



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.725077/2011-11
Recurso Embargos
Acórdão nº 1302-003.809 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2019
Embargante DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM NATAL-RN
Interessado GUARARAPES CONFECÇÕES S.A.

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - OBSCURIDADE

Identificada, na decisão embargada, passagem que induza à incorreta execução do julgado, por conta de obscuridade, há que se acolher os respectivos embargos para suprir tal vício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos e acolhê-los, sem efeitos infringentes, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida-se de embargos de declaração opostos pela Delegacia da Receita Federal de Natal, por meio dos quais, após discorrer sobre a decisão proferida por este colegiado em sessão realizada no último dia 13 de junho de 2018, sustenta haver obscuridade passível de correção.

Objetivamente, a Autoridade Embargante deduz que, pelo voto condutor do citado acórdão, ter-se-ia dado parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte para considerar corretos os registros por ele realizados em suas DIPJs, relativos às receitas de aluguéis de imóveis e luvas. Nesta senda, deixou evidente o D. Relator que tais receitas, lançadas na linha 27

da Ficha 6A das DIPJs não interfeririam “na receita da atividade total para fins de cálculo do percentual de cada parcela incentivada”.

A Unidade preparadora, destacando que o acórdão atacado havia negado provimento ao apelo quanto a inclusão das receitas de luvas e alugueis nas receitas incentivadas, suscita a seguinte dúvida:

Pelo entendimento da unidade responsável pela execução do Acórdão, a determinação exarada é no sentido de excluir do Lucro da Exploração as receitas de Luvas e Aluguéis, visto que não são incentivadas. Ocorre que o cálculo do benefício pela subtração das receitas não incentivadas do Lucro da Exploração **provoca uma diminuição no valor do incentivo maior do que aquela constante do auto de infração**, com a sistemática aplicada pelos autuantes.

Considerando haver, de fato, uma obscuridade na decisão recorrida, foi proferido despacho à e-fls. 1.809/1.811 para admitir os preditos embargos notadamente por não identificar, na autuação fiscal, “a alegada glosa das receitas de alugueis e luvas da atividade incentivada que teria sido mantida pela decisão embargada”.

Como o D. Relator da decisão embargada não faz, mais, parte dos quadros deste Conselho, os autos foram, a mim, redistribuídos, para análise e julgamento.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

Como já destacado pela decisão que admitiu os presentes declaratórios, o recurso é tempestivo, tendo sido interpostos por parte legitimada, legalmente, para tanto preenchendo, destarte, os requisitos extrínsecos de admissibilidade. Quanto aos pressupostos subjetivos (intrínsecos), no caso dos embargos de declaração, estes se confundem com o próprio mérito do remédio processual, sobre o que, passo a me manifestar.

I DA QUESTÃO RELATIVA A GLOSA DE RECEITAS DE LUVAS E ALUGUEIS NO CÔMPUTO DAS ATIVIDADES INCENTIVADAS.

Sem rodeios, e com o devido respeito ao D. Relator, houve, de fato, quanto ao tema em questão, um erro... não há, no TCF, nenhuma glosa relativa às receitas incentivadas por inserção de valores concernentes aos alugueis e luvas percebidos pela então recorrente. A autuação cingiu, como consta do próprio relatório recorrido, aos seguintes temas:

2.1. dedução a maior no ajuste anual de valor relativo a isenção/redução do IRPJ para empresas instaladas na área da Sudene – lançamento de IRPJ – fatos geradores: 31/12/2006, 31/12/2007, 31/12/2008 e 31/12/2009;

2.2. dedução a maior no ajuste anual dos valores do imposto de renda mensal pago por estimativa – lançamento de IRPJ – fatos geradores: 31/12/2007 e 31/12/2009;

2.3. falta de pagamento do IRPJ incidente sobre base de cálculo estimada com base em balanços de suspensão ou redução – lançamento de multa isolada – fatos geradores mensais ocorridos entre 2006 e 2009 [...] (trecho extraído do relatório do acórdão da DRJ).

Ao que interessa ao presente julgamento, o item 2.1 foi, por sua vez, justificado pela D. Auditoria fiscal a partir da seguinte e suficiente assertiva:

25. A não inclusão das receitas da atividade empresas (habitual e relevante), acima relatadas, reduziu de forma indevida o valor da Receita Líquida Total a ser informada pela empresa na ficha 06A – Demonstração do Resultado; implicando numa apuração a maior do lucro da exploração **das atividades incentivadas** (Ficha 08 – Demonstração do Lucro da Exploração); e aumentando o resultado do incentivo da fiscalizada (ficha 10 – Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre o Lucro Real).

Não foi, portanto, a adição dos valores concernentes aos alugueres e luvas às receitas incentivadas o motivo da glosa intentada; foi, de outra sorte, a não inclusão de tais receitas no cômputo da receita líquida total das atividades que, segundo a fiscalização, causou uma distorção no cálculo da distribuição percentual do lucro da exploração entre as atividades incentivadas.

Aliás, como se vê das próprias DIPJs constantes dos autos, os valores relativos ao benefício em testilha não foram calculados sobre as receitas de luvas e alugueis, mas, tão somente, sobre aquelas explicitamente destacadas nas linhas 01 e 02 da Ficha 14.

O contribuinte, esclareça-se, apenas sustentou, longa e complexamente, sobre a inclusão destas receitas no cômputo do lucro da exploração **total da empresa**, questão, contudo, que nunca foi questionada nem mesmo pela própria D. Auditoria Fiscal, que centrou as suas críticas, como já demonstrado acima, somente no cálculo dos percentuais tratados pelo art. 549, § 3º, do antigo RIR.

Daí, inclusive, a confusão da Unidade Preparadora; porque entendera, equivocadamente, diga-se, como se extrai do trecho reproduzido no relatório que precede este voto, que, em verdade, pretenderia, o acórdão recorrido, a exclusão de tais receitas do cômputo do próprio lucro da exploração descrito na linha 14 da Ficha 8 das DIPJs. E, é de se frisar, não é isso que o disse o relator, que deixou, suficientemente claro, que pretendia excluir as citadas grandezas (luvas e alugueres) do valor, apenas, das receitas incentivadas. Confira-se:

Assim, não tenho dúvida que a única receita incentivada da Recorrente é a relativa às confecções acima referidas, devendo, delas, ser excluídas as receitas de aluguel e luvas.

Em linhas gerais, este tópico específico do acórdão embargado simplesmente não tem qualquer efeito sobre o lançamento então examinado, mormente porque a questão aí decidida não foi objeto da autuação – é, pois, estranha à lide. Por certo, outrossim, não deve ser “interpretado” pela Unidade de Origem para se proceder à exclusão, do lucro da exploração **TOTAL**, das preditas receitas de alugueis e de luvas.

II DOS REAIS EFEITOS DO ACÓRDÃO. DO PROBLEMA DOS PERCENTUAIS APLICÁVEIS SOBRE O LUCRO DA EXPLORAÇÃO E AS RECEITAS DE LUVAS E ALUGUEIS.

Assentada a questão nodal da dúvida externada pela Unidade de Origem, cabe-me, agora, quicá por um excesso de zelo, deixar claros os efeitos da parte do dispositivo do acórdão embargado que foi favorável ao contribuinte, até porque este foi um dos pedidos constantes do recurso de embargos manejado pela Unidade Preparadora.

Para tanto, consideremos, primeiramente, as regras inerentes ao benefício objeto deste feito, descrito no art. 546, *caput*, do Decreto 3.000/99, que aprovara o Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos aqui expostos:

Art. 546. As pessoas jurídicas que tiverem projetos aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997, na Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE, relativamente a instalação de empreendimentos industriais ou agrícolas na área de sua atuação, ficarão isentas do imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração (art. 544) do empreendimento, pelo prazo de dez anos a contar do período de apuração em que o empreendimento entrar em fase de operação.

A regra geral, vejam bem, é simples: apura-se o lucro da exploração na forma preconizada pelo art. 544, do qual devem ser excluídas todas as receitas não operacionais e, ainda, as financeiras (no que excederem as respectivas despesas financeiras) e, ainda, os prejuízos verificados quanto a eventuais participações societárias. Sobre este resultado, computam-se a alíquota e adicional do IRPJ e, consentaneamente, fixa-se o valor isento tratado no preito art. 546. *Grosso modo*, se, hipoteticamente, no ano de 2006, a empresa desenvolvesse apenas uma atividade econômica incentivada, por meio de um único estabelecimento, a isenção, no caso, incidiria sobre o valor do lucro da exploração descrito, v.g., na Ficha 8, linha 29, da DIPJ/e-fls. 492 e ss (R\$ 157.123.970,96), cabendo ao contribuinte, no exemplo, recolher o imposto apenas sobre a diferença entre este último montante e o a importância calculada a título de lucro real (Ficha 10 - R\$ 159.311.909,18).

Contudo, o caso concreto detém particularidades que impedem a adoção da regra geral preconizada pelo *caput* do art. 546, anteriormente citado, fazendo incidir, na espécie, as disposições do § 3º do art. 549 do mesmo diploma normativo:

§ 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.

Eis aqui o cerne do problema. Como se extrai dos demonstrativos mencionados na decisão que admitiu os embargos, a Autoridade Lançadora, de fato, não glosou o lucro da exploração apurado pelo contribuinte. Isto é, considerou-o no valor declarado pelo contribuinte, qual seja, R\$ 157.123.970,96; o que de fato resultou no lançamento ora discutido, na parte que trata das receitas de alugueis e luvas, foi, como já apontado no título anterior, a crítica fiscal quanto a linha da DIPJ em que tais receitas foram registradas. Veja-se:

31. A fiscalizada, no preenchimento de suas DIPJ, entendeu alocar as suas receitas de alugueis e luvas ora compondo a Receita Líquida Total (apenas na DIPJ/2007, ano-calendário 2006 - contas 73010 — Receita de Direitos Comerciais)

ora na rubrica "Outras Receitas Operacionais", deixando de computá-las nos totais de suas Receitas Líquidas; resultando na apuração incorreta dos percentuais e dos valores dos lucros da exploração das atividades incentivadas, e conseqüentemente, dos incentivos.

32. Esse procedimento do contribuinte, embora não afete o lucro líquido, não atendeu às orientações do próprio manual de preenchimento da DIPJ; o que resultou na apuração de uma **MENOR** Receita Líquida Total das Atividades, com repercussão na Ficha 08 — Demonstração do Lucro Líquido da Exploração e Ficha 10 - Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre o Lucro Real; resultando na apuração do lucro da exploração das atividades com incentivo de isenção e redução em valores a **maior** e, conseqüentemente dos incentivos fiscais SUDENE.

Para chegar a conclusão acima, a D. Auditoria partiu de duas premissas: i) a receita de aluguel e luvas não provinha de uma atividade incentivada, explicitamente contemplada pelos atos concessivos anexados aos autos; ii) logo não deveria compor o lucro da exploração **das atividades incentivadas**, devendo, outrossim, e sempre, ser computada na receita líquida total da empresa, verificada a partir da soma das parcelas constantes das linhas 01 a 14 da Ficha 6A de sua DIPJ.

Consideremos, agora, a apuração intentada pela empresa no ano-calendário de 2006:

- a) o valor total da Receita Líquida da empresa, apontada na linha 14 alçou a monta de R\$ 473.559.934,34; ao passo que
- b) o valor das receitas incentivadas, segregado por tipo de isenção concedida conforme os atos concessivos anexados aos autos, fora registrado nas linhas 01 e 02 da Ficha 8 nos valores de R\$ 277.345.964,24 (atividade isenta) e R\$ 176.370.780,37 (atividade com redução de 75%).

Pelo que se deduz da predita DIPJ e de tudo o mais que consta dos autos, a empresa não dispunha de meios contábeis para definir, individualizadamente, por atividade incentivada, o lucro da exploração de cada qual. Aqui, portanto, e como já alertado, aplica-se a regra preconizada pelo § 3º do art. 549 do RIR, definindo-se, portanto, a parcela isenta do IR para cada uma daquelas atividades pelo percentual representativo de suas receitas em face da receita líquida total, inserta na já tratada linha 14 da Ficha 6A.

Neste passo, o lucro da exploração calculado para cada uma das aludidas atividades será de 58,56% para aquela lançada na linha 01 e 37,24% para a registrada na linha 02, ambas da Ficha 8 da DIPJ/2006 (ressalvados eventuais erros de cálculo em que este relator possa ter, eventualmente, incorrido). Com base em tais percentuais, a empresa embargada apurou um montante de imposto isento na quantia de R\$ 33.957.144,99, como resultado da aplicação destes percentis sobre o lucro da exploração total anteriormente apontado (R\$ 157.123.970,96)

Como se vê do demonstrativo constante do anexo 9 do TCF, elaborado a e-fl. 464, denominado “Distribuição por Atividade”, os percentuais apurados pela Fiscalização foram, ao revés, fixados em 51,74% e 32,90% e, em razão destes números, apontou para uma parcela isenta inferior (R\$ 29.996.908,76, e-fl. 465) àquela considerada pelo contribuinte. O motivo

desta divergência, destaco, foi, justamente, a reinclusão das receitas de alugueis e luvas na linha 6 da Ficha 6ª, que terminou por majorar o valor das receitas líquidas totais da empresa.

A decisão embargada, neste ponto, a par de considerar a ocorrência de nulidade na decisão de primeira instância¹, sustentou a impropriedade desta crítica específica proposta tanto pela Autoridade Lançadora, como pela DRJ, mormente por não existir regra, previsão legal ou infralegal, que imponha a inserção das receitas de alugueis e luvas na linha 06 da Ficha 6A da DIPJ, entendendo, neste passo, como corretos os registros realizados pela recorrente na linha 27 da declaração em comento. Com isso, considerou correto o valor concernente à base de comparação preconizada pelo art. 549, § 3º do RIR. Ou seja, para a decisão embargada, a receita líquida total das atividades da empresa foram corretamente apuradas no importe de R\$ 473.559.934,34.

Agora, vale esclarecer, a relação percentual preconizada pelo por vezes mencionado art. 549, § 3º, é definida a partir de uma operação aritmética ordinária, isto é, calcula-se a representatividade das atividades incentivadas em relação à receita líquida total mediante simples regra de três... e, neste passo, se se aumenta a variável relativa ao percentual de 100%, reduz a representatividade percentual da base utilizada na comparação. Traduzindo em miúdos, se “X” corresponde a 100%, Y corresponderá à $100Y/X\%$; por conseguinte, se o valor atribuído a X aumenta, o valor percentual de Y reduzirá.

No caso, ao considerar as receitas de luvas e alugueis no valor da receita líquida total das atividades (linha 6, ficha 6A), majorando-a para R\$ 536.079.980,55, a D. Autoridade Fiscal, pela lógica matemática acima demonstrada, reduziu a relação percentual de Y, isto é, diminuiu os percentuais representativos das receitas das atividades incentivadas em relação à variável X (receita líquida total das atividades), reduzindo, destarte, o valor total da isenção a que faria jus a empresa interessada.

Feitas, neste particular, as reduções das receitas incentivadas em decorrência da manutenção das glosas concernentes capacidade produtiva abrangida pelos atos concessórios, a consequência do dispositivo da decisão embargada, neste particular, será o recálculo dos percentuais considerando-se apenas a receita líquida total tal como declarada pelo contribuinte na linha 6, Ficha 6A, de suas DIPJs.

III CONCLUSÕES.

A luz do exposto voto por acolher os embargos para, sanando a obscuridade apontada:

- a) considerar sem efeito a parte do acórdão concernente à apontada “*Glosa das receitas de aluguel e luvas das atividades incentivadas*”, mantendo-se, como feito no TCF, os valores relativos ao Lucro da Exploração tal como descrito na linha 28 da Ficha 8 das DIPJs do contribuinte, e aceitos pela própria Autoridade Lançadora; e ainda

¹ Nulidade que, agora, entendo, não ocorreu, já que, verificando-se o TCF a questão posta pelo acórdão da DRJ serviu apenas como complemento ou reforço de argumentação, não havendo, propriamente, uma inovação.

- b) esclarecer os efeitos do dispositivo do aresto embargado, quanto ao tópico em que fora dado provimento ao recurso voluntário, a fim de que o cálculo dos percentuais do lucro de exploração atribuível às atividades incentivadas, na forma do art. 549, § 3º, do RIR/99, leve em consideração apenas a receita líquida total das atividades conforme apontada pelo contribuinte nas linhas 14, da Ficha 6A, e 9, da Ficha 8 das DIPJs dos anos calendários objetos da autuação.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca