidade da pessoa jurídica não oferecer condições para demonstrar, com clareza e exatidão, o lucro de cada uma dessas atividades independentes, este lucro poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas de vendas das atividades incentivadas e a receita líquida de vendas total, na forma do §3º do artigo 549 do RIR/99 e dos §§4º e 5º do artigo 62 da Instrução Normativa SRF n.º 267/2002.

O mesmo procedimento deveria ser aplicado quando a pessoa jurídica não tiver como calcular o resultado de cada um dos estabelecimentos que operam na área de atuação da SUDENE com incentivos diferentes (isenção e redução), consoante previsto pela legislação, quando se deveria calcular, inicialmente, o total do lucro da pessoa jurídica para, em seguida, verificar, percentualmente, quanto cada uma das atividades (quando for o caso) ou cada um dos estabelecimentos com incentivos fiscais diferentes (isenção ou redução) representaria em relação ao lucro total da pessoa jurídica.

Tal procedimento se faz necessário porque é muito comum não se poder calcular, com clareza e exatidão, o lucro da exploração de cada uma das atividades independentes (quando for o caso) ou estabelecimentos com incentivos fiscais diferentes.

Trata-se, em verdade, de um benefício fiscal que incide sobre o lucro líquido ajustado (correspondente aos resultados operacionais excluídos de parte das receitas financeiras e dos rendimentos e prejuízos das participações societárias) integrado por várias receitas e despesas que não podem ser atribuídas, com clareza e exatidão, a este ou aquele estabelecimento, justamente porque são receitas e despesas pertencentes à pessoa jurídica beneficiária da isenção ou redução.

De qualquer forma, para os casos de vários estabelecimentos com incentivos diversos (isenção e redução), o que não é o caso da Impugnante, o legislador previu critério de rateio com o objetivo de possibilitar o cálculo da proporção das receitas de cada estabelecimento em relação às receitas totais, cujo resultado deverá ser aplicado ao lucro do total da pessoa jurídica, de acordo com o incentivo concedido a cada estabelecimento (isenção ou redução).

Alega que o próprio programa da ECF estabelece como primordial o critério do rateio (relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total como primordial para apuração do benefício do lucro da exploração), uma vez que a não utilização do referido método apresenta aviso e advertência quando da validação do arquivo antes do envio à RFB.

Portanto, resta claro que, nas hipóteses em que não é possível apurar, com clareza e exatidão, o lucro da exploração de cada um dos estabelecimentos com incentivos diferentes, deve-se calcular, inicialmente, o lucro da exploração de toda a pessoa jurídica para, em seguida, verificar, percentualmente, quanto cada uma das atividades (quando for o caso) ou cada um dos estabelecimentos com incentivos fiscais diferentes (isenção ou redução) representa em relação ao lucro da exploração total da pessoa jurídica.

DA EXCLUSÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

A administração tributária ao reconhecer o critério estabelecido pela CVM, o qual determina que o tratamento contábil dado aos JCP deve ser o mesmo dos dividendos (itens 10 e 11 da ICPC 08-R1, aprovada pela Deliberação nº 683/12), admitiria os JCP como uma distribuição diferenciada de lucro (sui generis).

Acredita que não se sustenta, em relação ao JCP, o entendimento da fiscalização de que se uma receita não foi ofertada à tributação, não pode ser objeto de incentivo fiscal pela razão de não se tratar de receita, mas sim de despesa, pois seria impossível oferecer à tributação sobre o lucro uma saída de recursos.

Portanto, se no ponto de partida da apuração do lucro da exploração, que é o lucro líquido, já não se encontra o JCP, não há motivo para realizar a exclusão do respectivo montante posteriormente. Por outro lado, caso se mantenha o entendimento adotado no Relatório de Fiscalização, haverá a dupla exclusão do montante: primeiramente, quando da apuração do próprio lucro líquido e, posteriormente, do lucro da exploração. Isso seria prejudicial ao contribuinte, pois, perder-se-ia a neutralidade dos juros sobre capital próprio, o que acarretaria a tributação, na pessoa jurídica, das receitas que lhe deram origem, e, na pessoa física, do valor recebido, o que é vedado por lei.

Frisou que o procedimento contábil adotado pela GUARARAPES, desde a publicação da Deliberação CVM 207/96, revogada pela Deliberação CVM nº 683/12, já previa o registro do JCP em conta do patrimônio líquido.

A provisão do JCP na conta de passivo pela Impugnante é fato incontroverso, como reconhecido no Relatório, às fls. 38, e este procedimento está de acordo com o art. 28, §6º, da IN RFB n.º 1.515/201420, vigente à época dos fatos, que determina a exclusão apenas e tão somente do JCP no cálculo de apuração do lucro real, realizada na Parte “A” do LALUR, desde que não contabilizado como despesa.

Portanto, uma vez que os JCP distribuídos aos acionistas da GUARARAPES não compuseram o cálculo do lucro da exploração, não há que se falar na sua exclusão da base de cálculo do incentivo fiscal, pois, a partir do raciocínio de que o JCP não pode ser contabilizado em conta de resultado, o mesmo entendimento deve acompanhar a retenção, na fonte, do tributo que é devido pelos acionistas.

No Relatório de Auditoria Fiscal, a fiscalização apresenta argumento para tentar incluir as retenções na fonte incidentes sobre os JCP em conta de resultado. Para tanto, tenta-se construir raciocínio a partir dos itens 10, 11 e 22 da Deliberação CVM nº 683/12.

A norma impede que se reduza dos dividendos mínimos obrigatórios o valor da retenção. Por isso, para fins de cumprir a legislação societária de distribuição de dividendos, apenas o valor líquido dos JCP deverá ser considerado. Entretanto, isso não significa que as retenções deverão ser contabilizadas em conta de resultado: a norma não expressa isso em momento algum.

Por sua vez, no que tange ao item 22 da normativa, esta trata de situação completamente diferente dos fatos ora discutidos: o dispositivo apresenta o tratamento contábil que deverá ser dado ao tributo devido no caso de não pagamento do JCP por deliberação dos acionistas, para investimento na própria companhia. Nessa situação, tem-se que as pessoas físicas não são mais contribuintes do IR pelo simples fato de que não receberam qualquer valor. Desta forma, o montante que deveria ser pago a título de IRRF será debitado da conta para a qual houver sido destinado o JCP.

Portanto, diante do fato de que nem o JCP, nem a respectiva retenção na fonte, transitam pelo resultado da companhia, não há que se falar em sua exclusão do lucro da exploração, pois não integraram a base de cálculo do lucro da exploração.

Ainda que os JCP pagos pela Impugnante tivessem transitado pelo resultado da companhia, o que se admite apenas para argumentar, os respectivos valores deveriam integrar sim o lucro da exploração porque, como se sabe, os JCP são despesas de natureza financeira.

DA RESERVA PARA AS SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTO

Informou a Impugnante que faz jus aos benefícios fiscais instituídos pelos Estados do Rio Grande do Norte (PROADI) e do Ceará (PROVIN) e que, até a edição da Lei Complementar n.º 160/17, a GUARARAPES contabilizava esses benefícios como subvenção para custeio. Entretanto, com o advento da referida lei complementar, de caráter interpretativo, ficou estabelecido que sua natureza seria de subvenção para investimento.

Assim, em 2016, a Impugnante retificou as ECFs entregues para os anos de 2011 a 2015, a fim de corrigir a natureza dos benefícios em questão. Entretanto, em razão desta alteração legal, entendeu a fiscalização que os valores dos benefícios deveriam ser tributados, uma vez que não teriam composto reserva para absorção de prejuízos, nos termos do art. 30 da Lei 12.973/14.

Acredita que tal entendimento estaria equivocado, uma vez que fora constituída Reserva de Expansão muito superior aos valores recebidos a título de Subvenções Governamentais relacionadas com o PROVIN e o PROADI para os anos de 2014 e 2015.

Assim, diante da determinação do art. 30, §§ 1º e 2º, da Lei 12.973/14, foram constituídas as Reservas para Expansão nos valores de R\$ 284.826.276,41, em 31/12/2014, e de R\$ 164.991.995,98, em 21/12/2015.

Nada obstante, diante da possibilidade de utilização da Reserva para aumento do capital social, conforme o artigo 30, §2º, da Lei n.º 12.973/14, a Impugnante aprovou o referido aumento nos meses de abril de 2015 e abril de 2016 (DOC. 03). Para melhor visualização contábil/fiscal, por meio da ECF dos anos-calendário de 2014 e 2015 (Registro E155 – ECD recuperada na ECF), seria possível constatar a movimentação na conta contábil associada com a Reserva de Expansão, comprovando o saldo inicial com a constituição da reserva (Valor do Saldo Inicial), o aumento de capital com a Reserva de Expansão (Valor Total dos Débitos) e o saldo final constante do Razão contábil (Valor do Saldo Final).

Embora tais fatos terem sido demonstrados à fiscalização em resposta apresentada ao Termo de Distribuição de Procedimento 04.0.01.00-2019-00651-4, por meio do Relatório de Auditoria Fiscal, desconsiderou-se a explicação da GUARARAPES sob o pretexto de que haveria um desencontro das informações das ECFs em relação às ECDs.

Alega que a autoridade fiscal, ao realizar os cálculos da Reserva de Expansão por meio da ECD, desconsiderou a correção das ECFs para o respectivo período. Por sua vez, observa-se que a correção da contabilidade registrada por meio da ECD se deu em conformidade com o Pronunciamento CPC n.º 23, razão pela qual foram contabilizados os referidos créditos em contas contábeis relacionadas com Ajustes de Exercícios Anteriores na própria ECD entregue em 2016.

Defende que a natureza do crédito fiscal decorrente da contabilização realizada em ajuste de exercícios anteriores não exerce qualquer efeito tributário sobre o IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2014 e 2015, tendo em vista que a base para o cálculo dos referidos tributos é o lucro líquido antes dos impostos, entendido como: i) Provisão dos impostos gerados; ii) Impostos diferidos; iii) Incentivo fiscal Sudene; e vi) Créditos associados com os próprios tributos.

Caso se entenda ad argumentandum tantum por manter a apuração da reserva de capital por meio da ECD entregue para os anos-calendário de 2014 e 2015, ressalta que a GUARARAPES possuía saldo suficiente nas contas de Reserva de Lucro, inclusive aumentando o capital em valores superiores aos dos incentivos.

