



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.728863/2018-81
Recurso Voluntário
Resolução nº **1301-000.783 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de março de 2020
Assunto IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA
Recorrente PERNOD RICARD BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

Lucas Esteves Borges - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Ricardo Antônio Carvalho Barbosa, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lucas Esteves Borges, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

PERNOD RICARD BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA. recorre a este Conselho pleiteando a reforma do acórdão proferido pela 3ª Turma da DRJ de São Paulo (SP) que julgou IMPROCEDENTE a Impugnação apresentada.

Por economia processual e por bem descrever os fatos, reproduzo a seguir relatório constante da decisão de primeira instância:

DO PROCEDIMENTO FISCAL

Decorrente do trabalho de fiscalização realizado na pessoa jurídica indicada, relativo aos anos-calendário 2013 e 2014, foram lavrados (ciência em 28/11/2018, fl. 1327; 1580): o Auto de Infração do Imposto de Renda (fls. 22 a 33) e o Auto de Infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 34 a 41). O “Enquadramento Legal”

das autuações encontra-se às folhas dos autos acima citadas. O crédito tributário lançado está abaixo demonstrado:

IMPOSTO DE RENDA	19.654.028,76
JUROS DE MORA	9.295.393,62
MULTA PROPORCIONAL	25.731.043,14
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE	8.244.754,51
TOTAL CRÉDITO IRPJ	62.925.220,03
<hr/>	
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ LUCRO LÍQUIDO	1.800.000,00
JUROS DE MORA	919.440,00
MULTA PROPORCIONAL	1.350.000,00
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE	1.004.543,96
TOTAL CRÉDITO CSLL	5.073.983,96

Os fatos apurados pela Autoridade Lançadora estão descritos no “Relatório de Auditoria Fiscal” (fls. 44 a 82), a seguir sintetizados.

Inicialmente, a Autoridade Fiscal informou que o procedimento fiscal teve por objetivo verificar a regularidade fiscal do contribuinte nos anos-calendário de 2013 e de 2014, baseada na Escrituração Contábil Digital - ECD da empresa, conforme disponibilizada no ambiente nacional do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital.

Através dos Termos de Intimação Fiscal n.º 01 e 02, a Fiscalização intimou a empresa Contribuinte a apresentar conjuntos notas fiscais; conhecimentos de transporte referentes a serviços prestados por cooperativas; comprovação de serviços prestados e outros elementos; dos efetivos pagamentos; apresentação de demonstrativo analítico, por período de apuração, das receitas brutas e receitas líquidas da empresa, por atividade econômica, com a vinculação as suas contas contábeis, com vista a apuração das bases de cálculo das estimativas do IRPJ e do IRPJ devido; plano de contas da empresa do ano fiscalizado.

Através do Termo de Intimação Fiscal n.º 03, a Contribuinte foi intimada a apresentar planilha com informações relativas aos Conhecimentos de Transportes não eletrônicos, as folhas de pagamento, os planos de benefícios a empregados/diretores, demonstrativos de pagamentos de valores informados na DIPJ 2014 a título de juros sobre capital próprio, atos concessórios de isenção/redução SUDENE, ADEs emitidos pela RFB e Demonstrativos de Cálculo do Lucro da Exploração para os anos calendários de 2013 e 2014.

Pelo Termo de Intimação Fiscal n.º 04, a Contribuinte foi intimada a apresentar esclarecimentos quanto à natureza jurídica de receitas registradas em sua ECD, bem como quanto à informação contida em sua DIPJ e lançamentos contábeis em sua ECD.

Em 04/04/2018, a Fiscalizada foi cientificada do Termo de Intimação Fiscal n.º 05, no qual foi solicitada a apresentação de demonstrativo com o preenchimento da Ficha 08 da sua DIPJ do ano-calendário de 2013, bem como, demonstrativos de apuração dos lucros da

Fl. 3 da Resolução n.º 1301-000.783 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10480.728863/2018-81

exploração das diversas atividades da empresa (incentivadas, não incentivadas e de exportação), dos períodos de apuração dos anos calendários de 2013 e 2014 (ajustes anuais e períodos em curso – estimativas mensais, quando apurou a estimativa mensal do IRPJ com base em balancete de redução/isenção); em que estivessem especificados, para cada período, pelo menos, as seguintes informações, com os valores informados a partir de suas contas contábeis:

i) Para cada atividade explorada pela empresa (incentivada; não incentivada; de exportação):

- 1- Receitas Brutas;
- 2- Receitas líquidas;
- 3- Custos dos produtos vendidos;
- 4- Lucros brutos;
- 5- Ajuste do Regime Tributário de Transição – RTT (se existentes no período);
- 6- Receitas Financeiras;
- 7- Despesas Financeiras;
- 8- Outras Receitas (Lei n.º 6.404/1976, art. 187, IV);
- 9- Outras Despesas (Lei n.º 6.404/1976, art. 187, IV);
- 10- Doações e Subvenções para Investimento;
- 11- Resultados Positivos em Participações Societárias e em SCP;
- 12- Resultados Negativos em Participações Societárias e em SCP.

Pelo Termo de Ciência e Intimação Fiscal n.º 06 (24/04/2018), a empresa Contribuinte foi intimada a prestar esclarecimentos sobre a Contribuição Previdenciária e Outras Entidades e Fundos (Terceiros) dos anos calendários de 2013 e 2014. Na mesma data, a empresa foi cientificada do Termo de Intimação Fiscal n.º 07, solicitando-se que fossem justificados o rateio adotado para fins de apuração do lucro da exploração apurado e demonstrado em respostas anteriormente apresentadas.

Em 26/07/2018, a empresa foi cientificada do Termo de Intimação Fiscal n.º 0822, em que se requereu que fosse apresentado o cálculo da provisão da CSLL para o ano-calendário de 2014, tendo em vista que apresentou anteriormente apenas a apuração do ano-calendário de 2013 e os Registros da ECF do ano calendário de 2014 não foram devidamente preenchidos.

Em 03/09/2018, a empresa foi cientificada do Termo de Intimação Fiscal n.º 09, no qual foi solicitada a apresentação de documentos relacionados ao pagamento de participação de empregados nos resultados da empresa – PPR – bem como a prestar esclarecimentos sobre esse benefício.

Através do Termo de Intimação n.º 10, a Contribuinte foi intimada a apresentar os seguintes elementos:

- a) Informar em quais contas foram feitos os registros que compõem as operações e os resultados do seu estabelecimento que opera na área de atuação da SUDENE e usufruiu do benefício fiscal de redução do IRPJ sobre seus resultados (lucros da exploração);
- b) Apresentar os Razões das contas que apuram, de forma clara e exata, os lucros da exploração da atividade incentivada da empresa;
- c) Apresentar os Demonstrativos dos Resultados dos Exercícios (DRE) de todos os períodos dos anos calendário de 2013 e 2014, de forma analítica a que suas linhas explicitem cada uma de suas contas contábeis (vinculação de cada uma das linhas da DRE com as respectivas contas contábeis que a totalizam);
- d) Em desdobramento do DRE geral da empresa solicitado no item anterior, apresentar DREs, no mesmo nível de detalhamento (vinculando linha da demonstração com as respectivas contas contábeis que a compõe), de cada uma das atividades de exploração da empresa (atividades desenvolvidas pelos estabelecimentos industriais / comerciais), inclusive e principalmente, do estabelecimento que gozou do benefício fiscal de redução do IRPJ (uma DRE para cada atividade explorada).

A Autoridade Fiscal observou que a realização do procedimento fiscal baseou-se, entre outros documentos e elementos apresentados à Fiscalização, na escrituração contábil digital – ECD do contribuinte – dos anos de 2013 e 2014, disponibilizadas no ambiente nacional do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital – instituído pelo Decreto n.º 6.022/2007.

DESPESAS DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO DEDUZIDAS INDEVIDAMENTE (AC 2013)

A Contribuinte, no ano-calendário de 2013, distribuiu Juros sobre o Capital Próprio - JCP a seus sócios, cujos valores foram deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no valor de R\$ 20.000.000,00.

A Autoridade Fiscal apurou que a empresa Fiscalizada não considerou qualquer excesso de dedução a título JCP pago/creditado no preenchimento das linhas específicas para adição dessa despesa nas fichas de apuração do lucro real (ficha 09A, linha 17) e da base de cálculo da CSLL (ficha 17, linha 17) de sua DIPJ/2014, tendo considerado o valor deduzido na apuração de R\$ 20.000.000,00, totalmente como despesa dedutível.

Intimada (Termo de Intimação Fiscal n.º 03) a apresentar explicações em relação a essa despesa de JCP, a empresa trouxe à colação Ata de Reunião de Quotistas datada de 29/11/2013, em que delibera pela aprovação do pagamento de juros sobre o capital próprio relativos aos períodos de 2011 e 2012, no montante total de R\$ 20.000.000,00, que passaram a incorporar os resultados do ano calendário de 2013, a ser creditado na conta dos acionistas, na proporção do capital na Companhia.

A Autoridade Fiscal afirma que a distribuição de JCP ocorrida no ano de 2013 está em dissonância com a sistemática do regime de competência, tendo em vista que se referiu a apuração de juros referente aos anos-calendário de 2011 e 2012, portanto retroativos a esses períodos, que foram encerrados sem que houvesse a

Fl. 5 da Resolução n.º 1301-000.783 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10480.728863/2018-81

contabilização de JCP, pois não ocorreu a deliberação social para tal distribuição. Para a Fiscalização, não se trata do momento em que a empresa paga os JCP, mas sim a dedutibilidade para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Se os JCP se referem a períodos anteriores, devem ser dedutíveis em exercícios anteriores e não no momento em que a empresa efetivamente faz a opção pelo pagamento.

A Lei n.º 9.249/1995 determina que o primeiro limite de dedutibilidade para as despesas de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) tem a ver com a variação, pró rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) do período de apuração em que ocorreu a sua distribuição, calculada sobre as contas do Patrimônio Líquido da empresa. Considerando os valores distribuídos pela Fiscalizada a título de JCP no ano de 2013, tem-se impostos os seguintes limites fiscais de dedutibilidade e excessos:

Ano: 2013		
Cálculo do limite de dedutibilidade do IRPJ/CSLL das despesas de Juros Sobre Capital Próprio		
ANO CALENDÁRIO DE 2013		Valores (R\$)
Capital Social Subscrito (Início do Período)		32.564.049,00
Reservas Lucro/I. Fiscais/INPC		166.711.805,99
Lucro Acumulado		146.122.894,70
Total do Patrimônio Líquido		345.398.749,69
Provisão IR Diferido FAS 109		-44.279.684,05
Total do Patrimônio Líquido sem os efeitos da Provisão IR Diferido FAS 109		
		301.119.065,64
Limite de dedutibilidade anual com base na variação da TJLP (5% a.a)		15.055.953,28
Valor distribuído e deduzido como despesa dedutível		20.000.000,00
Valor da Glosa por excesso ao limite de dedutibilidade com base na variação da TJLP do período		4.944.046,72
TJLP = 0,4167 x 12 = 5%		

Como se verifica, para apuração do limite de dedutibilidade, a Contribuinte desconsiderou os efeitos da Provisão IR Diferido FAS 109, tendo em vista que tal provisão tem por base o CPC 32 e não deve produzir efeitos para fins fiscais. Assim como na apuração do cálculo do IRPJ, tal montante não foi considerado, também não o deve ser para apuração do limite da dedutibilidade dos JCP.

A Autoridade Fiscal ainda disse que, caso se entendesse pela possibilidade de dedutibilidade desses JCP dos anos de 2011 e 2012 apenas no ano de 2013 aos valores excedentes aos limites de dedutibilidade do ano de 2013, a empresa deveria proceder às adições aos lucros líquidos, na apuração do lucro real dos respectivos exercícios do montante de R\$ 4.944.046,72; o que também não foi feito, comprovando não houve observância a qualquer limite legal pela Fiscalizada.

Ressaltou que as exigências previstas na lei devem guardar a devida e estrita obediência ao princípio da competência dos exercícios, sob pena de ser retirada da norma a sua efetividade. Os valores e limites dos outros exercícios estavam na dependência de deliberações naqueles

exercícios e, caso houvesse distribuição de JCP, esses haveriam de se submeter aos seus limites de dedutibilidade.

Concluiu sobre os Juros sobre o Capital Próprio deduzidos pela Contribuinte, em observância ao limite temporal para a dedutibilidade, pelo qual não seria possível no ano de 2013 deduzir JCP pagos referentes a anos anteriores, que a empresa deixou de adicionar ao lucro líquido, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os valores deduzidos do resultado a título de JCP distribuídos no ano-calendário de 2013, no montante de R\$ 20.000.000,00, valor que foi adicionado de ofício pela Fiscalização.

Da mesma forma, a Fiscalização adicionou os JCP deduzidos pela empresa à base de cálculo da CSLL, de acordo com art. 6º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, do art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e do previsto no art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

Os valores distribuídos de JCP no ano de 2013, objeto de adição ao lucro líquido na apuração da base de cálculo da CSLL, por parte da Fiscalizada, foi lançado sem a suspensão da sua exigibilidade, tendo em vista que a apelação interposta pela União Federal da ação ordinária em que o sujeito passivo detém sentença favorável à inexigibilidade da CSLL foi recebida em seus efeitos suspensivos e devolutivos.

DEDUÇÕES DO IRPJ A TÍTULO DE REDUÇÃO SUDENE EM VALORES ACIMA DO PERMITIDO

A empresa Fiscalizada é detentora do benefício fiscal de 75% de redução do IRPJ devido sobre o lucro da exploração na atividade de produção de bebida alcoólica destilada na unidade produtora situada em Suape, na cidade de Cabo de Santo Agostinho/PE. No preenchimento de sua declaração DIPJ do ano-calendário de 2013, na Ficha 10 – Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre o Lucro Real – PJ em Geral, e da sua ECF do ano-calendário de 2014, no Registro N610, a empresa informou valores que foram deduzidos do IRPJ devido, a título de Redução SUDENE, conforme informado na Ficha 12 da DIPJ/2014 (AC 2013) e no Registro N630 da ECF/2015 (AC 2014).

A Contribuinte, em resposta às intimações efetuadas, respondeu sobre os fatos:

- | |
|---|
| <p>i) Apresentou Demonstrativos de Apuração do Lucro da Exploração dos anos de 2013 e 2014, onde constam, para cada mês (período em curso) as seguintes informações:</p> <ul style="list-style-type: none">a. Os Lucros Brutos (Receita – Custo) das operações com um rol de produtos que considerou compor a atividade incentivada, extraídos a partir da escrituração contábil;b. Informação de alguns grupos de despesas, com valores determinados a partir de |
|---|

- rateios por diversos critérios estabelecidos pela empresa em relação ao total contabilizados nas contas que os compõem – sem, contudo, apontar a conta contábil a que se referem as despesas rateadas, apesar de constar claramente tal solicitação nos Termos de Intimação recebidos;**
- c. Aos resultados dessas operações aritméticas extracontábeis chamou de “LUCROS DA EXPLORAÇÃO” da atividade incentivada dos períodos; e
- d. A partir desses seus “LUCROS DA EXPLORAÇÃO”, aplicou as alíquotas de 15%, a título de IRPJ; somou 10% sobre a parcela que ultrapassou (R\$ 20.000,00 x n-meses) a título de Adicional; e sobre o subtotal dessas 2 parcelas, aplicou um percentual de 75%; cujo resultado classificou como sendo o “TOTAL DO INCENTIVO FISCAL a ser deduzido do IRPJ devido”;
- e. A planilha apresentada ainda demonstra um cálculo de 4% sobre o “TOTAL DO INCENTIVO FISCAL”, que constituiu despesa paga pela Fiscalizada pelo “serviço de assessoria contratada para elaborar as planilhas”;
- ii) Apresentou, posteriormente, atendendo ao Termo de Intimação Fiscal nº 05, um arquivo excel que demonstra as informações analíticas que compuseram, para o ano-calendário de 2013, apenas, o rateio informado;
- iii) Não apresentou o preenchimento da Ficha 08 da DIPJ para o ano-calendário de 2013, tal como requerido no Termo de Intimação desta Fiscalização;
- iv) Finalmente, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 10, apresentou planilha, em arquivo excel³⁷, com Demonstrativo Sudene 2013 e 2014, em que demonstra os rateios extracontábeis efetuados.

Como se verifica em sua Demonstração do Lucro da Exploração dos anos-calendário de 2013 e 2014, a empresa parte dos resultados dos lucros brutos de suas atividades incentivadas e chega a seu lucro da exploração através, unicamente, de rateios extracontábeis realizados com diversos critérios adotados. Na contabilidade da empresa não há apuração de lucro da exploração das suas atividades.

Diz a Autoridade Fiscal que, em uma contabilidade integrada, seria possível a partir da própria contabilidade chegar ao lucro da exploração sem que houvesse “rateios extracontábeis” como os apontados pela Fiscalizada.

Como a contabilidade da Contribuinte não é capaz de apurar o lucro da exploração de sua atividade incentivada (nem das demais atividades exercidas), ela precisou contratar uma empresa de consultoria contábil, que, através de exercícios de rateios de algumas contas de despesas, afirmou compor o lucro da exploração dos estabelecimentos da empresa. Nessas planilhas (apresentadas à Fiscalização), ficou claro que a Fiscalizada buscou apurar um lucro da exploração da unidade incentivada, que detém uma redução de 75% do IRPJ, de forma inflada, em detrimento dos resultados dos demais estabelecimentos da empresa. Inclusive, pelos serviços de apuração (extracontábil) do lucro da exploração da atividade incentivada, a empresa de consultoria cobra o equivalente a ‘4% do incentivo fiscal ganho com o “método” adotado’.

Observou que tal prática já havia sido detectada pela autoridade administrativa desde o ano de 2010, tendo em vista que já foi detectada essa mesma infração para os anos de 2010, 2011 e 2012, conforme processo administrativo fiscal nº 10480.732676/2015-59.

Assim, a Fiscalização, através dos Termos de Intimação Fiscal nºs 05 e 10, solicitou da empresa explicações compatíveis com a legislação pertinente sobre a forma que utilizou para determinar os lucros da exploração de suas atividades, principalmente da atividade incentivada com redução de 75% do IRPJ devido.

A Fiscalizada, em resposta ao Termo de Intimação nº 10, apresentou, três arquivos para cada ano-calendário objeto da Fiscalização: um referente às DREs dos anos-calendário de 2013 e 2014, um denominado de Base DRE, em que apresenta as DREs analiticamente, apontando as contas contábeis/Descrição e os valores totais e outro em que apresenta os Demonstrativos de Apuração SUDENE.

Da análise dos arquivos apresentados pela Contribuinte, foi possível perceber que apenas parte das despesas da pessoa jurídica foram efetivamente rateadas. Para se ter uma breve ideia dos montantes envolvidos, para o ano-calendário de 2013, enquanto a DRE apresentada pelo contribuinte, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 10, apresenta um total de despesas de R\$ 250.970.915,21, apenas R\$ 51.881.368,07 foram objeto de rateio. Para o ano-calendário de 2014, o total de despesas atinge o montante de R\$ 248.688.501,16 e apenas R\$ 52.829.795,56 são objeto de rateio.

É certo que parte desse montante de despesas referente a essa diferença entre os valores rateados e as despesas incorridas estão diretamente identificadas às unidades de Suape e Resende. Todavia, muitas dessas despesas não estão alocadas às unidades fabris da Fiscalizada. A Autoridade Fiscal mostra em seguida as despesas constantes na DRE x despesas rateadas nos quadros de fls. 62 a 63, em contraste com as planilhas apresentadas pela Contribuinte, fls. 63 a 64.

Foram detectados outros diversos outros códigos de “plantas” que não foram vinculados a nenhuma das plantas (0001; 0002; 0004; 0006; 0008; 0009; 0011; 0012; 0013; 0014; 0015; 0020; 0021; 0022; 0023; 0024; 0025; 0031; 0040; 0051; 0052; 0053; 0054; 0063; 0081; 0085; 0086; 01A1; 01AT; 01CB; 01FR; 01GE; 01GR; 01PT; 01SW; 01TU; 01US; 01UY e 01ZA).

Da contabilidade, foram extraídas todas as despesas, com o objetivo de identificar se as mesmas foram vinculadas a alguma das “plantas”. O objetivo foi o de constatar o total de despesas que estaria vinculado a cada unidade e apontar as despesas que não estão vinculadas a nenhuma das unidades identificadas pelas “plantas 0003, 0005, 0007, 0010 e 0017.

Pela análise da planilha em anexo, foi possível identificar que, muito embora para SUAPE tenha sido apontado o código da “planta” como sendo 0005, o código 0006 também se refere a SUAPE, tendo sido considerado para a apuração realizada por esta Fiscalização ambos os códigos de “plantas” (0005 e 0006) para SUAPE.

As despesas identificadas pelos códigos/rubricas 5110 (Mídia), 5120 (Mídia Fee), 5130 (Criative Product Fee), 5140 (Public Relation), 5150 (On Trade), 5160 (Off Trade), 5170 (Research), 5180

(Sales Promoters), 5186 (Packaging), e 5188 (Others), a seguir relacionadas, foram classificadas pelo contribuinte como “DESPESAS DE MARKETING”, conforme planilha apresentada pela Fiscalizada, entregue à Fiscalização, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 10, foram todas lançadas no centro de custo da planta 0007 – São Paulo, conforme Tabela de fl. 65, portanto, em parte rateada extracontabilmente para a unidade incentivada. Do total dessas despesas, conforme planilha citada, foram considerados pela empresa, como sujeita a rateio pelas unidades, apenas R\$ 24.375.286,83 (2013) e R\$ 26.204.094,54 (2014). E desses restou rateado para a Unidade Incentivada os valores apresentados à fl. 65, abaixo reproduzidos:

DESPESAS DE MARKETING	2013 (R\$)	2014 (R\$)
Unidade Suape	13.573.397,40	14.431.787,03

Portanto, conclui a Autoridade Fiscal que as despesas classificadas como Marketing não foram em sua totalidade rateadas entre as unidades de produção (Resende e Suape), para fins de apuração do Lucro da Exploração, não se conhecendo para que Unidade foram alocados a diferença entre o valor total das despesas e os valores rateados. Há despesas que sequer foram rateadas, como, por exemplo, despesas financeiras/juros sobre capital próprio; outras foram rateadas em montante bastante inferior ao total, como é o caso das despesas de marketing.

Quando se recorre à ECD do contribuinte para verificar as “plantas” para as quais as despesas estão apontadas, há uma indicação da planta 0001 que não se vincula a nenhuma das unidades produtivas da empresa.

Para melhor esclarecer, foi elaborado pela Fiscalização levantamento no qual apurou-se por “planta” o rateio da Fiscalizada, demonstrando que muitas das despesas de sua DRE estão apontadas para outras “plantas” que não a 0003 (Resende) ou a 0005 e 0006 (Suape). Não foi possível identificar-se, pelos históricos dos lançamentos contábeis, se os demais códigos de “plantas” correspondem a essas duas unidades ou a qualquer outra.

Independentemente da omissão acima apontada, para a Fiscalização restou comprovado que o rateio dessa volumosa despesa é feito extracontabilmente, demonstrando que a contabilidade não atende ao que determina o artigo 549 e seu § 1º, do RIR/99.

A Autoridade Fiscal, das análises de todas as planilhas extracontábeis, ECD e DREs da Fiscalizada, inclusive a planilha elaborada por ela própria, a partir dos Balancetes de 2013 e 2014, chegou às seguintes conclusões:

a) a contabilidade da Contribuinte não é integrada a ponto de permitir a apuração do lucro da exploração de cada uma das atividades da empresa, com contas específicas;

b) a contabilidade da Contribuinte, além dos códigos de plantas das unidades da pessoa jurídica, traz uma série de outros códigos de plantas (0001; 0002; 0004; 0006; 0008; 0009; 0011; 0012; 0013; 0014; 0015; 0020; 0021; 0022; 0023; 0024; 0025; 0031; 0040; 0051; 0052; 0053; 0054; 0063; 0081; 0085; 0086; 01A1; 01AT; 01CB; 01FR; 01GE; 01GR; 01PT; 01SW; 01TU; 01US; 01UY e 01ZA), em uma clara tentativa de dificultar uma auditoria da contabilidade, pois torna-se impossível se identificar a qual planta efetivamente pertencem esses códigos;

c) boa parte de suas despesas não são objeto de rateio para compor parte do lucro da exploração da atividade incentivada dos anos-calendário de 2013 e 2014, conforme apresentado pelo contribuinte; numa evidente tentativa de fraudar a apuração do lucro da exploração da unidade incentivada, majorando-o para melhor aproveitar a redução de 75% do imposto de renda, e concentrando as despesas nos lucro da exploração nas demais atividades/unidades (que, por isso mesmo, apresentam prejuízos).

De todo exposto, tem-se identificado que a Fiscalizada, para chegar aos seus valores informados em sua DIPJ 2014 (AC 2013), entendendo possuir uma contabilidade integrada que permitia identificar os lucros da exploração de suas diversas atividades (incentivadas ou não), deixou de preencher a informação da Ficha 08 da DIPJ 2014 (AC 2013), que calcula os valores dos lucros da exploração das diversas atividade por critérios de rateio com às respectivas receitas líquidas.

Quanto à ECF entregue para o ano-calendário de 2014, embora tenha preenchido o Registro N600 – Demonstração do Lucro da Exploração, apurou um lucro da exploração para a empresa de R\$ 12.166.025,61 e, no entanto, apontou o valor de R\$ 43.969.806,96 como lucro da exploração do estabelecimento que detém a atividade incentivada, mesmo sem ser possível através de sua contabilidade apurar tal montante.

Nesse aspecto, o artigo 549, em seu § 1º, do RIR/99, determina que as pessoas jurídicas interessadas deverão demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõe as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação da SUDENE.

Quando se recorre aos números apresentados na contabilidade da empresa, relativos as suas despesas operacionais, e compara-se com as “despesas operacionais da atividade incentivada” consideradas nos demonstrativos apresentados, a Fiscalização encontrou grandes distorções:

Ano	Receita Líquida (Cf. Contabilidade)	Total das Despesas (Cf. DIPJ e ECF)	% das Despesas (Total)	Receita da Atividade Incentivada (Cf. Contabilidade)	Total de Despesas da Atividade Incentivada (Cf. Considerada pela empresa)	% despesas / receitas (incentivadas)
2013	508.373.738,49	232.707.443,56	0,457749	194.395.811,13	34.095.691,27	0,175393
2014	566.262.972,09	202.649.823,27	0,357872	192.387.569,86	33.602.051,70	0,174658

Fl. 11 da Resolução n.º 1301-000.783 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10480.728863/2018-81

Os demonstrativos apresentados pela empresa mostram que ela “produziu demonstrações de resultados” onde a exploração das suas atividades não incentivadas, desde sempre, gerava enormes prejuízos, enquanto que a exploração de suas atividades incentivadas gerava lucros em montante suficiente capaz de absorver os prejuízos das demais atividades, conforme quadro apresentado à fl. 71 do Relatório de Auditoria Fiscal, cujos dados foram extraídos diretamente dos registros de suas contabilidades:

Ano	Lucro Líquido Cfe. DIPJ/ECF	Lucro da Exploração Total	SUPER Lucro da Exploração da Atividade Incentivada	Resultado Líquido das Atividades não incentivadas
2013	23.953.455,55	16.020.267,75	46.460.154,46	-30.439.886,71
2014	22.278.269,84	12.166.025,61	43.969.806,96	-31.803.781,35

A fiscalização ainda apurou que a Contribuinte "joga com números em sua planilha", de forma que a Dedução do Incentivo Fiscal seja sempre igual ao imposto a pagar, conforme demonstrado na tabela de fl. 71, abaixo reproduzida:

IRPJ		no Balancete	no Balancete	no Balancete	no Balancete	no Balancete	no Balancete
Forma de Apuração (Lucro Real Anual)		jan/2013	fev/2013	mar/2013	abr/2013	mai/2013	jun/2013
Base de Cálculo do IRPJ (Declarada)	Formação do	-15.666.516,10	-25.398.281,40	-30.832.092,30	-29.701.384,62	-21.899.569,41	24.110.448,53
IRPJ a Alíquota de 15%		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.616.567,28
Adicional		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.399.044,85
(=) IRPJ APURADO		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6.015.612,13

Fl. 12 da Resolução n.º 1301-000.783 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10480.728863/2018-81

(-)Ded. Incentivos Fiscais (DIPJ - F12/L14)						3.426.719,64
(-)IR Ret. na Fonte (DIPJ - F12/L17)						
(-)Prog. Alim. do Trab. (DIPJ - F12/L05)						
(-)Oper. de Caráter Cultural e Artístico (DIPJ - F12/L03)						
(-)IR Devido em Meses Anter.		0,00				
(=) IRPJ Estim. mensal Devido	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.588.892,49

IRPJ								
		no Balancete	no Balancete	no Balancete	no Balancete	no Balancete	no Balancete	
Forma de Apuração (Lucro Real Anual)		jul/2013	ago/2013	set/2013	out/2013	nov/2013	dez/2013	
Base de Cálculo do IRPJ (Declarada)		19.008.952,23	15.735.407,67	16.486.549,05	26.167.888,15	27.906.645,84	36.707.089,06	
IRPJ a Alíquota de 15%		2.851.342,83	2.360.311,15	2.472.982,36	3.925.183,22	4.185.996,88	5.506.063,36	
Adicional		1.886.895,22	1.557.540,77	1.630.654,91	2.596.788,82	2.768.664,58	3.646.708,91	
(=) IRPJ APURADO		4.738.238,06	3.917.851,92	4.103.637,26	6.521.972,04	6.954.661,46	9.152.772,27	
(-)Ded. Incentivos Fiscais (DIPJ - F12/L14)	Formação do IRPJ a Pagar (IAP)	2.149.345,56	1.328.959,42	1.514.744,77	3.933.079,54	4.365.768,97	8.693.278,96	
(-)Imp. de Renda Ret. na Fonte (DIPJ - F12/L17)							664.091,83	
(-)Programa de Alimentação do Trabalhador (DIPJ - F12/L05)							220.242,53	
(-)Operações de Caráter Cultural e Artístico (DIPJ - F12/L03)							130.000,00	
(-)IR Devido em Meses Anter.		2.588.892,49	2.588.892,49	2.588.892,49	2.588.892,49	2.588.892,49	2.588.892,49	
(=) IRPJ Estimativa mensal Devido		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Saldo Negativo do IRPJ (IRPJ recuperado através de PER/DCOPM)								-3.143.733,54

No mês de junho/2013, a Contribuinte apura uma estimativa de R\$ 2.588.892,49. A partir de julho/2013, o valor da Dedução de Incentivo Fiscal é sempre igual ao IRPJ Apurado menos a estimativa paga em junho/2013. Isso perdura até o mês de dezembro/2013, quando o sujeito passivo apresenta um montante de Dedução de Incentivos Fiscais que corresponde quase ao valor do IRPJ Apurado, recuperando assim, o montante de R\$ 3.143.733,54, a integralidade do que pagou a título de IRPJ devido por estimativa, mais quase toda a retenção do IR que declarou.

Em conclusão ao exposto, a Fiscalizada conseguiu apresentar uma forma de usufruir do incentivo de redução de 75% do IRPJ devido sobre as suas atividades industriais no polo NORDESTE (produção da unidade fabril de SUAPE-PE), utilizando-se de um “artifício contábil”, de tal maneira que a ATIVIDADE INCENTIVADA sempre apresentasse um lucro extraordinário, em detrimento do resultado das demais atividades, que apresentavam um contínuo e permanente prejuízo.

Os processos de contabilização da Fiscalizada não permitem chegar aos “lucros da exploração” de suas diferentes atividades; não há como afastar o que impõe a norma: calcular o lucro da exploração das atividades a partir da proporcionalidade das respectivas receitas líquidas.

Fl. 13 da Resolução n.º 1301-000.783 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10480.728863/2018-81

A empresa Fiscalizada, detentora que era, nos anos-calendário de 2013 e 2014, do benefício fiscal de redução em 75% do imposto de renda devido sobre a sua atividade de industrialização de bebidas pela sua unidade de Suape-PE, poderia calcular os valores de seu benefício de forma correta; porém, preferiu encontrar uma maneira de “ganhar mais redução”.

Portanto, tendo em vista que a empresa deixou de apurar os valores de suas reduções do IRPJ na forma devida, pois, não possuía escrituração integrada ao ponto de, mediante registros contábeis específicos, apurar os lucros da exploração decorrentes de cada atividade, inclusive e principalmente, os resultados dos estabelecimentos que operavam na área de atuação da SUDENE; a Fiscalização refez os cálculos dos lucros de exploração das atividades incentivadas na forma da proporcionalidade das receitas líquidas, de acordo com a legislação regente citada; refez os valores a deduzir do imposto de renda dos anos-calendário de 2013 e de 2014.

A tabela a seguir reproduzida (fl. 74) mostra os valores apurados pela Fiscalização a serem glosados:

	2013	2014
Valor da Redução do IRPJ Admitida	1.130.615,94	757.012,74
Valor da Redução do IRPJ utilizado pela empresa	8.693.278,96	7.848.378,48
Valor da Glosa de Redução do IRPJ no ajuste anual	7.562.663,02	7.091.365,74

A Autoridade Fiscal ainda destacou haver um limite da dedutibilidade do Adicional do IRPJ previsto no Manual da ECF:

Registro N610: Cálculo da Isenção e Redução do Imposto Sobre o Lucro Real

Este registro deve ser preenchido pelas pessoas jurídicas sujeitas à apuração do imposto de renda trimestral ou anual, que gozem dos benefícios fiscais de redução ou isenção desse imposto com base no lucro da exploração.

Atenção: Deve ser informado, neste registro, o valor do imposto passível de redução por reinvestimento, caso a pessoa jurídica seja beneficiada com essa redução, em conformidade com as instruções contidas na linha N610/77.

Linhas N610/03, N610/08, N610/13, N610/18, N610/23, N610/28, N610/33, N610/38, N610/43, N610/48, N610/53, N610/58, N610/63, N610/68 e N610/73 - Adicional

Estas linhas somente devem ser preenchidas se a pessoa jurídica apurar lucro real sujeito à incidência do adicional de que trata a linha N630/4.

O rateio toma como base a proporção entre o lucro da exploração de cada atividade e o lucro real da empresa aplicado sobre o montante do adicional. Se o lucro real for menor que o lucro da exploração, o rateio do adicional deve ser efetuado

Fl. 14 da Resolução n.º 1301-000.783 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10480.728863/2018-81

com base na proporção da receita líquida de cada atividade em relação a receita líquida total, indicada nas linhas N600/2 a N600/18.

Exemplo: A pessoa jurídica, na apuração anual do imposto, obteve os seguintes resultados em 31 de dezembro:

a) Lucro Real menor que o Lucro da Exploração:

Linha N600/2	Receita Líquida da Atividade de Ensino Superior Isenta - Prouni	R\$	1.800.000,00
Linha N600/13	Receita Líquida da Atividade com redução de 50%	R\$	900.000,00
Linha N600/18	Receita Líquida das Demais Atividades	R\$	3.300.000,00
Linha N600/19	Total da Receita Líquida	R\$	6.000.000,00
Linha N630/03	Adicional no período de apuração	R\$	201.600,00

Atividade Isenta:

Adicional da Linha N610/03 = (R\$ 1.800.000,00 x R\$ 201.600,00)/(R\$ 6.000.000,00) = R\$ 60.480,00

Atividade com Redução de 50%:

Adicional da Linha N610/58 = (R\$ 900.000,00 x R\$ 201.600,00)/(R\$ 6.000.000,00) = R\$ 30.240,00

Pelo Manual da ECF, o cálculo do limite de dedutibilidade seria conforme a tabela apresentada pela Fiscalização à fl. 75 do Relatório de Auditoria Fiscal.

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A autoridade fiscal, dos fatos relatados ao longo de seu Relatório de Auditoria Fiscal, entendeu que a utilização dos diversos artifícios contábeis pela empresa ora Impugnante demonstrou o claro intuito de reduzir o IRPJ apurado, incidindo nas hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Dessa forma, de acordo com o previsto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, foi aplicado o percentual de 150% ao presente caso.

PAGAMENTO A MENOR DAS ESTIMATIVAS MENSAIS DO IRPJ – Multa Isolada pela Falta de Pagamento de Estimativas Mensais do IRPJ - (Tributação do IRPJ) – Períodos de Apuração de 01/2013 a 12/2014

Tendo em vista que nos anos-calendário de 2013 e 2014 a empresa optou pela forma de tributação do IRPJ com base no lucro real anual, com pagamento das estimativas mensais e considerando as infrações apuradas, resulta que a Contribuinte deixou de efetuar pagamentos do IRPJ a título de estimativa mensal nos meses a seguir identificados. A falta do pagamento do IRPJ devidos mensalmente por estimativa está sujeita a multa de 50% sobre o valor que deixou de ser pago, conforme disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/1997, inciso II, alínea b, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351 de 22/01/2007). Na tabela de fl. 79, são apresentados os valores lançados pela Fiscalização.

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL - Valores Recolhidos através de Depósitos Judiciais, não Declarados em DCTF (Tributação da CSLL) – Períodos de Apuração de 01/2013 a 12/2014

No preenchimento de sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano calendário de 2013 e em sua ECF do ano calendário de 2014, a empresa Contribuinte não apurou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Fl. 15 da Resolução n.º 1301-000.783 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10480.728863/2018-81

Em pesquisas efetuadas pela Fiscalização, foram encontrados pagamentos da CSLL através de depósitos judiciais efetuados pela empresa, decorrentes da ação judicial de nº 2002.61.00.019983-5 (0019983-28-2002.4.03.6100).

Diante dos depósitos judiciais encontrados, a Fiscalização lançou os valores depositados, com a devida suspensão da exigibilidade em decorrência do art. 151, inciso II do CTN.

PAGAMENTOS A MENOR DAS ESTIMATIVAS MENSAIS DA CSLL, INCIDENTE SOBRE VALORES APURADOS NA FISCALIZAÇÃO: - Multa Isolada pela Falta de Pagamento de Estimativas Mensais da CSLL (Tributação da CSLL) – Períodos de Apuração: 2013 e 2014

No anos-calendário de 2013 a 2014 a empresa foi tributada pelo IRPJ com base no lucro real anual, com apuração de estimativas mensais. Com relação à CSLL, a Fiscalizada depositou judicialmente os montantes devidos à título de CSLL por estimativa. No entanto, foram encontradas diferenças apenas em novembro/2013 (devido à glosa de despesas de JCP deduzidas indevidamente) e maio/2014 (diferença encontrada por erro na apuração do contribuinte).

A falta do pagamento da CSLL devida mensalmente por estimativa está sujeita a multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor que deixou de ser pago, conforme disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/1997, inciso II, alínea b, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351 de 22/01/2007). Na tabela de fl. 80, são apresentados os valores lançados pela Fiscalização.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado dos autos de infração em 28/11/2018 (fl. 1327; 1580), o Contribuinte apresentou em 28/12/2018 (fls. 1576, 1580) impugnação (fls. 1335 a 1394), na qual fez a defesa a seguir sintetizada.

DA TEMPESTIVIDADE

Inicialmente, a Impugnante protestou pela tempestividade da Impugnação apresentada em 28/12/2018, tendo em vista a ciência do lançamento ter ocorrido em 28/11/2018.

DA AUTUAÇÃO

A Impugnante passa a descrever a área de atuação da empresa e os autos de infração contra ela lavrados:

▲ **DA ACUSAÇÃO QUANTO À DISTRIBUIÇÃO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO (“JCP”).**

▲ **DA ACUSAÇÃO QUANTO À APURAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO.**

▲ **DA EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA.**

DA CORRETA APURAÇÃO DE JCP DISTRIBUÍDOS EM 2013

Rechaçando o posicionamento da Autoridade Fiscal, a Impugnante pretende demonstrar que (i) a legislação federal não prevê qualquer limitação temporal para que a distribuição de JCP seja realizada, conforme melhor doutrina e jurisprudência sobre o tema; (ii) os valores distribuídos em 2013 decorrem efetivamente de saldos de JCP relativos a períodos anteriores, que ainda não haviam sido distribuídos pela Impugnante; e (iii) os montantes de JCP relativos aos períodos anteriores foram calculados e distribuídos observando-se os respectivos limites legais de dedutibilidade.

Para a Impugnante, não existe qualquer fundamento legal que autorize a interpretação dada pela Autoridade Fiscal, de que a dedutibilidade das despesas deveria se limitar ao respectivo período de sua competência.

Em linhas gerais, disse que a IN RFB 1.515/2014 é posterior aos pagamentos e não se aplica ao caso e mesmo a legislação vigente em nenhum momento dá suporte ao restritivo entendimento adotado pela Fiscalização.

Ao contrário, a legislação que trata sobre a apuração de JCP não prevê qualquer tipo de restrição aos contribuintes para o pagamento de JCP apurados em períodos anteriores (e não distribuídos em tais períodos), conforme disposto no artigo 9º da Lei nº 9.249/95. Portanto, houve violação do princípio da irretroatividade, o entendimento manifesto na acusação fiscal também viola o princípio da legalidade ao exigir tributo sem uma lei prévia que o assim o estabeleça.

De acordo com norma citada, entende a Impugnante que existem apenas dois tipos de limitação aplicáveis à apuração e distribuição de JCP, para que estes sejam considerados dedutíveis, quais sejam: (i) no seu cálculo, o valor de JCP do período limita-se à aplicação da respectiva TJLP, pro rata die, sobre as contas de patrimônio líquido do mesmo período; e (ii) no efetivo pagamento ou crédito dos JCP, o limite deve corresponder a 50% dos lucros do próprio exercício ou a 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros existentes no exercício.

Nesse sentido, a Impugnante cita doutrina favorável, para assentar que é inquestionável a possibilidade de distribuição dos valores apurados a título de JCP calculado em relação a períodos anteriores, porém cujo pagamento é deliberado e o torna dedutível do ponto de vista fiscal. A matéria em questão, inclusive, já vem sendo devidamente discutida por diversos tribunais administrativos e judiciais, tendo a esmagadora jurisprudência sobre o tema se orientado no sentido de reconhecer a inexistência de qualquer limitação temporal para a distribuição de JCP.

Portanto, é plenamente possível a distribuição de JCP calculados sobre as contas de patrimônio líquidos existentes em períodos anteriores ao da efetiva distribuição, assim como o reconhecimento de sua dedutibilidade. Não há qualquer obstáculo legal de cunho temporal ao

Fl. 17 da Resolução n.º 1301-000.783 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10480.728863/2018-81

crédito ou pagamento de JCP a qualquer momento e de forma cumulativa, ou seja, correspondente a mais de um exercício.

Além disso, a legislação fiscal vinculou a dedutibilidade da despesa referente à TJLP sobre o patrimônio líquido ao momento em que os referidos juros são efetivamente pagos ou creditados. Ou seja, para efeitos de dedutibilidade, o legislador elegeu não o momento de determinação da base de cálculo da despesa (patrimônio líquido), mas, sim, o do efetivo pagamento ou crédito dos juros.

Sobre os limites de dedutibilidade, a Impugnante disse que entre 2002 e 2012 apurou montantes a título de JCP relativos a cada um desses anos-calendário, conforme tabela de fl. 1350. A partir de 2008, os valores passaram a ser efetivamente distribuídos aos sócios da Impugnante. Apresentou a tabela de fl. 1351 com os valores mencionados e concluiu que a Fiscalização deveria ter considerado em sua revisão se os limites legais aplicáveis a cada um destes anos (2011 e 2012) foram observados pela Impugnante.

Continuando, a Impugnante passa a defender que os valores apurados pagos a título de JCP observaram todas as limitações legais de dedutibilidade.

Primeiramente, disse que os valores de JCP do ano de 2011 são incontroversos e que a própria Fiscalização apurou um valor maior do que o calculado pela própria impugnante:

	Impugnante	Fiscalização
2011	R\$ 16.475.313,62	R\$ 16.490.194,11

Conforme tabelas de fls. 1354 a 1355, a Impugnante apresenta para os JCO dos anos de 2011 e de 2012 os montantes de R\$ 16.475.313,62 e R\$ 15.773.425,63, respectivamente.

Assim, em 2013, deliberou-se a distribuição de um total de R\$ 20.000.000,00, conforme Ata de Reunião de Quotistas de 29 de novembro de 2013 (doc. 06), referentes aos R\$ 13.890.646,48 de saldo residual de JCP de 2011 e aos R\$ 6.109.353,52 de JCP de 2012, que ainda não haviam sido distribuídos pela Impugnante antes de 2013.

DA CORRETA APURAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO EM 2013 E 2014

A Autoridade Fiscal equivocou-se ao afirmar que a contabilidade da Impugnante não permitia calcular com a devida clareza o lucro de exploração auferido pela unidade industrial de Cabo de Santo Agostinho.

A Fiscalização aplicou em seus cálculos a regra prevista no §3º do artigo 549 do RIR/99, segundo a qual o lucro da exploração da atividade incentivada é determinado por meio da aplicação, sobre o valor do lucro da exploração total, do percentual que a receita líquida da

atividade incentivada representa em relação à receita líquida total do contribuinte.

Os cálculos feitos pela Impugnante, por sua vez, decorrem de sua escrituração contábil, a qual permite apurar, com precisão, o lucro efetivamente auferido por seu estabelecimento incentivado.

Por meio de apuração específica dos valores decorrentes da venda de cada uma das mercadorias produzidas em seu estabelecimento de Suape, a Impugnante é capaz de extrair de sua contabilidade a receita bruta advinda de sua unidade econômica incentivada. A Impugnante anexa planilhas demonstrativas com a forma detalhada das receitas e dos custos de produção das mercadorias incentivadas extraídas de seu sistema contábil.

A Impugnante apresenta alguns dados do ano de 2013 para demonstrar a lógica de apuração e também que o seu sistema permite apurar o lucro de exploração da unidade incentivada.

Afirma que a Fiscalização está equivocada ao desconsiderar o fato de que algumas das despesas atinentes às atividades incentivadas são alocadas de forma direta e decorrem de lançamentos contábeis específicos, como é o caso das despesas com frete e com armazenagem.

Além disso, como em qualquer empresa que possua mais de uma atividade, existem despesas comuns, as quais estão devidamente contabilizadas, que se referem a todas as atividades da empresa. O fato de as despesas comuns serem consideradas no cálculo do lucro da exploração por meio de um critério absolutamente razoável de rateio, não desfigura e tampouco deslegitima a detalhada e precisa contabilidade que suporta a apuração feita pela Impugnante.

Finalmente, também se equivoca a Fiscalização ao “surpreender-se” com o fato de que há diversas despesas operacionais que nada têm a ver com a atividade incentivada, despesas relevantes, por exemplo, com marketing de produtos importados.

A Impugnante, em seguida, traz explicações sobre despesas de frete e armazenagem, além de outras despesas comuns alocadas de forma indireta às atividades incentivadas.

Diz a Impugnante que algumas particularidades decorrentes da estrutura e do seu ramo de atividade têm que ser consideradas na presente análise. Em primeiro lugar, os produtos industrializados e comercializados pelo estabelecimento incentivado da Impugnante também são, em muitos casos, produzidos e comercializados por outros estabelecimentos da empresa. Por óbvio, dentro desse contexto, algumas despesas inerentes a um produto são incorridas tanto pelo estabelecimento incentivado da Impugnante, quanto por estabelecimentos não incentivados. O exemplo mais notório dessas despesas são os gastos de marketing para a promoção deste produto em todo o território nacional. Assim, uma vez incorrida a despesa total com as campanhas de marketing que incluam os produtos incentivados, nada mais apropriado e

legítimo que a Impugnante adotar um critério razoável (por exemplo, proporcionalizar a despesa ao volume – número de garrafas – vendido ou à receita líquida de vendas) para alocar as despesas, de acordo com sua natureza. O mesmo acontece com outras despesas da empresa. Em seguida, são apresentados alguns critérios de rateio utilizados.

Continuando a sua defesa, a Impugnante contesta, através de exemplos, certas conclusões da Fiscalização acerca da alegada "inutilidade" dos registros contábeis da empresa.

O mesmo ocorreu com relação às supostas distorções entre a lucratividade do estabelecimento incentivado e os demais estabelecimentos. Entende ser absolutamente arbitrário, diante da contabilidade tão detalhada e sofisticada da Impugnante, afirmar que esta "produziu" demonstrações de resultados. Ora, as demonstrações de resultado da Impugnante decorrem de seus registros contábeis e das operações que os originou, devidamente suportadas por documentos e informações que sempre estiveram à disposição da Fiscalização.

Os registros contábeis da Impugnante possuem todos os elementos necessários para que a aquela apurasse, separadamente, o lucro da exploração total, e o lucro da exploração de suas atividades incentivadas, não havendo qualquer proibição legal para o rateio das despesas comuns por meio de controles extracontábeis, eis que 100% dos números e informações para os rateios parte de sua contabilidade integrada.

DA CORRETA APURAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO E DA NULIDADE DO LANÇAMENTO

Com base em todos os fatos apresentados, não há dúvidas de que sua contabilidade permitia a devida apuração do lucro da exploração das atividades incentivadas, como efetivamente foi realizado. A Fiscalização jamais poderia ter considerado que a contabilidade da Impugnante era imprestável e insuficiente para a apuração do lucro da exploração da atividade incentivada, refazendo os cálculos com base no § 3º do artigo 549 do RIR/99. Todo o cálculo feito pela Impugnante decorreu de elementos inteiramente extraídos de seu preciso, sofisticado e integrado sistema contábil e financeiro.

O auto de infração lavrado é inquestionavelmente nulo, dado que a Autoridades Fiscal não realizou a devida revisão dos cálculos feitos pela Impugnante, conforme impõe o princípio contido no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

DA INDEVIDA APLICAÇÃO DA MULTA MAJORADA DE 150%

Inicialmente, defendeu a Impugnante qu não existe qualquer vedação na legislação tributária que desautorizasse a Impugnante a realizar as alocações das despesas comuns às diversas atividades, incentivadas e não incentivadas. E, por óbvio, um rateio das despesas (essas devidamente registradas na contabilidade) é feito por meio de critérios razoáveis de alocação/proporcionalização e

extracontabilmente. O contribuinte, nesse contexto, ao contrário que induz a autoridade lançadora, não deixou de cumprir nenhuma obrigação para o fiel cumprimento de suas obrigações perante o fisco.

No presente caso, em nenhum momento foi identificada qualquer evidência de comportamento delituoso por parte da Impugnante ou qualquer indício de que a Impugnante realizou ato ilícito – emissão de documentos falsos, inidôneos, alterados, constituição de empresas fantasmas – visando a alterar o fato gerador e reduzir o valor de imposto a pagar. Ao contrário, todos os atos realizados estão em total conformidade com a legislação contábil/tributária vigente, não atentando contra qualquer norma do ordenamento jurídico.

A fraude pressupõe que os atos realizados pelo contribuinte tenham como objetivo final impedir ou retardar o fato gerador, de maneira a reduzir o valor do tributo devido. Isto é, os atos devem ser praticados com o objetivo de mitigar o impacto da carga tributária.

Assim, resta demonstrado que, ainda que a autuação combatida pudesse ser considerada procedente, a multa de 150% aplicada não se subsume aos fatos descritos no presente processo, devendo ser reduzida para 75%, já que inexistente a fraude no caso presente, cuja caracterização é exigida para a qualificação da multa de ofício.

DA MULTA ISOLADA

Ao exigir o pagamento de multa de ofício e de multa isolada, como ocorre neste processo, a acusação fiscal acaba por penalizar em duplicidade o contribuinte em razão da mesma suposta infração. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sobretudo sua Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem afastado a cobrança de multa isolada, conforme julgados mencionados pela Impugnante.

Após apresentar argumentos favoráveis à tese defendida, conclui ser inquestionável a ilegalidade da cobrança da multa isolada em questão, razão pela qual devem ser cancelados os valores de multa isolada em relação a suposto IRPJ estimativa de período anterior a novembro de 2013, posto que foram fulminados pela decadência, nos termos do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional.

DO PEDIDO

Diante das razões expostas na sua peça de defesa, a Impugnante requereu o cancelamento do auto de infração contra ela lavrado; alternativamente, a conversão do julgamento em diligência, a fim de que seja realizada a apuração dos valores discutidos com base nos elementos extraídos dos registros contábeis da empresa.

Subsidiariamente, requereu que seja cancelada a multa isolada imposta, dada a inequívoca cobrança em duplicidade de multa sobre a suposta mesma infração, bem como seja cancelada a cobrança de multa de majorada de 150% nas operações, dada a inexistência de qualquer fraude e/ou dolo por parte do contribuinte.

Fl. 21 da Resolução n.º 1301-000.783 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10480.728863/2018-81

Na hipótese de se entender pela manutenção da multa isolada exigida, requer-se o cancelamento dos valores lançados relacionados ao período anterior a novembro de 2013, dado que fulminados pela decadência.

Por fim, a Impugnante protestou por demonstrar a verdade dos fatos por todos os meios em direito permitidos, inclusive por meio de juntada posterior de documentos, em respeito ao princípio da verdade material que permeia o processo administrativo fiscal.

Em sessão de 30 de maio de 2019, a 3ª Turma da DRJ/SPO, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos do Acórdão n.º 16-87.632, que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. REGIME DE COMPETÊNCIA. NÃO EXERCÍCIO. RENÚNCIA AO DIREITO À DEDUTIBILIDADE EM ANOS POSTERIORES.

O pagamento ou crédito de Juros sobre Capital Próprio - JCP é faculdade concedida pela lei para ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real. O não exercício da mencionada faculdade configura renúncia ao benefício concedido na lei, ensejando a preclusão temporal que impede seu aproveitamento em períodos de apuração de lucro real posteriores.

APURAÇÃO DO LUCRO DE EXPLORAÇÃO. ÁREA DA SUDENE. FORMA DE APURAÇÃO.

Não sendo possível a apuração do lucro de exploração, através do sistema de contabilidade da pessoa jurídica, com clareza, exatidão e com o uso de registros específicos, a legislação prescreve que ele deverá ser calculado com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total da empresa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. CABIMENTO.

Verificado comportamento doloso e/ou fraudulento, que se enquadra nas condições previstas na legislação tributária para a qualificação da multa de ofício, correta a aplicação do percentual de cento e cinquenta por cento.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. BASES DE CÁLCULO DISTINTAS.

As bases de cálculo das multas isolada e de ofício, por falta de recolhimento de antecipação e por falta de pagamento da contribuição ou tributo, respectivamente, são distintas. Constatada a insuficiência de pagamento de estimativas e de pagamento do tributo, verifica-se a ocorrência de duas infrações.

Fl. 22 da Resolução n.º 1301-000.783 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10480.728863/2018-81

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. PRAZO DECADENCIAL. CONTAGEM.

O lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, sendo que a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados, no que couber.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A DRJ/SP não acatou os argumentos do contribuinte, em síntese, pelas seguintes razões:

GLOSA DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO – JCP

Em que pese o contribuinte ter alegado que deduziu os JCP sob o argumento de que (i) a legislação federal não prevê qualquer limitação temporal para que a distribuição de JCP seja realizada (...); (ii) os valores distribuídos em 2013 decorrem efetivamente de saldos de JCP relativos a períodos anteriores, que ainda não haviam sido distribuídos (...); e (iii) os montantes de JCP relativos aos períodos anteriores foram calculados e distribuídos observando-se os respectivos limites legais de dedutibilidade, entendeu a DRJ/SP que:

- a contabilização como despesa e a possibilidade de dedução estão condicionadas a que sejam realizadas no exercício da sua competência, em contrapartida ao pagamento, ou ao lançamento a crédito do sócio como um passivo da empresa e um direito de crédito do sócio, até que o pagamento seja efetivado, este podendo ocorrer em qualquer data, a despesa deve ser lançada e deduzida no exercício dentro do qual foi incorrida. Se são JCP dos anos-calendário de 2011 e 2012, então são despesas dedutíveis nesses anos e não em períodos de apuração posteriores;

- o não exercício pelo contribuinte, da sua opção pela possibilidade de dedução das despesas com os JCP, nos anos de 2011 e de 2012, mediante a contabilização do pagamento ou do crédito aos sócios dos juros em questão, que não é possível validar a opção extemporânea pelo pagamento dos Juros sobre o Capital Próprio dos anos citados no ano de 2013, sob pena de deturpação da sistemática de tributação em vigor.

Em suma, entendeu-se que o contribuinte teve direito em cada ano-calendário do período de 2011 e 2012, ao exercício da faculdade de deduzir despesas com JCP na apuração do lucro real do ano. Pelos demonstrativos apresentados se verifica que optou por não exercer a faculdade, tendo procedido a dedução dos JCP somente no ano-calendário de 2013, o que veio a dar causa à glosa objeto do presente lançamento.

Fl. 23 da Resolução n.º 1301-000.783 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10480.728863/2018-81

Asseverou, ainda que com base no artigo 177, da Lei 6.404/76¹ (Lei das S/A), o regime de competência deveria ter sido obedecido para registro das operações da pessoa jurídica, tanto na contabilidade societária como na fiscal.

DA APURAÇÃO DO LUCRO DE EXPLORAÇÃO EM 2013 E 2014

A fiscalização entendeu que a contabilidade do contribuinte não permitia calcular com *clareza e exatidão*, o lucro da exploração auferido pela empresa na unidade industrial situada na área da SUDENE. Por tal razão, a fiscalização calculou o lucro de exploração com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total (artigo 549, §3º, do RIR/99²).

Dessa forma, foi apurado excesso de lucro de exploração nos anos-calendário 2013 e 2014 considerado pela empresa, o que motivou o lançamento de ofício dos tributos recolhidos a menor em decorrência deste excesso.

O contribuinte alega que os rateios das despesas operacionais foram realizados com critérios lógicos e que as despesas estavam devidamente registradas em sua contabilidade, não tendo a fiscalização analisado tais critérios. Foram apresentadas planilhas com a apuração dos lucros da exploração e lista de código contábil por produto, de cada período fiscalizado.

Para chegar aos valores informados na DIPJ referente ao lucro de exploração, dos períodos em debate, o contribuinte utilizou-se dos parâmetros do artigo 549, §1º, do RIR/99³, haja vista que entende possuir contabilidade integrada capaz de identificar os lucros da exploração de suas atividades, tanto as incentivadas, quanto as não incentivadas.

O contribuinte colaciona contabilidade que possibilita apurar o “lucro bruto” dos seus produtos produzidos na fábrica na área da SUDENE e comercializados, entretanto, os lançamentos das despesas operacionais que são muito representativas em termos de valor quando comparadas aos seus custos, não identificam as unidades a que pertencem, pois são despesas comuns à todas as unidades, ocorrendo de forma centralizada.

Independentemente das alegações do contribuinte, a decisão de primeira instância levou em consideração o argumento da fiscalização de que as tabelas apresentadas para os anos de 2013 e 2014 *com o montante de despesas rateadas e o valor rateados para a unidade incentivada, (...) se observa que mais de 50% das despesas rateadas são alocadas à unidade incentivada.*

O rateio extracontábil não atenderia ao que determina o artigo 549, §1º, do RIR/99.

Por tais razões, em suma, foi mantido o cálculo realizado pela fiscalização para apurar o lucro de exploração com base no artigo 549, §3º, do RIR/99.

¹ Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

² 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.

[...]

§ 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

³ § 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.

DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA DE 150%

No que se refere à aplicação da multa qualificada no patamar de 150%, a fiscalização levou em consideração que houve utilização de *artifícios contábeis para disfarçar os valores do lucro de exploração, com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento da efetiva matéria tributável pela fiscalização.*

A DRJ/SP apontou uma série de fatos que a fizeram manter a multa no patamar aplicado pela fiscalização, dentre eles:

- *despesas alocadas a unidades da empresa a partir de rateios extracontábeis com critérios estabelecidos pela empresa.*
- *não apresentou o preenchimento da Ficha 08 da DIPJ para o ano-calendário de 2013, conforme requerido no Termo de Intimação.*
- *a empresa de consultoria contratada para apurar o lucro de exploração cobra o equivalente a 4% do incentivo fiscal ganho com o método adotado.*
- *diversas despesas, classificadas “DESPESAS DE MARKETING”, conforme planilha apresentada pela Fiscalizada, foram lançadas no centro de custo da planta 0007 – São Paulo, mas parte foi rateada extracontabilmente para a unidade incentivada.*
- *das despesas acima, no ano de 2013 o total atingiu R\$ 91.478.889,52, R\$ 24.375.286,83 foram rateados, sendo R\$ 13.573.397,40 para a unidade incentivada; no ano de 2014, o total atingiu R\$ 107.988.067,76, R\$ 26.204.094,54 foram rateados, sendo R\$ 14.431.787,03 para a unidade incentivada.*

Por tais razões, mas não somente, foi mantida a qualificação da multa no percentual de 150%, entendo, portanto, que foram utilizados de *expedientes contábeis* que acabaram *distorcendo o resultado apurado, implicando em falta de clareza e precisão na apuração dos resultados*, com fundamento nos artigos 44, I e §1º, da Lei 9.430/96, c/c artigos 71, I e II, 72 e 73, da Lei 4.502/64.

DA MULTA ISOLADA

O contribuinte sustenta que a cobrança de multa de ofício e multa isolada acaba por penalizá-lo em duplicidade em razão de uma mesma *suposta infração*, colacionando julgados do CARF, inclusive da CSRF, que têm afastado a cobrança da multa isolada.

Com base no artigos 2º e 44, da Lei 9.430/96, a DRJ/SP entendeu que *foram apuradas infrações distintas: houve a glosa das despesas de JCP deduzidas indevidamente e a superestimação do lucro de exploração – às quais foram aplicadas multas de ofício no percentual de 150%; e a Multa Isolada sobre a falta de recolhimento do IRPJ sobre as bases de cálculo estimadas, de 50%.*

Entendeu a decisão recorrida que *são duas situações distintas, com duas bases de cálculo distintas e, assim, sujeitas a duas penalidades que não se confundem.*

Caso se mantenha a cobrança da multa isolada, o contribuinte ainda requereu que sejam cancelados os valores em relação ao *suposto IRPJ* estimativa de período anterior a novembro de 2013, posto que *fulminados pela decadência*, artigo 150, §4º, CTN.

Fl. 25 da Resolução n.º 1301-000.783 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10480.728863/2018-81

A decisão *a quo* referiu-se à Súmula CARF 104, que estabelece que a contagem do prazo decadencial das multas isoladas devem seguir o previsto no artigo 173, I, do CTN, afastando, com isso, a incidência da decadência.

Dessa maneira, a DRJ/SP manteve integralmente o lançamento, julgando improcedente a impugnação apresentada.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário reforçando os argumentos trazidos anteriormente, objetivando: o reconhecimento da nulidade da decisão recorrida e o retorno dos autos à origem para realização de *um novo julgamento da impugnação apresentada, de forma que seja realizada a devida análise de todos os argumentos e documentos apresentados pela Recorrente, os quais foram simplesmente ignorados pela decisão recorrida.*

Caso superada a preliminar de nulidade, requer o provimento integral do Recurso Voluntário, para reformar a decisão recorrida, julgando *totalmente improcedente o auto de infração* em discussão, cancelando-se o crédito tributário.

Alternativamente, requer a conversão do julgamento em diligência para a apuração das provas e documentos apresentados, de forma que *não restem dúvidas de que a apuração do lucro da exploração partiu de contabilidade integrada, precisa e detalhada, inclusive as despesas comuns objeto de rateios.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lucas Esteves Borges, Relator.

Conheço do recurso voluntário, porque tempestivo e atendidos os demais requisitos para sua admissibilidade.

A discussão ora em análise se delimita entre: (i) a possibilidade ou não de deduzir despesas com JCP dos anos de 2011 e 2012, no ano de 2013; e (ii) a forma de cálculo do lucro de exploração envolvendo unidade industrial beneficiária de incentivos fiscais pela SUDENE.

Quanto ao item (i), não há pontos controvertidos: tanto a autoridade fiscal quanto o contribuinte confirmam que os lucros proveniente do JCP distribuído em 2013 são referente a lucros obtidos em 2011 e 2012.

Quanto ao item (ii), entretanto, a divergência resta quanto a qualidade e detalhamento da contabilidade do contribuinte que possa vir a justificar a utilização do critério do artigo 549, §1º, do RIR/99 no lugar do artigo 549, §3º, do RIR/99, para a apuração do lucro da exploração.

Para a fiscalização, a contabilidade do contribuinte não possuiria elementos de clareza e exatidão que permitisse calcular o lucro da exploração auferido pela unidade-empresarial situada na área da SUDENE, razão pela qual, calculou o lucro de exploração com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total (artigo 549, §3º, do RIR/99).

Fl. 26 da Resolução n.º 1301-000.783 - 1ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10480.728863/2018-81

O contribuinte, por sua vez, havia calculado o seu lucro da exploração com base em critérios, por ele, predefinidos, delimitados e aplicando o rateio em relação às despesas comuns (artigo 549, §1º, do RIR/99). Para justificar a metodologia utilizada, colaciona farto conjunto probatório contábil e fiscal.

Em decorrência dessa divergência entre a forma de alcançar o lucro da exploração, foi lançado de ofício o IRPJ e a CSLL dos períodos, com as novas bases de cálculo, além da incidência de multa de ofício qualificada (150%) e multa isolada (50%).

Compulsando-se a jurisprudência deste tribunal administrativo, localizei caso análogo ao presente, envolvendo o mesmo contribuinte, exceto pelos anos-calendários sob os quais a fiscalização se debruçou terem sido os de 2010, 2011 e 2012, a saber, Processo n.º 10480.732676/2015-59, em tramitação na 1ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária e sob a relatoria da Ilustre Conselheira Gisele Barra Bossa.

No presente caso, assim como no retro mencionado, não localizo efetiva análise da farta documentação contábil e fiscal do contribuinte por parte da autoridade fiscal de forma que possa justificar a aplicação do §3º, do artigo 549, do RIR/99 em detrimento do §1º do mesmo artigo.

Despesas relacionadas às atividades incentivadas são alocadas de forma direta e decorrem de lançamentos contábeis específicos, como é o caso das despesas com frete e armazenagem. Tal fato foi desconsiderado pela autoridade fiscal.

Parafraseando a Ilustre Conselheira Gisele Barra Bossa, em seu voto (Res. n.º 1201-000.384):

12. Como em qualquer empresa que possua mais de uma atividade e/ou mais de um estabelecimento, existem despesas comuns, as quais estão devidamente contabilizadas. O fato de as despesas comuns serem consideradas no cálculo do lucro da exploração por meio de um critério absolutamente razoável de rateio, não deslegitima a detalhada contabilidade que suporta a apuração feita pela Recorrente.

13. É exatamente por meio dessa alocação, desse rateio das despesas comuns da empresa, que a Recorrente identifica a despesa cabível a cada uma das suas atividades, inclusive à atividade incentivada. O fato de haver essa alocação das despesas comuns não é razão para que as autoridades fiscais e julgadores de 1ª instância concluam que todos os registros contábeis relativos à atividade incentivada sejam descartados para fins de apuração do lucro da exploração.

14. A alocação das despesas comuns, por meio dos critérios razoáveis adotados pela Recorrente, os quais, não foram analisados pela fiscalização ou pelos julgadores da DRJ, pode ser suficiente para identificar as despesas aplicáveis à atividade incentivada e para permitir o cálculo do lucro da exploração com base na contabilidade da Recorrente.

A título exemplificativo, as despesas de frete relacionadas às atividades incentivadas nos anos de 2013 e 2014 totalizaram os valores de R\$ 8.046.773,42 e R\$ 8.774.181,56, respectivamente, representando 23,6% e 26,11% das despesas incorridas para manutenção e desenvolvimento das atividades incentivadas em tais anos.

As despesas de armazenagem (depósito) relacionadas às atividades incentivadas nos anos de 2013 e 2014 totalizaram os valores de R\$ 3.000.384,71 e R\$ 3.410.658,09,

Fl. 27 da Resolução n.º 1301-000.783 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10480.728863/2018-81

respectivamente, representando 8,7% e 10,1% das despesas incorridas para manutenção e desenvolvimento das atividades incentivadas em ditos anos.

Segue em seu voto a Ilustre Conselheira Gisele Barra Bossa:

17. Trata-se, portanto, de despesas bastante relevantes, as quais, ao contrário do afirmado no lançamento, decorrem de alocação direta extraída dos registros contábeis da Recorrente. Ou seja, daqui conclui-se que a Recorrente, é capaz de apurar, através de sua contabilidade, as despesas com frete e armazenagem relativamente a cada um dos seus produtos incentivados, bem como as demais despesas alocadas de forma direta.

18. A mesma linha de raciocínio aplico as citadas despesas alocadas de forma indireta às atividades incentivadas mediante rateio (despesas de marketing, finanças, vendas, despesas de presidência, gerais de marketing, ações promocionais, etc.).

19. Um exemplo significativo que demonstra a racionalidade do critério adotado pela Recorrente é as despesas de marketing com os produtos importados não entrarem no rateio. Primeiro porque são relativas a outra atividade completamente diferente da exercida pela Recorrente (representação). Segundo, porque a linha de produtos importados (linha *premium*) demanda investimentos muito maiores nessa área, até mesmo em virtude do público alvo. Esse fator pode ser sim um dos grandes responsáveis pela baixa lucratividade da operação e, portanto, *a priori* não é cabível a acusação do fiscal de que a Recorrente faria "contabilidade de resultado".

20. *In casu*, as autoridades fiscais pretendem desconsiderar as provas apresentadas pela Recorrente sem antes (i) analisar de forma efetiva as documentos acostados aos autos; (ii) realizar as diligências necessárias à busca da verdade material; e (iii) apresentar motivação hábil a demonstrar que a documentação suporte apresentada pelo contribuinte é insuficiente ou inapta.

21. Nos termos do artigo 3º, inciso III, da Lei nº 9.784, de 1999, é direito do contribuinte ver a documentação probatória apresentada devidamente analisada pelo órgão competente, sob pena de afronta aos valores constantes dos artigos 5º ao 8º, da Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil), bem como no artigo 2º da Lei nº 9.784/1999.

22. Nota-se que, mesmo diante das hipóteses previstas no §4º, do artigo 38, da Lei nº 9.784/1999, em que as provas poderão ser recusadas, o normativo dispõe sobre a necessidade de decisão fundamentada por parte da autoridade fiscal. Constam do rol as provas "*ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias*", incidências que claramente fogem a realidade do presente caso.

Dessa forma, adotando as razões de decidir adotada na citada Resolução 1201-000.384, VOTO por CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a autoridade fiscal:

- (i) Analise a documentação fiscal e contábil que instruiu a impugnação do contribuinte, a fim de verificar se os rateios das despesas operacionais estavam devidamente registradas na contabilidade do recorrente e apure os valores ora discutidos com base nos elementos extraídos dos registros contábeis do contribuinte;

Fl. 28 da Resolução n.º 1301-000.783 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10480.728863/2018-81

- (ii) Explícite e avalie as respectivas apropriações das despesas diretas e indiretas e, no caso das últimas, o critério de rateio.

A autoridade fiscal deve, ainda, responder aos seguintes questionamentos:

- a) Os valores das despesas comuns objeto dos rateios partiram da contabilidade integrada do contribuinte?
- b) Os valores das despesas alocadas de forma indireta objeto dos rateios partiram da contabilidade integrada do contribuinte?
- c) Os controles extracontábeis utilizados pelo contribuinte estão refletidos na sua contabilidade, ainda que de forma consolidada?
- d) Há valores na apuração do lucro da exploração que por ventura não foram contabilizados?
- e) As despesas de *marketing*, armazenagem e fretes, por exemplo, foram rateadas de forma adequada entre os estabelecimentos incentivados e não incentivados por meio de documentação suporte e respectivo lançamento contábil?

No curso da diligência, deve a autoridade fiscal justificar em termos fático-probatórios o motivo pelo qual a documentação juntada pelo recorrente deve ser desconsiderada para fins de apuração do lucro da exploração de forma a motivar a manutenção da autuação com base no §3º, do artigo 549, do RIR/99.

Em consonância com o princípio da cooperação processual e pelo fato do recorrente alegar ser capaz de apurar, através de sua contabilidade, as despesas com frete e armazenagem relativamente a cada um dos seus produtos incentivados, por exemplo (despesas alocadas de forma direta às atividades incentivadas), bem como as despesas comuns alocadas de forma indireta às atividades, deve o contribuinte atender com prontidão eventuais intimações/solicitação do órgão fiscal.

Ao final, deverá ser elaborado relatório conclusivo, do qual o recorrente será intimado, assegurando-lhe o prazo de trinta dias para manifestação, na forma do art. 35 do Decreto n.º 7.574/2011.

Decorrido o prazo regulamentar, com ou sem a manifestação da recorrente, deverá o processo ser devolvido ao CARF, para prosseguir o julgamento.

Lucas Esteves Borges