Diante do exposto, acredita que restou demonstrado que a inclusão dos valores referentes à subvenção para investimento na base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o período é indevida, uma vez que foram cumpridos todos os requisitos legais para aproveitamento do benefício: i) valor lançado para reserva superior à subvenção para investimento e ii) destinação dos valores constantes na Reserva de Expansão para aumento do Capital Social da Companhia, conforme comprovado por meio dos documentos constantes dos autos. Caso se entenda necessário, o que se admite apenas para fins de argumentação, poderá ser realizada diligência, nos termos do art. 18 do Decreto n.º 70.235/72.

DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO SOBRE A MESMA HIPÓTESE

Asseverou que em face do pagamento a menor não decorrer de liberalidade da Impugnante, e sim da própria reapuração do tributo pela autoridade fiscal, o que acarretou o lançamento de diferença, acompanhada da imposição de multa de ofício no percentual de 75%.

Acredita que a aplicação concomitante de multas de ofício e isolada sobre a mesma hipótese é prática vedada pela legislação de regência e pela jurisprudência, seja analisando-se a matéria sob uma interpretação gramatical do regime imposto pela Lei n.º 9.430/96, seja por uma interpretação sistêmica/teleológica de referido diploma. É o que se passa a demonstrar.

INTERPRETAÇÃO GRAMATICAL DO REGIME IMPOSTO PELA LEI N.º 9.430/96

Alegou que o disposto no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, com a redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, demonstra que a cobrança concomitante de multa de ofício exigida isoladamente com aquela devida pelo não recolhimento do tributo ao final do ano-calendário fere a lógica gramatical e a lógica intra-sistêmica do ordenamento jurídico brasileiro, incorrendo em grave ilegalidade a conclusão de que não se trata das mesmas hipóteses de incidência da multa, o que autorizaria a cobrança das duas em concomitância, tal como entendeu o acórdão que julgou a impugnação.

Acredita que é indispensável a análise dos princípios do non bis in idem punitivo e da consunção, aliados estes standards ao conceito de tipo fechado (“Tabtstand”) e a alguns domínios da lógica jurídica, em especial no que atine ao conceito de norma punitiva e de seu suposto normativo, de maneira a clarificar a identidade na cobrança de ambas as multas no caso vertente.

Assim alega que, nos termos do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, o ordenamento prevê apenas duas formas de multa, com “fatos geradores” absolutamente distintos, a saber: (i) falta de pagamento ou recolhimento a menor do tributo; (ii) falta de antecipação do recolhimento do tributo pelo regime de estimativa até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, se o lançamento for feito de maneira autônoma.

Assim, a teor do disposto no referido artigo, a multa de ofício a que se refere o inciso I apenas é passível de cobrança após a conclusão do exercício e adota critério material e base de cálculo distintos da multa exigida isoladamente. De forma que a sanção prevista no inciso I consome por inteiro a multa disposta no inciso II e que, no caso dessa última, a multa prevista apenas poderia ser concebida naqueles casos em que, muito embora a sociedade tenha recolhido o tributo corretamente ao final do exercício, deixasse de antecipar o seu recolhimento ao longo do ano-calendário, hipótese que ensejaria, como visto, a aplicação da multa dita “isolada” ou exigida em lançamento autônomo, sem qualquer cobrança de tributo.

Alega que em fase do fenômeno da consunção, a infração apenada pela multa prevista no inciso I, com base de cálculo e alíquota maiores, exaure-se, por completo, a possibilidade de vir a ser cobrada a multa do inciso II.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Citou o art. 15 da Instrução Normativa SRF n.º 93/1997, consignando que “o lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos”.

Neste mesmo sentido, citou a Súmula CARF n.º 107, de obrigatória observância pelos membros daquele Conselho, nos termos do art. 72 do RICARF30.

DA IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE AS MULTAS

Alegou que os juros se prestam a onerar tão somente o montante principal do tributo devido, não as penalidades pecuniárias a ele adjacentes. A não observância deste preceito contraria o exposto no art. 161 do CTN, que dispõe, no Capítulo específico acerca da extinção do crédito tributário, que é apenas sobre o crédito não pago integralmente no vencimento que serão acrescidos os juros de mora.

Assim, acredita que o crédito referido pelo dispositivo legal é o crédito tributário, isto é, o objeto da relação jurídico-tributária nascida entre sujeito ativo, Fisco, e sujeito passivo, contribuinte do IRPJ, com a ocorrência, in concreto, da hipótese de incidência do tributo. Nesse sentido, vale notar que o crédito tributário, elemento do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, nada mais é do que a composição dos critérios quantitativos, base de cálculo e alíquota, determinados em lei. A sanção por ato ilícito, portanto, por não se enquadrar no conceito de tributo, à luz do que dispõe o artigo 3º31 do CTN, não integra o crédito tributário.

Dessa forma, interpretando-se o disposto no art. 161 do CTN, acredita que o legislador dispôs que os juros de mora incidiriam apenas sobre o “crédito não integralmente pago no vencimento”. Nesse sentido, sendo certo que até o “vencimento” nenhuma infração pode ser acometida ao sujeito passivo, afigurar-se-ia incabível qualquer tentativa de incluir naquele conceito a multa, seja ela punitiva ou moratória.

Recebida a impugnação, a Delegacia da Receita Federal Do Brasil de Julgamento em Brasília (DF) – DRJ/BSB negou provimento ao recurso (v. e-fls. 391/416) ao editar o Acórdão nº 03-088.172 – 8ª Turma, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. ATIVIDADE NÃO ICENTIVADA. RECEITA DE ALUGUÉIS

O Lucro da Apuração 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.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. NÃO INCLUSÃO DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO PAGOS A SÓCIO OU ACIONISTA.

Considera-se creditado o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual, devendo o valor dessa remuneração ser debitado do resultado do exercício como despesa financeira, se pago ou creditado aos sócios ou, alternativamente, capitalizado ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital. Caso haja o débito da despesa financeira, o lucro líquido do exercício será reduzido e, conseqüentemente, o Lucro da Exploração.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS - CONSTITUIÇÃO DE RESERVAS

Para que não sejam excluídas na determinação do lucro real, as subvenções para investimento concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público devem ser registradas em reserva de lucros.

O excesso na destinação das provisões para expansão tem como contrapartida exatamente uma exclusão do Lucro Real, de forma que tais valores devem ser adicionados ao lucro líquido para efeito de recomposição do lucro real, nos termos do disposto no art. 30, §§ 1º e 2º, da Lei 12.973/14.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015

REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA PRESCINDÍVEL.

O requerimento de diligência que trata de questão totalmente inócua para fins de solução do litígio deve ser indeferido por força do disposto no caput do artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão retro, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de e-fls. 426/485, através do qual praticamente repete os termos da Impugnação, além do seguinte:

- a) A respeito da exigência contida no § 2º do art. 549 do RIR/99, de que *“Se a pessoa jurídica mantiver atividades não consideradas como industriais ou agrícolas, 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”*, aduz que tal dispositivo deveria ser interpretado em conformidade com o princípio da legalidade e com a legislação de regência, tratando tal obrigação (registros específicos) como mera obrigação acessória, que em nada impede o gozo do incentivo fiscal legalmente instituído;
- b) No tocante à exigência contida no acórdão recorrido de que as receitas de aluguéis deveriam ser excluídas no cômputo do lucro da exploração, não sendo, portanto, aplicável o §3º do artigo 549 do RIR/99, aduz que referido entendimento não pode prevalecer. Isso porque, diante da interpretação dada pela i. fiscalização e pela Recorrida aos dispositivos de lei que regem o incentivo fiscal em comento e o registro dos valores relativos ao lucro operacional, fato é que a revisão da apuração impõe que seja **segregada contabilmente a integralidade dos custos e despesas associados por receita auferida em cada unidade operacional (indústria e revenda), produto e atividade independente. No mais, reitera-se que a própria Receita Federal, ao fornecer o programa para preenchimento da ECF, utiliza o critério do art. 549, §3º do RIR/99 como o principal para a contabilização das referidas rubricas, de forma que, caso se entenda ser incorreta a forma de apuração, deve-se considerar que o próprio Fisco induziu o contribuinte em erro. Logo, deve-se, ao menos afastar a**

cobrança das penalidades impostas e dos juros, nos termos do art. 100, inciso III e parágrafo único, do CTN;

- c) Em relação à exclusão do JCP do cálculo do lucro da exploração, frisa que o procedimento contábil adotado pela GUARARAPES, desde a publicação da Deliberação CVM 207/96, revogada pela Deliberação CVM nº 683/12, já previa o registro do JCP em conta do patrimônio líquido. A provisão do JCP na conta de passivo pela Recorrente é fato incontroverso, como reconhecido no Relatório, às fls. 38, **e este procedimento está de acordo com o art. 28, §6º, da IN RFB n.º 1.515/2014**, vigente à época dos fatos, que determina a exclusão apenas e tão somente do JCP no cálculo de apuração do lucro real, realizada na Parte “A” do LALUR, **desde que não contabilizado como despesa. Dessa forma, não pode ser mantido o entendimento do v. acórdão sobre a aplicação do art. 1º da IN SRF n.º 41/98, que dispõe sobre a necessidade de registro da despesa na escrituração contábil em contrapartida a conta de passivo, uma vez que a IN RFB n.º 1.515/2014 flexibilizou o procedimento, permitindo a opção de exclusão na parte “A” do LALUR, cujo procedimento foi devidamente seguido pela ora Recorrente. Portanto, uma vez que os JCP distribuídos aos acionistas da GUARARAPES não compuseram o cálculo do lucro da exploração, não há que se falar na sua exclusão da base de cálculo do incentivo fiscal;**
- d) Já em relação aos à exclusão das subvenções de investimento, e considerando que o acórdão recorrido entende que *“a tabela anexada pelo contribuinte somente possui uma ponta das partidas dobradas, no caso a conta de ajustes de exercícios anteriores, de forma que não se consegue aferir de que modo tais ajustes poderiam ter interferido no excesso de destinações de reservas constantes na ECF”*, obrigatória se faz a realização de diligência para a devida apuração dos fatos, por meio da análise dos documentos trazidos pela Recorrente nestes autos em sede de Impugnação e das informações prestadas à fiscalização em cumprimento das obrigações acessórias, em conformidade com o Princípio da Busca pela Verdade Material que rege o processo administrativo fiscal;
- e) Por fim, ainda que assim não fosse, salienta-se que a c. 1ª Turma do e. Superior Tribunal de Justiça consignou, nos autos do EREsp n.º 1.517.492/PR, a impossibilidade de tributação sobre os incentivos de ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, uma vez que a instituição e isenção legítima deste tributo se trata de opção destes entes federativos. Logo, a tributação dos incentivos fiscais de ICMS acarreta competição ilegítima da União. Portanto, entendendo que referida monta representa não lucro, mas sim, receita dos estados, fica o fisco federal impedido de tributar em razão da imunidade recíproca. Por fim, sequer é possível arguir se tratar de matéria constitucional,

estranha à via administrativa, uma vez que o c. STJ entende ser um desdobramento da tese reconhecida em sede de Repercussão Geral nos autos do Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, portanto, aplicável por este e. CARF. Transcreve-se a ementa do julgamento do Embargos de Divergência no RESP nº 1.517.492/PR, **realizada pela Primeira Seção do e. STJ**, e que confirma o entendimento em questão: (...) (REsp 1517492/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018);

- f) Em relação à exigência da multa isolada sobre estimativas pagas a menor, a Recorrente salienta que, apesar da alteração da Lei n.º 11.488 de 2007, o artigo 44 não teve nenhuma alteração sensível em seu sentido. No mais, como se depreende da jurisprudência que originou o enunciado sumular em questão (Súmula nº 105 do CARF), deve-se notar que os acórdãos citados na Impugnação, são datados dos anos de 2011 e 2012, ou seja, posteriores a citada alteração legal, assim como o caso em tela, cujos supostos fatos geradores se referem aos anos de 2014 e 2015. Cita precedentes do CARF. Portanto, não pode ser mantido o entendimento dos i. julgadores da e. DRJ de que a Súmula 105 do CARF restringe o alcance para os fatos geradores anteriores à data da publicação da Lei 11.488/07. **Ora, conforme art. 74 do RICARF, o enunciado de súmula poderá ser revisto ou cancelado, mas, no caso, a presente súmula ainda está vigente, motivo pelo qual, nos termos do Regimento Interno deste e. Conselho, sua aplicação é obrigatória.**

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Augusto de Souza Gonçalves**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como vimos no Relatório, o auto de infração apontou 03 (três) infrações que teriam sido cometidas pela Recorrente nos anos calendários de 2014 e 2015, redundando em pagamento a menor de IRPJ e de CSLL. Referidas infrações podem ser assim sintetizadas:

- a) Empresas Instaladas na Área da SUDENE/ADENE – Redução/Superestimação do Lucro da Exploração;
- b) Subvenções e Recuperação de Custos – Contabilização imprópria de subvenções;

c) Multa ou Juros Isolados – Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL Sobre Base de Cálculo Estimada;

A primeira infração apontada acima refere-se à apuração do lucro da exploração, que pode ser definido, sinteticamente, como sendo o lucro que serve de base para o cálculo de benefícios fiscais de isenção ou redução do imposto de renda para determinadas atividades exercidas por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. No caso em tela, tais atividades seriam desempenhadas por empresa localizada na área de atuação da ADENE/SUDENE.

Verificou a Autoridade Fiscal que o cálculo do lucro da exploração realizado pela Contribuinte fora feito de forma equivocada, pois teria calculado o benefício 1) considerando as receitas de aluguéis de imóveis próprios locados a empresa controlada, 2) sem adicionar o IRRF incidente sobre os Juros sobre o Capital Próprio e 3) incluindo a parcela do lucro distribuído por meio dos juros sobre o capital próprio (JCP).

Já a segunda infração refere-se às adições realizadas pela Fiscalização ao lucro líquido, para efeito de recomposição do lucro real, de subvenções advindas dos programas PROADI e PROVIN. A Auditoria Fiscal questiona a constituição da Reserva de Incentivos Fiscais exigida nos termos do art. 30 da Lei 12.973/14 e que não teria sido registrada pela Contribuinte ou, pelo menos, não teria sido eficazmente demonstrada por ela.

Já as multas isoladas pelo pagamento a menor de estimativas mensais nada mais é do que consequência das duas primeiras.

Vamos discorrer sobre cada um destes pontos em sequência.

Das receitas de aluguéis

Segundo a Autoridade Fiscal, a Recorrente teria incluído no cômputo do lucro da exploração receitas de aluguéis provenientes de imóveis locados à sua controlada LOJAS RIACHUELO S/A. Assim, por entender que tal receita não faz jus ao benefício fiscal de redução do IRPJ e da CSLL, por não ser proveniente da atividade incentivada, refez o cálculo do lucro da exploração exigindo o IRPJ e a CSLL que teriam sido pagos a menor por conta desta prática.

Referida matéria não é nova para a Contribuinte, que já foi alvo de pelo menos outros dois procedimentos fiscais cujo objeto foi muito semelhante ao ora analisado. Reporto-me aos processos administrativos fiscais nº 10469.725077/2011-11 e 10469.724403/2014-16. O primeiro teve por escopo os anos calendários de 2006 a 2009, já o segundo refere-se aos anos de 2010 e 2011. Ambos tiveram soluções diferentes, haja vista algumas sutis diferenças entre os procedimentos fiscais, entretanto, o que mais se assemelha ao caso em tela é o processo nº 10469.724403/2014-16, cuja decisão final foi pela manutenção do auto de infração em relação à glosa das receitas de aluguéis no cômputo do lucro da exploração.

Desse processo extraí a declaração de voto da Ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, proferida no acórdão de recurso de ofício e voluntário nº 1302-001.875 – 3ª Câmara/2ª

Turma Ordinária da 1ª Seção do CARF, que espelha exatamente o entendimento deste Relator a respeito da matéria:

Em sua primeira parte, abordando a influência das receitas de aluguel no cálculo de incentivos fiscais, a acusação fiscal parte do pressuposto de que o incentivo fiscal de redução do IRPJ não beneficia a empresa, mas sim a atividade por ela desenvolvida, razão pela qual seu cálculo deve ter por referência o lucro da exploração do empreendimento, e não da empresa.

No presente caso, a contribuinte teve reconhecido o direito à redução do IRPJ e adicionais não restituíveis calculados com base no lucro da exploração, relativamente ao empreendimento de que trata o Laudo Constitutivo Complementar Nº 055/2008, expedido pelo Ministério da Integração Nacional Agência de desenvolvimento do Nordeste ADENE, bem como em relação ao empreendimento de que trata o Laudo Constitutivo Complementar Nº 0104/2008, expedido pelo mesmo órgão. Os Atos Declaratórios Executivos nº 18/2010 e 14/2011 assim discriminam os empreendimentos beneficiados:

Ato Declaratório Executivo nº 18/2010:

I – CNPJ da Unidade Produtora: 08.402.943/001477;

II – Endereço da Unidade Produtora: Av. Sargento Hermínio, 4760 a 5100 Antônio Bezerra Fortaleza/CE;

III – Fundamentação Legal para o reconhecimento do direito: art. 13 da Lei Nº 4.239, de 27 de junho de 1963, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-Lei Nº 1.564, de 29 de junho de 1977, com as alterações introduzidas pelo art. 3º da Lei Nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. e art. 1º da Medida Provisória Nº 2.19914, de 24 de agosto de 2001;

IV – Condição Onerosa Atendida: Modernização Total de empreendimento industrial em operação na área de atuação da extinta Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste SUDENE;

V – Setor Prioritário Considerado: Indústria de Transformação Artigos de Vestuário, conforme art. 2º, inciso VI, alínea "a" do Decreto Nº 4.213, de 26 de abril de 2002.

[...]

Ato Declaratório Executivo nº 14/2011:

I – CNPJ da Unidade Produtora: 08.402.943/001809;

II – Endereço da Unidade Produtora: Rodovia RN 160, s/n Km 03 Bloco A Distrito Industrial Natal/RN;

III – Fundamentação Legal para o reconhecimento do direito: art. 13 da Lei Nº 4.239, de 27 de junho de 1963, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-Lei Nº 1.564, de 29 de junho de 1977, com as alterações introduzidas pelo art. 1º da Medida Provisória Nº 2.19914, de 24 de agosto de 2001;

IV – Condição Onerosa Atendida: Modernização Total de empreendimento industrial em operação na área de atuação da extinta Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste SUDENE;

V – Setor Prioritário Considerado: Indústria de Transformação Têxtil, conforme art. 2º, inciso VI, alínea "a" do Decreto Nº 4.213, de 26 de abril de 2002.

[...]

O Laudo Constitutivo nº 0055/2008 expressa os parâmetros acima, indicando Confecções em geral como atividade objeto da redução, bem como que a capacidade instalada incentivada corresponde a 100% da capacidade atual, qual seja, 17.500.000 peças/ano. O Laudo Constitutivo nº 104/2008 traz indicações semelhantes para capacidade produtiva de 118.500.000 peças/ano. Em ambos os casos, a redução de 75% foi estipulada para o período de 2008 a 2017.

O I. Relator conduz sua argumentação a partir da definição de lucro da exploração contida no art. 19 do Decreto-Lei nº1.598/77, mas os termos genéricos ali expostos permitem concluir que a disposição legal tem por pressuposto um incentivo fiscal que beneficie a empresa, e não o empreendimento. Veja-se:

Art 19 – Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

I – a parte das receitas financeiras (art. 17) que exceder das despesas financeiras (art. 17, par. único);

II – os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e III – os resultados não operacionais.

§ 1º - Aplicam-se ao lucro da exploração:

a) as isenções de que tratam os artigos 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977;

b) as isenções reguladas pelos artigos 13 da Lei nº 4.239, de 27 de julho de 1963; 34, da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1968; 23, do Decreto-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969; e 1º, do Decreto-lei nº 1.328, de 20 de maio de 1974;

c) a redução da alíquota do imposto de que tratam os artigos 14, da Lei nº 4.239, de 27 de julho de 1963; 35, da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1969; 22, do Decreto-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969 e artigos 4º a 6º do Decreto-lei nº 1.439, de 30 de dezembro de 1975.

§ 2º - O valor da exclusão do lucro correspondente a exportações incentivadas será determinado mediante a aplicação, sobre o lucro da exploração de que trata este artigo, de porcentagem igual à relação, no mesmo período, entre a receita líquida de vendas nas exportações incentivadas e o total da receita líquida de vendas da pessoa jurídica.

§ 3º - O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções de que trata o § 1º não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de

capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.

§ 4º - Consideram-se distribuição do valor do imposto:

a) a restituição de capital aos sócios, em caso de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

b) a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§ 5º - A inobservância do disposto nos §§ 3º e 4º importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, como rendimento do beneficiário.

Observe-se que os incentivos fiscais aqui em debate foram concedidos com fundamento no art. 13 da Lei nº 4.239/63, citada no §1º, alínea "b", acima transcrita. A autoridade julgadora de 1ª instância faz os seguintes destaques acerca do fundamento legal exposto nos atos concessórios:

Conforme consignado no ADE, a concessão do benefício fiscal teve por fundamento os seguintes dispositivos legais: (i) art. 13 da Lei nº 4.239, de 1963 e alterações supervenientes; (ii) art. 3º da Lei nº 9.532, de 1997; e (iii) art. 1º da Medida Provisória nº 2.19914, de 2001.

*No art. 13 da Lei nº 4.239, de 1963, tem-se não apenas que a concessão de benefícios fiscais abrange apenas os **empreendimentos industriais ou agrícolas**, estabelecidos na área da SUDAM e SUDENE, mas prevê que pode haver empreendimentos em que **apenas parte de seus resultados seja beneficiada**. Nesses casos, os lucros isentos devem ser determinados com base no percentual dos lucros totais que corresponda à relação entre as “receitas operacionais da produção beneficiada” e a “receita total do empreendimento”. Veja-se a redação do preceito legal, verbis:*

Art 13. Os empreendimentos industriais ou agrícolas que se instalarem, modernizarem, ampliarem ou diversificarem, nas áreas de atuação da SUDAM ou da SUDENE, até o exercício de 1982, inclusive, ficarão isentos do imposto de renda e adicionais não restituíveis incidentes sobre seus resultados operacionais, pelo prazo de 10 anos, a contar do exercício financeiro seguinte ao ano em que o empreendimento entrar em fase de operação ou, quando for o caso, ao ano em que o **projeto de modernização, ampliação ou diversificação entrar em operação, segundo **laudo constitutivo** expedido pela SUDAM ou SUDENE. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.564, de 1977).**

§ 1º - Os projetos de modernização, ampliação ou diversificação somente poderão ser contemplados com a isenção prevista neste artigo quando acarretarem, pelo menos, 50% (cinquenta por cento) de **aumento da**

capacidade instalada do respectivo empreendimento (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.564, de 1977).

§ 2º - Nas hipóteses previstas no parágrafo anterior, as Secretarias Executivas da SUDAM ou da SUDENE expedirão **laudo técnico** atestando a equivalência percentual do acréscimo da capacidade instalada (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.564, de 1977).

§ 3º - A isenção concedida para projetos de modernização, ampliação ou diversificação não atribui ou amplia benefícios a resultados correspondentes à produção anterior (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.564, de 1977).

§ 4º - Os empreendimentos que tenham parte de seus resultados beneficiada pelo disposto neste artigo considerarão como lucros isentos o mesmo percentual dos lucros totais que corresponda à relação entre as receitas operacionais da produção beneficiada e a receita total do empreendimento (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.564, de 1977).

*Na mesma Lei nº 4.239, de 1963, foi ainda prevista a possibilidade de existência de **outros estabelecimentos** da mesma pessoa jurídica, distintos daqueles sediados nas áreas de atuação da SUDENE, e com projetos aprovados, novamente com a necessidade de que sejam demonstrados as operações e os resultados do exercício de cada um dos estabelecimentos, verbis:*

Art 16 (...)

§ 1º Quando se verificar **pluralidade de estabelecimentos**, será reconhecido o direito à isenção ou à redução do imposto e adicionais, conforme o caso, em relação aos **rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE**.

§ 2º Para os efeitos do disposto no parágrafo anterior as empresas interessadas deverão **demonstrar, na sua contabilidade**, com clareza e exatidão os elementos de que se compõem **as operações e os resultados do exercício de cada um dos estabelecimentos que operam na área de atuação da SUDENE**.

Na consolidação dos preceitos legais acima, tem-se as disposições do art. 549 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, verbis:

Demonstração do Lucro do Empreendimento

Art. 549. Quando se verificar **pluralidade de estabelecimentos**, será reconhecido o direito à isenção de que trata esta Subseção em relação aos **rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE** (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 1º).

§ 1º - Para os efeitos do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas interessadas deverão demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem **as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação da SUDENE** (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 2º).

§ 2º - Se a pessoa jurídica mantiver **atividades não consideradas como industriais ou agrícolas**, 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.

§ 3º - 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, observado o disposto no art. 544.

O outro fundamento do ato concessório foi o art. 3º da Lei nº 9.532, de 1997, que se limitou a dispor sobre os percentuais de redução de imposto para os projetos aprovados a partir de 1º de janeiro de 1998, conforme abaixo:

Art. 3º Os benefícios fiscais de isenção, de que tratam o art. 13 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, o art. 23 do Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, com a redação do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977, e o inciso VIII do art. 1º da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, **para os projetos de instalação, modernização, ampliação ou diversificação, aprovados** pelo órgão competente, **a partir de 1º de janeiro de 1998**, observadas as demais normas em vigor, aplicáveis à matéria, passam a ser de redução do imposto de renda e adicionais não restituíveis, observados os seguintes percentuais:

I - 75% (setenta e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;

II - 50% (cinquenta por cento), a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

III - 25% (vinte e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

§ 1º O disposto no caput não se aplica a projetos aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997, no órgão competente, para os quais prevalece o benefício de isenção até o término do prazo de concessão do benefício.

(...)

Da mesma forma, o art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001, também mencionada no ato concessório, tratou do percentual de redução de imposto aplicável aos projetos aprovados até 31/12/2013, verbis:

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 2013 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 das extintas Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste Sudene e Superintendência de 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 (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005).

[...] (destaques do original)

Do voto condutor da decisão recorrida e sob reexame consta, também, a observação de que o Regulamento dos Incentivos Fiscais administrados pela SUDAM e SUDENE, aprovado pela Portaria do Ministro da Integração Regional nº 2.091-A de 2007, com base no qual foram expedidos os Laudos Constitutivos antes referidos, descreve a modernização total neles referida como a situação na qual quando, após as ocorrências mencionadas no caput deste houve modificações no processo produtivo e/ou no bem ou serviço final capazes de apresentar resultados mais racionais em relação à produção anterior, e assim está claramente dirigido à atividade industrial considerada setor prioritário ao desenvolvimento regional. São destacados, ainda, os seguintes dispositivos do citado Regulamento:

Art. 8º As empresas beneficiárias que mantiverem atividades não habilitadas à redução ou à isenção do Imposto de Renda, inclusive situadas fora das áreas de atuação das extintas SUDAM e SUDENE, deverão efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os elementos que compõem os respectivos custos, receitas e resultados.

(...)

Art. 12 – Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será analisado o direito ao incentivo em relação a cada um deles. (grifo do original)

Anotando que, dentre os setores da economia definidos como prioritários para o desenvolvimento regional no Decreto nº 4.213/2002, consta a indústria de transformação têxtil e de artigos de vestuário, a autoridade julgadora assevera que era dever da contribuinte, ao manter atividades não habilitadas à redução ou à isenção do Imposto de Renda, promover registros contábeis específicos, para

efeito de destacar e demonstrar os elementos que compõem os respectivos custos, receitas e resultados, e conclui:

Há clareza de que a atividade de locação de imóveis, além de não integrar a atividade objeto de redução de imposto, expressamente consignada nos atos concessórios (confeccões de peças de vestuário em geral), decorre de atividade empresarial da matriz, sediada em Natal/RN, estabelecimento que não dispõe de qualquer ato concessivo de benefício em seu favor, conforme bem anotado pela fiscalização.

Ainda que os recursos auferidos com a locação de imóveis sejam aplicados nas atividades incentivadas, não é possível que sejam considerados no cálculo do lucro da exploração, para redução do imposto devido, pela própria forma pela qual foi estabelecida a concessão do benefício de redução de impostos: (i) apenas para os estabelecimentos sediados na área de atuação da SUDENE, (ii) com projetos aprovados, e (iii) nos setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional.

Nesse aspecto, a argumentação da Impugnante desconsidera a forma de concessão (por estabelecimento), as condições (aprovação de projetos pela SUDENE) e a atividade abrangida (confeccão de peças do vestuário em geral) pelo benefício fiscal, e foca exclusivamente nas obrigações a serem atendidas, a posteriori, principalmente, na proibição de distribuição as sócios ou acionistas do valor do imposto que deixar de ser pago em virtude da redução.

Com base em tais argumentos, aqui adotados, diverge-se da condução adotada no voto do I. Relator. Acrescente-se que o art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77 foi integrado ao art. 544 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - RIR/99 como conceito de lucro da exploração, porém, ao tratar de isenções ou reduções específicas em outro subtítulo, o RIR/99 traz, com referência aos incentivos fiscais na área da antiga SUDENE, a orientação do art. 549, citada no subsequente art. 552 que trata especificamente de redução do imposto, ambos abordando a necessária demonstração do lucro do empreendimento. Vale a transcrição:

Art. 549. Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito à isenção de que trata esta Subseção em relação aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 1º).

§ 1º - Para os efeitos do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas interessadas deverão demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação da SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 2º).

§ 2º- Se a pessoa jurídica mantiver atividades não consideradas como industriais ou agrícolas, 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.

§ 3º 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, observado o disposto no art. 544.

[...]

Art. 552. Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito à redução de que trata esta Subseção, em relação, aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 1º).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, a pessoa jurídica deverá observar o disposto no art. 549.

Como bem observa a autoridade lançadora ao invocar tais dispositivos legais, a atuada possui três estabelecimentos: unidade fabril em Fortaleza-CE (filial /001477); unidade fabril em Natal-RN (filial /0018-09) e a matriz, onde abriga o corpo administrativo (contabilidade, auditoria, diretoria, etc.). Os benefícios fiscais, por sua vez, foram concedidos individualmente, para os estabelecimentos filiais (unidades industriais), e são específicos para a fabricação de confecções em geral, logo, têm por base exclusivamente os lucros da atividade incentivada. É certo, como diz o I. Relator, que em sede de IRPJ, não há contabilidade descentralizada por estabelecimento. Mas esta objeção não pode se prestar a ampliar o alcance dos incentivos em referência, claramente dirigidos às atividades industriais de parte dos estabelecimentos da pessoa jurídica, a impor a interpretação literal determinada pelo art. 111, II do CTN.

A recorrente questiona a interpretação firmada pela autoridade julgadora de 1ª instância e defende que seja observado o objetivo primordial das normas. Todavia, os atos concessórios são claros no sentido de que apenas a atividade industrial dos estabelecimentos ali referidos estão beneficiadas com a redução de 75% do IRPJ devido. Veja-se que em circunstâncias semelhantes, a 3ª Turma Ordinária desta 3ª Câmara também negou a ampliação do benefício em caso no qual o sujeito passivo pretendia a aplicação do incentivo fiscal sobre resultado do próprio estabelecimento beneficiado, mas referente a atividades distintas daquela referenciada no ato concessório:

IRPJ — ISENÇÃO — SUDENE — Verificada a pluralidade de estabelecimentos, o direito à isenção do IRPJ, atinge somente o lucro operacional apurado pelo estabelecimento em relação à produção agrícola ou industrial realizada no estabelecimento situado na área beneficiada. (Lei 4.239/63 arts. 13 e 16 e alterações posteriores). (Acórdão nº 130100.080)

Em tais circunstâncias, a apuração do lucro da exploração não pode ser orientada, apenas, pelas disposições do art. 544 do RIR/99. Antes, deve-se distinguir os

resultados de cada estabelecimento e, sob esta ótica, as receitas de aluguel claramente não integram o lucro das unidades fabris beneficiadas com a redução. Irrelevante, assim, discutir se elas integrariam o conceito de resultados não operacionais, cuja exclusão é admitida no art. 544, III do RIR/99, pois mesmo integrando as receitas operacionais, como defende a recorrente, elas não representam resultado do empreendimento beneficiado.

A recorrente estende-se na abordagem das normas tributárias indutoras e dos objetivos de desenvolvimento da região nordestina visados pelas normas aqui em debate, de modo a firmar o conceito de lucro da exploração que lhe favorece, e ressaltar as exigências de que o valor do incentivo fiscal fosse aplicado integralmente na região que se pretendia desenvolver. Todavia, todos os argumentos estruturados a partir destas premissas são confrontados pelo entendimento, aqui firmado, de que a determinação do lucro da exploração não se limita ao disposto no art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77, e necessariamente deve ter em conta a segregação dos resultados por estabelecimento, quando há atividades da pessoa jurídica que não são alcançadas pelo benefício concedido.

Aliás, a própria recorrente assevera, ao se manifestar acerca do art. 62 da Instrução Normativa SRF nº 267/2002, que explicita o disposto nos arts. 549 e 552 do RIR/99, que na hipótese de a pessoa jurídica manter atividades que não sejam nem industriais nem agrícolas, os registros contábeis das atividades incentivadas (industriais e agrícolas) deverão ser específicos. Qual a razão, então, para as receitas decorrentes da atividade de locação, exercida pelo estabelecimento matriz, não se submeterem a tal registro segregado? O fato de elas integrarem o lucro líquido ajustado e não estar prevista a sua exclusão, como visto, não sustenta a tese frente às disposições dos arts. 549 e 552 do RIR/99, como aqui exposto. Em suma, somente seria possível a apuração do benefício fiscal a partir do lucro da exploração da empresa, como defende a recorrente, se a empresa, e não apenas parte de seus estabelecimentos específicos, fosse favorecida com o incentivo fiscal concedido.

No mais, admitir, como quer a recorrente, que o benefício fiscal seja reconhecido em face da aplicação das receitas nas atividades incentivadas, à semelhança das orientações doutrinárias e jurisprudenciais acerca do alcance das regras de imunidade, significaria, como bem observado na decisão de 1ª instância, desconsiderar completamente os requisitos legais para fruição do benefício (condições antecedentes à concessão do benefício) e ignorar que a amplitude conferida à imunidade decorre, essencialmente, de sua estipulação em razão das finalidades essenciais dos entes favorecidos.

Esclareça-se, que, ao contrário do entendimento firmado pelo I. Relator, a disposição do §2º do art. 549 do RIR/99 não se presta ao controle do real desenvolvimento da atividade pela ADENE. A orientação foi inserida, ainda que sem base legal, no âmbito do poder regulamentar do Ministro da Fazenda, e pode ser perfeitamente interpretada como destinada à aferição da redução no âmbito

da apuração do IRPJ, mantendo coerência com as disposições dos §§1º e 2º do art. 16 da Lei nº 4.239/63, que impõem à pessoa jurídica beneficiária de incentivo dirigido aos seus estabelecimentos, e não à empresa, a demonstração em separado do resultado de cada um deles.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exclusão das receitas de alugueis nos cálculos da redução do IRPJ.

(...)

O entendimento acima adotado pela Conselheira Edeli no processo nº 10469.724403/2014-16 foi confirmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais ao editar o acórdão nº 9101-003.170, que deu provimento, por maioria de votos, a recurso especial proposto pela PGFN. Assim, ao fim e ao cabo, o lançamento relativamente à glosa das receitas de alugueis no respectivo processo foi mantido e está, atualmente, em fase de cobrança executiva por parte da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Essa é mais uma razão pelo qual me alinho com o entendimento acima exposto, do qual extraio alguns pontos que considero os mais relevantes em relação ao tema e se amoldam perfeitamente ao caso em tela:

- a) o incentivo fiscal de redução do IRPJ não beneficia a empresa, mas sim a atividade por ela desenvolvida, razão pela qual seu cálculo deve ter por referência o lucro da exploração do empreendimento (cada um deles considerados individualizadamente), e não da empresa como um todo;
- b) o Laudo Constitutivo Complementar Nº 055/2008, expedido pelo Ministério da Integração Nacional Agência de desenvolvimento do Nordeste - ADENE, bem assim o Laudo Constitutivo Complementar Nº 0104/2008, expedido pelo mesmo órgão, indicam Confecções em geral como a atividade objeto da redução;
- c) os incentivos fiscais aqui em debate foram concedidos com fundamento no art. 13 da Lei nº 4.239/63 e alterações posteriores. No art. 13 da Lei nº 4.239, de 1963, tem-se que a concessão de benefícios fiscais abrange apenas os empreendimentos industriais ou agrícolas, estabelecidos na área da SUDAM e SUDENE, prevendo, ainda, que podem haver empreendimentos em que apenas parte de seus resultados seja beneficiada;
- d) No art. 16 da mesma Lei nº 4.239, de 1963, foi ainda prevista a possibilidade de existência de outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, distintos daqueles sediados nas áreas de atuação da SUDENE, e com projetos aprovados, novamente com a necessidade de que sejam demonstradas as operações e os resultados do exercício de cada um dos estabelecimentos;
- e) “Art 16 (...) § 1º Quando se verificar **pluralidade de estabelecimentos**, será reconhecido o direito à isenção ou à redução do imposto e adicionais, conforme o caso, em relação aos **rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de**

atuação da SUDENE. § 2º Para os efeitos do disposto no parágrafo anterior as empresas interessadas deverão *demonstrar, na sua contabilidade, com clareza e exatidão os elementos de que se compõem as operações e os resultados do exercício de cada um dos estabelecimentos que operam na área de atuação da SUDENE*”.

- f) Os preceitos legais acima, foram consolidados no art. 549 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; Já o art. 3º da Lei nº 9.532, de 1997, limitou-se a dispor sobre os percentuais de redução de imposto para os projetos aprovados a partir de 1º de janeiro de 1998; Da mesma forma, o art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001, tratou do percentual de redução de imposto aplicável aos projetos aprovados até 31/12/2013;
- g) o Regulamento dos Incentivos Fiscais administrados pela SUDAM e SUDENE, aprovado pela Portaria do Ministro da Integração Regional nº 2.091-A de 2007, com base no qual foram expedidos os Laudos Constitutivos antes referidos, está claramente dirigido à atividade industrial, considerada setor prioritário ao desenvolvimento regional. São destacados, ainda, os seguintes dispositivos do citado Regulamento: *“Art. 8º As empresas beneficiárias que mantiverem atividades não habilitadas à redução ou à isenção do Imposto de Renda, inclusive situadas fora das áreas de atuação das extintas SUDAM e SUDENE, deverão efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os elementos que compõem os respectivos custos, receitas e resultados. (...) Art. 12 – Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será analisado o direito ao incentivo em relação a cada um deles.* (grifei);
- h) Portanto, a atividade de locação de imóveis, além de não integrar a atividade objeto de redução de imposto, expressamente consignada nos atos concessórios (confecções de peças de vestuário em geral), decorre de atividade empresarial da matriz, sediada em Natal/RN, estabelecimento que não dispõe de qualquer ato concessivo de benefício em seu favor, conforme bem anotado pela fiscalização;
- i) Ainda que os recursos auferidos com a locação de imóveis sejam aplicados nas atividades incentivadas, não é possível que sejam considerados no cálculo do lucro da exploração, para redução do imposto devido, pela própria forma pela qual foi estabelecida a concessão do benefício de redução de impostos: (i) apenas para os estabelecimentos sediados na área de atuação da SUDENE, (ii) com projetos aprovados, e (iii) nos setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional;

- j) No caso concreto, a autuada possui três estabelecimentos: unidade fabril em Fortaleza-CE (filial /0014-77); unidade fabril em Natal-RN (filial/0018-09) e a matriz, onde abriga o corpo administrativo (contabilidade, auditoria, diretoria, etc.). Os benefícios fiscais foram concedidos individualmente para os estabelecimentos filiais (unidades industriais), e são específicos para a fabricação de confecções em geral, logo, têm por base exclusivamente os lucros da atividade incentivada. Nem se alegue que no caso do IRPJ não existe contabilidade individualizada, pois tal situação não pode se prestar a ampliar o alcance dos incentivos em referência, claramente dirigidos às atividades industriais de parte dos estabelecimentos da pessoa jurídica, a impor a interpretação literal determinada pelo art. 111, II do CTN;
- k) Também incabível a alegação de que ao caso deveria se aplicar o disposto no § 3º do art. 549 do RIR/99 (critério de rateio). Isso porque, conforme bem assentado no Relatório Fiscal e na decisão recorrida, a contabilidade da pessoa jurídica oferece perfeitas condições para demonstrar, com clareza e exatidão, a receita de aluguéis, de forma que essa atividade, totalmente alheia às atividades de confecção, poderia, sem maiores esforços, ser excluída do lucro exploração;
- l) as receitas de aluguel claramente não integram o lucro das unidades fabris beneficiadas com a redução. Irrelevante, assim, discutir se elas integrariam o conceito de resultados não operacionais, cuja exclusão é admitida no art. 544, III do RIR/99, pois mesmo integrando as receitas operacionais, como defende a Recorrente, elas não representam resultado do empreendimento beneficiado;
- m) todos os argumentos estruturados pela Recorrente a partir das normas tributárias indutoras e dos objetivos de desenvolvimento da região nordestina visados pela legislação aplicável, são confrontados pelo entendimento de que a determinação do lucro da exploração não se limita ao disposto no art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77, e necessariamente deve ter em conta a segregação dos resultados por estabelecimento, quando há atividades da pessoa jurídica que não são alcançadas pelo benefício concedido;
- n) Não cabe a argumentação de que o benefício fiscal seja reconhecido em face da aplicação das receitas de aluguéis nas atividades incentivadas; tal alegação, se aceita, significaria desconsiderar completamente os requisitos legais para fruição do benefício (condições antecedentes à concessão do benefício) e ignorar que a amplitude conferida à imunidade decorre, essencialmente, de sua estipulação em razão das finalidades essenciais dos entes favorecidos;
- o) Por fim, como bem assentado pela Conselheira Edeli, a disposição do §2º do art. 549 do RIR/99 não se presta ao controle do real desenvolvimento da atividade pela ADENE. A orientação foi inserida, ainda que sem base legal, no âmbito do

poder regulamentar do Ministro da Fazenda, e pode ser perfeitamente interpretada como destinada à aferição da redução no âmbito da apuração do IRPJ, mantendo coerência com as disposições dos §§1º e 2º do art. 16 da Lei nº 4.239/63, que impõem à pessoa jurídica beneficiária de incentivo dirigido aos seus estabelecimentos, e não à empresa, a demonstração em separado do resultado de cada um deles.

Essas são, portanto, as razões para que seja mantida a glosa das receitas de aluguéis no cômputo do lucro da exploração, razão pela qual nego provimento ao recurso no ponto.

Da glosa dos Juros sobre o Capital Próprio e do respectivo IRRF no cômputo do lucro da exploração

A Fiscalização também deduziu, do cômputo do lucro da exploração realizados pela Contribuinte os valores relativos ao JCP pago aos acionistas da empresa nos anos calendários de 2014 e 2015, incluindo o IRRF incidente sobre tais pagamentos. No total, foram excluídos R\$133.423.670,98 (R\$114.637.224,28 + R\$18.786.446,70), referente ao ano-calendário de 2014, e R\$135.894.707,08 (R\$116.483.680,04 + R\$19.411.027,04) do ano calendário de 2015. Os argumentos da Autoridade Fiscal para a referida exclusão são os seguintes:

51. A finalidade do incentivo fiscal é **reduzir o pagamento do imposto de renda** para as empresas situadas em determinadas regiões do país detentoras de empreendimentos em áreas de interesse governamental, estabelecidas por meio de decreto. O cenário descrito no item anterior não inclui a figura dos juros sobre o capital próprio. Nesse sentido, a parcela do **lucro distribuído por meio dos juros sobre o capital próprio** (JCP), de acordo com a lei, não está sob o jugo da incidência do IRPJ. Assim sendo, essa mesma parcela do lucro decorrente da atividade incentivada que não sofrera tributação pelo imposto de renda da pessoa jurídica (JCP), na sua integralidade, não pode ser objeto de redução. Não faz o menor sentido. E isso é muito cristalino: só se reduz aquilo que existe. Se a própria lei estabeleceu uma não incidência do IRPJ sobre uma parcela do lucro que o legislador entendeu ser cabível a tributação apenas nos beneficiários, obviamente, o IRPJ dessa parcela sequer existe. Nessa sistemática, o contribuinte já foi beneficiado com o não pagamento de 100% (cem por cento) do imposto sobre a renda de **uma parcela** do seu lucro. O lucro restante, não distribuído a título de JCP, por óbvio, estará sujeito ao benefício da redução.

52. Entender o contrário seria um contrassenso. Ora, aquele lucro o qual a norma excluiu da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica transmuda sua natureza quando integra o lucro da exploração, ou seja, em um conceito é tributável, em outro não? Por óbvio que não. É de bom alvitre salientar, não estamos aqui tratando de adição ou exclusão de despesas e receitas contabilizadas no resultado, mas de uma distribuição de lucro sui generis, pois que tributada apenas nos beneficiários.

(...)

54. Referida exclusão (dos JCP) se dá não porque essa parcela não seja decorrente da exploração da atividade incentivada, mas porque sobre ela a norma determinou a não incidência do imposto sobre a renda na pessoa jurídica. A parcela do lucro líquido distribuída a título de juros sobre o capital próprio é a mesma que compõe o lucro da exploração. Se esse lucro líquido não é tributável pelo imposto de renda ele não pode ser incluído como se tributável fosse na composição do lucro da exploração, visto que o imposto de renda vedado pela norma é o mesmo, e a parcela do lucro líquido também é a mesma, seja compondo o lucro real seja compondo o lucro da exploração.

Já em relação à exclusão do IRRF incidente sobre os valores pagos aos acionistas a título de JCP foi assim fundamentada pela Fiscalização:

39. A determinação inicial da CVM, com a edição da Deliberação nº 207/96, era de que o imposto de renda na fonte sobre os JCP deveria ser reconhecido, como despesa, diretamente na demonstração do resultado do exercício, apenas no caso dos referidos juros serem utilizados para aumento de capital ou para manutenção em reservas. Como se verifica, com a entrada em vigor da Deliberação nº 683/12, a partir de 2012, uma nova interpretação, diversa da contida na Deliberação nº 207/96 (revogada) foi formulada. Das referidas normas societária e contábil se extrai a seguinte conclusão: o imposto de renda retido na fonte incidente sobre os juros sobre o capital próprio deve ser debitado no resultado, salvo se essa obrigação for assumida pela companhia distribuidora dos JCP e “esse é o caso em que a deliberação é pelo não pagamento dos JCP aos sócios e sim por sua retenção”.

40. A Guararapes, apesar de não fazer a retenção dos JCP, mas sim seu crédito e pagamento aos acionistas, vem contabilizando o imposto de renda na fonte incidente sobre esses valores diretamente da conta de passivo (onde provisiona os JCP), sem passar pelo resultado, em desconformidade com as determinações da CVM.

41. Por outro lado, nos anos-calendário de 2014 e 2015, o valor dos juros sobre o capital próprio foi deduzido integralmente do lucro real. Pois bem. Como o imposto de renda retido na fonte não foi lançado no resultado, o lucro líquido do período está a maior no montante desse imposto. Considerando que o lucro líquido é o ponto de partida para a apuração do lucro real e do lucro da exploração, e que este último é a base do incentivo fiscal de redução do imposto sobre a renda da pessoa jurídica (no presente caso, redução de 75%); considerando que os juros sobre o capital próprio foram deduzidos do lucro real pelo seu valor integral, isto é, com o imposto de renda a ser retido ainda na sua composição; conclui-se que a parcela do imposto de renda na fonte a qual, indevidamente, não fora lançada no resultado deve ser excluída do lucro da exploração, e apenas deste, posto que seu valor já integra o JCP deduzido do lucro real. Os valores são os seguintes: ano-calendário de 2014 - R\$ 18.786.446,70 e ano-calendário de 2015 – R\$ 19.411.027,04.

A Recorrente se defende, desde a impugnação, basicamente com os seguintes argumentos:

92. Depreende-se do trecho colacionado que a i. fiscalização parte da lógica de que se uma receita não foi ofertada à tributação, não pode ser objeto de incentivo fiscal. Pois bem, não se discorda em momento algum desse raciocínio. Entretanto, esse entendimento não se sustenta em relação ao JCP por uma simples razão: não se trata de receita, mas sim de despesa. Ora, não é possível oferecer à tributação sobre o lucro uma saída de recursos!

93. Como bem explica o próprio Relatório Fiscal, quando descreve a natureza do JCP, estes valores são neutros em relação à tributação, pois **não transitam pelo resultado da própria Impugnante. Assim, se a própria fiscalização concorda que o lucro líquido que dá origem ao lucro real (base de cálculo do IRPJ) é o mesmo para o lucro da exploração (base de cálculo do incentivo fiscal), deve-se concluir que o JCP pago pela sociedade não integrou o cálculo do lucro da exploração, pois não integrou o lucro líquido.**

94. Portanto, se no ponto de partida da apuração do lucro da exploração, que é o lucro líquido, já não se encontra o JCP, não há motivo para realizar a exclusão do respectivo montante posteriormente. Por outro lado, caso se mantenha o entendimento adotado no Relatório de Fiscalização, fato é que haverá a dupla exclusão do montante: primeiramente, quando da apuração do próprio lucro líquido e, posteriormente, do lucro da exploração. Isso seria prejudicial ao contribuinte, pois, perder-se-ia a neutralidade dos juros sobre capital próprio, o que acarretaria a tributação, na pessoa jurídica, das receitas que lhe deram origem, e, na pessoa física, do valor recebido, o que é vedado por lei.

95. Desta forma, deve-se frisar que o procedimento contábil adotado pela GUARARAPES, desde a publicação da Deliberação CVM 207/96, revogada pela Deliberação CVM nº 683/12, já previa o registro do JCP em conta do patrimônio líquido. A provisão do JCP na conta de passivo pela Impugnante é fato incontroverso, como reconhecido no Relatório, às fls. 38, e este procedimento está de acordo com o art. 28, §6º, da IN RFB n.º 1.515/201420, vigente à época dos fatos, que determina a exclusão apenas e tão somente do JCP no cálculo de apuração do lucro real, realizada na Parte “A” do LALUR, **desde que não contabilizado como despesa.**

96. Portanto, uma vez que os JCP distribuídos aos acionistas da GUARARAPES não compuseram o cálculo do lucro da exploração, não há que se falar na sua exclusão da base de cálculo do incentivo fiscal.

97. Ora, a partir do raciocínio de que o JCP não pode ser contabilizado em conta de resultado, o mesmo entendimento deve acompanhar a retenção, na fonte, do tributo que é devido **pelos acionistas**. Tem-se que o valor retido, sob a perspectiva da fonte, não representa qualquer despesa ou receita diferente da própria natureza do JCP pago. Em verdade, trata-se de mera obrigação legal de

repassar tributo devido por terceiro, o que, frisa-se, não apresenta qualquer influência sobre o resultado da GUARARAPES.

(...)

102. Diante destas razões, reitera-se que o IRRF referente ao pagamento do JCP não altera em nada o resultado contábil da fonte, pois se trata de uma mera obrigação de repasse aos cofres do tributo devido por terceiros. Não há aumento ou redução do lucro líquido em razão dessa obrigação legal. É por este motivo que a própria RFB, por meio das “Tabelas Dinâmicas ECF – L100A”, que trata do plano de contas referencial, já definiu que a contrapartida do JCP, e o respectivo IRRF, contabilizado no patrimônio líquido (ICPC 08 – R1) deve ser contabilizado em contas de passivo, conforme exemplo que segue:

103. Portanto, diante do fato de que nem o JCP, nem a respectiva retenção na fonte, transitam pelo resultado da companhia, não há que se falar em sua exclusão do lucro da exploração, pois não integraram a base de cálculo do lucro da exploração.

A decisão recorrida negou provimento aos argumentos da Recorrente feitos em sede impugnação, lastreada na seguinte base:

Conforme o art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 41/1998, para efeito do disposto no art. 9º da Lei nº 9.249/1995, considera-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, **quando a despesa for registrada na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível**, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual.

Assim, o valor de remuneração de capital próprio deve ser debitado do resultado do exercício como despesa financeira, se pago ou creditado aos sócios ou, alternativamente, capitalizado ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital.

Em seu relatório fiscal, a autoridade fiscal afirma (fato não contestado pela impugnante) que a Guararapes realizou crédito e pagamento aos acionistas de JCP sem fazer a retenção dos JCP, além disso contabilizou o imposto de renda na fonte incidente sobre esses valores diretamente da conta de passivo (onde provisiona os JCP), **sem passar pelo resultado**, em desconformidade com as determinações da CVM (CVM nº 601, de 7 de outubro de 2009 e ICPC 08 (R1)).

Assim, no período fiscalizado, considerando que o valor dos juros sobre o capital próprio foi deduzido integralmente do lucro real e, como o imposto de renda retido na fonte não foi lançado no resultado, o lucro líquido do período ficou a maior no montante desse imposto.

Em razão disso, o lucro líquido do exercício, base para o lucro da exploração ficou superestimado, cuja consequência é a mesma da inclusão indevida dos aluguéis, ou seja, a superestimação dos benefícios fiscais, a serem abatidos da apuração de

Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas, com reflexos também na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Em face da situação exposta, correta está a exclusão dos juros sobre o capital próprio do cômputo do lucro da exploração.

O recurso voluntário praticamente repetiu os termos da impugnação, frisando que o procedimento contábil adotado pela GUARARAPES, desde a publicação da Deliberação CVM 207/96, revogada pela Deliberação CVM nº 683/12, já previa o registro do JCP em conta do patrimônio líquido. Ainda, que a provisão do JCP na conta de passivo pela Recorrente é fato incontroverso, como reconhecido no Relatório, às fls. 38, e este procedimento está de acordo com o art. 28, §6º, da IN RFB n.º 1.515/2014, vigente à época dos fatos, que determina a exclusão apenas e tão somente do JCP no cálculo de apuração do lucro real, realizada na Parte “A” do LALUR, desde que não contabilizado como despesa.

Argui, também, que não pode ser mantido o entendimento exarado pela decisão recorrida sobre a aplicação do art. 1º da IN SRF n.º 41/98, que dispõe sobre a necessidade de registro da despesa na escrituração contábil em contrapartida a conta de passivo, uma vez que a IN RFB n.º 1.515/2014 flexibilizou o procedimento, permitindo a opção de exclusão na parte “A” do LALUR, cujo procedimento foi devidamente seguido pela ora Recorrente. Reforça que, uma vez que os JCP distribuídos aos acionistas da GUARARAPES não compuseram o cálculo do lucro da exploração, não há que se falar na sua exclusão da base de cálculo do incentivo fiscal.

Creio que neste ponto assiste razão à Recorrente. Apesar da lógica adotada pela Autoridade Fiscal ser consistente e a tese muito interessante, creio que a premissa que a alicerça está comprometida. Se os JCP não transitaram por contas de resultado, não haveria como excluí-los do cômputo do lucro da exploração que, justamente, tem como ponto de partida o lucro líquido do exercício; e é incontroverso nos autos que os JCP não transitaram pelo resultado nos anos de 2014 e 2015. No caso vertente, o JCP foi escriturado em contas de passivo. E tal proceder está acobertado, inclusive pelas normas citadas pela própria Fiscalização, no caso, a Instrução Normativa RFB n.º 1.515/2014 que, em seu art. 28 assim dispunha:

Art. 28. Para efeitos de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, limitados à variação, pro rata, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido:

I - capital social;

II - reservas de capital;

III - reservas de lucros;

IV - ações em tesouraria; e

V - prejuízos acumulados.

§ 1º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo:

I - a conta capital social, prevista no inciso I do caput, inclui todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial da pessoa jurídica;

II - os instrumentos patrimoniais referentes às aquisições de serviços nos termos do art. 76 somente serão considerados depois da transferência definitiva da sua propriedade.

§ 2º O montante dos juros remuneratórios passível de dedução nos termos do caput não poderá exceder o maior entre os seguintes valores:

I - 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros, caso estes sejam contabilizados como despesa; ou

II - 50% (cinquenta por cento) do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I do § 2º, o lucro será aquele apurado após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da dedução do imposto sobre a renda.

§ 4º A dedução dos juros sobre o capital próprio só poderá ser efetuada no ano-calendário a que se referem os limites de que tratam o caput e o inciso I do § 2º.

§ 5º A utilização do valor creditado, líquido do imposto incidente na fonte, para integralização de aumento de capital na empresa, não prejudica o direito a dedutibilidade dos juros de que trata este artigo.

§ 6º O montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução nos termos deste artigo poderá ser excluído na Parte A do Lalur, desde que não registrado como despesa.

§ 7º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 8º O imposto retido na fonte de que trata o § 7º:

I - no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, será considerado antecipação do imposto devido no período de apuração ou poderá ser compensado com o que houver retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração do capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas;

II - no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido ou com base no lucro arbitrado, será considerado antecipação do imposto devido no período de apuração;

III - no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado, inclusive isenta, será considerado definitivo.

§ 9º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de que trata o § 7º.

§ 10. Para efeitos do disposto no caput, considera-se creditado individualizadamente o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a destinação, na escrituração contábil da pessoa jurídica, for registrada em contrapartida a conta de passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual, no ano-calendário da sua apuração.

Depreende-se do texto acima que o Contribuinte poderia contabilizar o JCP de diversas formas: seja, imputando-os diretamente aos dividendos obrigatórios, seja registrando-os em contrapartida a conta de passivo exigível ou ainda registrando-os como despesa, neste caso, desde que não os exclua na parte “A” do LALUR de forma direta. Portanto, o proceder da Recorrente, ao lançar o JCP em contas de passivo estaria absolutamente correto.

Neste diapasão, vejo como incorreto o entendimento posto na decisão recorrida de que “o valor de remuneração de capital próprio deve ser debitado do resultado do exercício como despesa financeira, se pago ou creditado aos sócios ou, alternativamente, capitalizado ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital”. Como vimos acima, a própria IN RFB nº 1.514/2014 prevê a possibilidade de o Contribuinte excluir na Parte “A” do Lalur o montante dos juros sobre o capital próprio passíveis de dedução, **desde que tais valores não sejam registrados como despesa**. Ora, ou trata tais valores como despesa financeira, ou os exclui diretamente do LALUR. Tanto uma como outra opção estão albergadas pela legislação tributária. Vejo tal consideração como mais um argumento forte para rechaçar a exclusão do JCP do cômputo do lucro da exploração.

Em relação à retenção na fonte, a Autoridade Fiscal parte do princípio de que a CVM teria obrigado as empresas que efetivamente pagam JCP aos seus acionistas a escriturar o respectivo imposto retido em conta de resultado. Faz essa digressão ao deduzir que, se no caso de empresas que resolvem não pagar JCP, retendo tais valores para futuro aumento de capital, por exemplo, o respectivo IRRF deveria ser debitado à conta para onde forem destinados esses JCP, não devendo ser debitado ao resultado. A partir dessa construção, concluiu a Fiscalização que, ao contrário, quando os JCP forem efetivamente pagos aos acionistas, o respectivo IRRF deveria transitar por contas de resultado. Na verdade, não é isso o que as normas citadas pela própria Fiscalização dizem, aliás, considerando apenas as normas citadas, nada dizem a esse respeito. Portanto, tal raciocínio, s.m.j., é equivocado e carece de respaldo legal para sua aplicação.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso no ponto relativo à exclusão do JCP e do respectivo IRRF do cômputo do lucro da exploração.

Das adições ao lucro real de subvenções para investimento

No que tange às adições realizadas pela Fiscalização ao lucro líquido, para efeito de recomposição do lucro real, de subvenções advindas dos programas PROADI e PROVIN, a auditoria fiscal, neste processo, adotou um caminho diferente em relação à autuação formalizada nos autos do processo nº 10469.724403/2014-16.

Enquanto no processo administrativo nº 10469.724403/2014-16 a discussão centrava-se na dicotomia entre subvenção para custeio versus subvenção para investimento, no caso em tela, a Fiscalização questiona a constituição da Reserva de Incentivos Fiscais exigida nos termos do art. 30 da Lei 12.973/14:

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:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal;

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

Em decorrência da nova natureza jurídica atribuída aos incentivos do PROADI e PROVIN (vide Lei Complementar nº 160/2017), a autoridade fiscal contactou a inexistência da referida reserva nos anos calendários de 2014 e 2015.

A Recorrente, ainda em sede de impugnação, rechaçou o auto de infração alegando que os valores objeto das ditas subvenções teriam sido contabilizados em conta denominada de Reserva de Expansão, cujos montantes registrados seriam muito superiores aos valores recebidos do PROVIN e o PROADI nos anos calendários de 2014 e 2015. Aduz que por meio da ECF dos anos-calendários de 2014 e 2015 (Registro E155 – ECD recuperada na ECF), seria possível constatar a movimentação na conta contábil associada com a Reserva de Expansão, comprovando o saldo inicial com a constituição da reserva (Valor do Saldo Inicial), o aumento de capital com a Reserva de Expansão (Valor Total dos Débitos) e o saldo final constante do Razão contábil (Valor do Saldo Final).

Alega que a Autoridade Fiscal, ao realizar os cálculos da Reserva de Expansão por meio da ECD, desconsiderou a correção das ECFs para o respectivo período. Por sua vez, observa-se que a correção da contabilidade registrada por meio da ECD se deu em conformidade com o Pronunciamento CPC n.º 23, razão pela qual foram contabilizados os referidos créditos em contas contábeis relacionadas com Ajustes de Exercícios Anteriores na própria ECD entregue em 2016. Caso se entenda, *ad argumentandum tantum*, por manter a apuração da reserva de capital por meio da ECD entregue para os anos-calendário de 2014 e 2015, ressalta que a GUARARAPES possuía saldo suficiente nas contas de Reserva de Lucro, inclusive aumentando o capital em valores superiores aos dos incentivos.

A decisão recorrida negou provimento à impugnação no ponto, em apertadíssima síntese, pela falta de comprovação nos autos de que os lançamentos efetuados na conta de ajustes de exercícios anteriores teriam interferido, efetivamente, no excesso de destinações de reservas constantes da ECF, em contrapartida às contabilizações de reservas efetuadas na ECD. Aduz a decisão recorrida que a tabela anexada pelo contribuinte (v. e-fls. 324) possuiria somente uma ponta das partidas dobradas, no caso, a conta de ajustes de exercícios anteriores, restando impossível a constatação dos fatos alegados pela parte. Vejam como manifestou-se a decisão recorrida:

Conforme se depreende do referido Art. 30, as subvenções para investimento, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos

econômicos e as doações feitas pelo poder público, para que não sejam computadas na determinação do lucro real, devem ser registradas em reserva de lucros.

Nesse sentido, no transcurso do procedimento fiscal, a autoridade fiscal ao constatar a inexistência da Reserva de Incentivos Fiscais, informou que o contribuinte teria sido arguido, já no Termo de Início da Fiscalização, a se manifestar acerca da existência da referida Reserva, bem como acerca da inclusão da subvenção para investimentos na base de cálculo dos dividendos obrigatórios, cuja resposta foi a seguinte:

(...)

Em face da informação prestada pelo contribuinte, fl.45, a autoridade fiscal, tomando por base a formação da reserva de incentivos fiscais, efetuou o levantamento constante da folha 46 no qual, por meio de batimento do somatório das destinações de reservas constantes na ECF com as contabilizações de reservas constantes da ECD, constatou que os valores de R\$11.704.729,83 e de R\$18.709.511,53, anos-calendários 2014 e 2015, respectivamente, referentes à subvenção para investimentos decorrentes do incentivo do ICMS, não teriam como ter sido absorvidos pela Reserva para Expansão.

Em sua defesa, a impugnante alegou que, ao realizar os cálculos da Reserva de Expansão por meio da ECD, a autoridade fiscal desconsiderou a correção das ECF para o respectivo período, a qual se deu em conformidade com o Pronunciamento CPC n.º 23, razão pela qual foram contabilizados os referidos créditos em contas contábeis relacionadas com Ajustes de Exercícios Anteriores na própria ECD entregue em 2016, conforme se depreende dos lançamentos contábeis descritos na folha 324.

Ao analisar os referidos lançamentos contábeis constantes da folha 324, verifica-se que a tabela anexada pelo contribuinte somente possui uma ponta das partidas dobradas, no caso a conta de ajustes de exercícios anteriores, de forma que não se consegue aferir de que modo tais ajustes poderiam ter interferido no excesso de destinações de reservas constantes na ECF, em contrapartida as contabilizações de reservas constantes da ECD.

Assim, nos termos do artigo 16 do Decreto 70.235/72, a impugnação dever trazer todas as razões de fato e de direito que levem o julgador a se convencer das alegações suscitadas, as quais devem ser acompanhadas de provas que demonstrem tais alegações.

Por outro lado, no que tange à alegação de que tal contabilização não exerceu qualquer efeito tributário sobre o IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2014 e 2015, tendo em vista que a base para o cálculo dos referidos tributos é o lucro líquido antes dos impostos, tal alegação não se sustenta pois o excesso na destinação das provisões para expansão tem como contrapartida exatamente uma exclusão do Lucro Real, de forma que tais valores devem ser adicionados ao lucro líquido para

efeito de recomposição daquele Lucro, nos termos do disposto no art. 30, §§ 1º e 2º, da Lei 12.973/14, com as consequentes repercussões na base de cálculo da CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Em face de todo o exposto, rejeita-se também a alegação de que a GUARARAPES possuía saldo suficiente nas contas de Reserva de Lucro, inclusive aumentando o capital em valores superiores aos dos incentivos, uma vez que restou comprovada a superestimação da destinação de provisões para expansão decorrentes de subvenções para investimento recebidas pela impugnante.

O recurso voluntário repetiu os mesmos termos da impugnação, acrescendo, tão somente, o pedido para a realização de diligência para a devida apuração dos fatos, por meio da análise dos documentos trazidos pela Recorrente nestes autos em sede de Impugnação e das informações prestadas à Fiscalização em cumprimento das obrigações acessórias, citando o Princípio da Busca pela Verdade Material para fundamentar o seu pedido.

Também cita decisão proferida pelo STJ no autos do EREsp n.º 1.517.492/PR, que estabeleceria a impossibilidade de tributação sobre os incentivos de ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, uma vez que a instituição e isenção legítima deste tributo se trata de opção destes entes federativos. Logo, a tributação dos incentivos fiscais de ICMS acarreta competição ilegítima da União. Portanto, entendendo que referida monta representa não lucro, mas sim, receita dos estados, ficaria o Fisco Federal impedido de tributar em razão da imunidade recíproca. De pronto deixo de conhecer desta argumentação, haja vista que não foi objeto da impugnação, daí a sua preclusão.

A questão em foco resume-se a matéria de prova. Apesar de a Lei Complementar nº 160/2017 ter, de certa maneira, sepultado a discussão acerca da dicotomia entre subvenção de investimento e custeio, permanece a obrigatoriedade de cumprimento do disposto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, quanto à correta escrituração/destinação dos valores recebidos a título de incentivo. Conforme já visto anteriormente, tal dispositivo exige que tais valores sejam destinados tão somente para a absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal e/ou para aumento do capital social. E é exatamente essa destinação e correta escrituração que precisa estar demonstrada nos autos.

A Fiscalização, desde a primeira intimação à Recorrente, já solicitara a comprovação da correta escrituração dos valores relativos às subvenções recebidas. E foi justamente com base nessas informações prestadas pela Recorrente que a Fiscalização efetuou os levantamentos relativos às adições das subvenções que implementou no ajuste do lucro real. Isso está bem claro no Relatório Fiscal, vide fls. 44/46. À e-fl. 44 a Fiscalização parte de demonstrativo elaborado pela própria Recorrente onde estão informados os valores relativos às subvenções/incentivos tanto na ECF quanto na ECD dos anos de 2014 e 2015. Com base nesses valores, repita-se, fornecidos pela própria Recorrente, a Fiscalização elaborou os demonstrativos de e-fls. 46, onde foram apuradas

as diferenças objeto da exigência. Por isso, são incabíveis as alegações de que a Fiscalização não teria considerado as informações constantes das retificações efetuadas nas ECFs.

Já em relação à alegação de que tais registros teriam sido contabilizados em contas relacionadas com Ajustes de Exercícios Anteriores na própria ECD entregue em 2016, entendo que não há comprovação cabal nos autos para o seu acatamento. No mesmo sentido daquilo que restou posto na decisão recorrida, não consigo vislumbrar, tão somente a partir do demonstrativo de e-fl. 324 (vejam bem, trata-se de mero demonstrativo), que tais registros são verossímeis e que se prestaram à contabilização dos incentivos à conta de Reservas de Expansão conforme dito pela Contribuinte.

Por conseguinte, também não é caso de baixa do processo em diligência. Diligência deveria ter tido a Contribuinte, desde a fase relativa ao procedimento fiscal, anterior ao lançamento, de bem municiar a Fiscalização com os elementos necessários ao deslinde da questão ora em debate. Os elementos constantes dos autos são suficientes, pelo menos para este Julgador, para formar a convicção a respeito dos fatos que dizem respeito à presente pendenga.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso também em relação a este ponto.

Da multa isolada pela falta de recolhimento/insuficiência das estimativas

Ao contrário de algumas matérias já tratadas acima, esta é de conhecimento geral no seio desta Turma de Julgamento e do próprio CARF, carecendo de maiores digressões acerca de seu conteúdo, no que tange ao presente processo.

Cabe-nos informar, conforme já vimos no Relatório, que foi exigido da Recorrente, em virtude das infrações anteriormente detalhadas, multa isolada incidente sobre as estimativas recolhidas a menor a que estava sujeita nos anos calendários de 2014 e 2015.

O recurso voluntário repete os mesmos termos da impugnação, salientando que, apesar da alteração da Lei n.º 11.488 de 2007, o artigo 44 não teve nenhuma alteração sensível em seu sentido. Ainda, assevera que a jurisprudência citada na impugnação estaria em conformidade com o enunciado da Súmula nº 105 do CARF, além dos respectivos acórdãos serem datados dos anos de 2011 e 2012, ou seja, posteriormente à citada alteração legal, assim como o caso em tela (2014 e 2015). Portanto, não poderia ser mantido o entendimento dos i. julgadores da e. DRJ de que a Súmula 105 do CARF restringe o alcance para os fatos geradores anteriores à data da publicação da Lei 11.488/07, sendo a sua aplicação ao caso em apreço de caráter obrigatório.

Pois bem. Neste tema, perfilo com os que pensam estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa

isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, in verbis:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes **multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:***

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial

nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, **e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas**, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a **“obrigação de dar”** (pagar) o tributo devido, ou seja, é o **“dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei”**, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de **“obrigação de fazer”** e **“obrigação de não fazer”**, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, **“acessórias ao principal”**, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em **“obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais”**.

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma **“antecipação estimada”** do tributo, **a ser apurado como devido, ou não**, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual.**

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

O princípio da consunção, aventado pela Recorrente em seu recurso, vem sendo aplicado em alguns casos no CARF, em decisões bastante esparsas, minoritárias portanto. Mesmo no seio desta Turma, já foi aplicado anteriormente, inclusive com o voto deste Relator. Entretanto, tive a oportunidade de melhor estudar as suas implicações bem assim os casos em que admitido, revendo os meus conceitos a respeito ao adotar a posição que venho apresentando a este Colegiado há bastante tempo.

Assim, por todo o exposto é forçoso negar provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas nos períodos base de 2014 a 2015.

Da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício

Insurge-se a Recorrente, também nos mesmos termos de sua impugnação, contra a incidência de juros de mora sobre as penalidades aplicadas (multas de ofício).

Tal matéria encontra-se sumulada no âmbito deste Conselho, nos termos da Súmula CARF nº 108 (abaixo reproduzida), carecendo, portanto, de maiores digressões:

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).**

Portanto, nego provimento ao recurso neste ponto.

Por tudo o que foi até aqui tratado, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso tão somente para afastar a glosa do JCP e do IRRF sobre ele incidente no cômputo do lucro da exploração.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves