



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10480.728863/2018-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-006.712 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 19 de outubro de 2023  
**Recorrente** PERNOD RICARD BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2013, 2014

NÃO APRECIACÃO DE TODOS OS ARGUMENTOS DA RECORRENTE. NULIDADE. NÃO HÁ NECESSIDADE DE ANÁLISE DE TODOS OS ARGUMENTOS, QUANDO OS FUNDAMENTOS SÃO SUFICIENTES PARA DECISÃO.

A decisão combatida não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça de defesa, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento escolhido.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2013, 2014

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO. CONTAGEM DE PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA CARF Nº 104.

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.

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

Ano-calendário: 2013, 2014

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

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. QUALIFICAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE  
FRAUDE. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não comprovado que o contribuinte agiu com evidente intuito de fraude, a qualificação da multa de ofício deve ser afastada.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE  
ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE  
OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF n.º 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade. Quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado, por (i) unanimidade de votos, em (i.1) negar provimento ao recurso quanto ao lucro de exploração, tendo acompanhado pelas conclusões o Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo e (i.2) dar provimento quanto à exclusão de qualificação da multa; e (ii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto (ii.1) ao juro sobre capital próprio e (ii.2) à concomitância de multas isolada e de ofício, vencidos os conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo José Luz de Macedo e Eduardo Monteiro Cardoso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Marcelo José Luz de Macedo; entretanto, dentro do prazo regimental, não a apresentou, sendo considerada como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF n.º 343/2015 (RICARF). Declarou-se impedida a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic; e, para preservar a paridade, o conselheiro Fernando Beltcher da Silva não votou, por determinação do presidente de Turma.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente)

## Relatório

Trata o presente de análise de Recurso Voluntário interposto face a Acórdão de 1ª instância que considerou a “Impugnação Improcedente”, tendo por resultado “Crédito Tributário Mantido”.

2. Foram lavrados Autos de Infração (AIs) de IRPJ (e-fls. 22/33) e de CSL (e-fls. 34/41), relativos aos anos-calendário de 2013 e 2014, de que se deram ciência ao Contribuinte em 28/11/2018 (e-fls. 1327). Em síntese, os fatos foram assim descritos pela Autoridade Fiscal em seu “Relatório de Auditoria Fiscal” (RAF), de e-fls. 44/82:

### **Despesas de Juros sobre o Capital Próprio deduzidas indevidamente (AC 2013)**

2.1. 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.

2.2. Intimada (Termo de Intimação Fiscal n.º 03, e-fls. 317/318) 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 JCP 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 (e-fls. 542/544).

2.2.1. 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 à apuração de juros referentes aos anos-calendário de 2011 e 2012, portanto retroativos a esses períodos, que foram encerrados sem que houvesse a contabilização de JCP, pois não ocorreu a deliberação social para tal distribuição.

2.2.2. 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. Assim, o montante de de R\$ 20.000.000,00 foi adicionado, de ofício, ao lucro líquido do exercício.

2.3. Ainda, diga-se que a Lei nº 9.249, de 1995, determina que o primeiro limite de dedutibilidade para as despesas de 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
<b>Total do Patrimônio Líquido</b>		<b>345.398.749,69</b>
Provisão IR Diferido FAS 109		-44.279.684,05
<b>Total do Patrimônio Líquido sem os efeitos da Provisão IR Diferido FAS 109</b>		<b>301.119.065,64</b>
<b>Limite de dedutibilidade anual com base na variação da TJLP (5% a.a)</b>		<b>15.055.953,28</b>
<b>Valor distribuído e deduzido como despesa dedutível</b>		<b>20.000.000,00</b>
<b>Valor da Glosa por excesso ao limite de dedutibilidade com base na variação da TJLP do período</b>		<b>4.944.046,72</b>
<b>TJLP = 0,4167 x 12 = 5%</b>		

2.3.1. 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.

2.3.2. 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.

### **Deduções do IRPJ a título de redução Sudene em valores acima do permitido**

2.4. 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-fls. 836/837), e da sua ECF do ano-calendário de 2014, no Registro N610 (e-fls. 1133), 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).

2.5. 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.

2.5.1. 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.

2.5.2. 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”.

2.5.3. 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 n.º 10480.732676/2015-59.

2.6. Assim, a Fiscalização, através dos Termos de Intimação Fiscal n.ºs 05 (e-fls. 323/324) e 10 (e-fls. 342/343), 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.

2.7. A Fiscalizada, em resposta ao Termo de Intimação n.º 10 (e-fls. 561/566), 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 (e-fls. 1234/1247).

2.8. Da análise dos arquivos apresentados pela Contribuinte, foi possível perceber que apenas parte das despesas da pessoa jurídica foi efetivamente rateada. Para se ter uma ideia dos montantes envolvidos, para o ano-calendário de 2013, enquanto a DRE apresentada, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal n.º 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.

2.8.1. 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 vs. despesas rateadas nos quadros de e-fls. 62/63, em contraste com as planilhas apresentadas pela Contribuinte, e-fls. 63/64.

2.8.2. Foram detectados 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), última aba das planilhas trazidas como arquivos não-pagináveis às e-fls. 1234/1235.

2.8.2.1. 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.

2.8.2.2. 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.

2.8.2.3. 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 nº 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 (RS)	2014 (RS)
Unidade Suape	13.573.397,40	14.431.787,03

2.8.2.3.1. 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.

2.8.2.4. 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.

2.8.2.4.1. 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.

2.8.2.4.2. 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.

2.9. 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:

2.9.1. 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;

2.9.2. 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;

2.9.3. 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).

2.10. 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.

2.11. 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.

2.11.1. 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 compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação da Sudene.

2.11.2. 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

2.11.3. 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 às e-fls. 71 do RAF, cujos dados foram extraídos diretamente dos registros de suas contabilidades:

Ano	Lucro Líquido Cf. 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

2.11.4. 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 e-fls. 71, abaixo reproduzida:

Ano-Calendarário 2013 – DIPJ 2014

IRPJ		Formação do IRPJ					
Forma de Apuração (Lucro Real Anual)		no Balanete jun/2013	no Balanete set/2013	no Balanete nov/2013	no Balanete abr/2013	no Balanete maio/2013	no Balanete jun/2013
Base de Cálculo do IRPJ (Declarada)		-15.666.516,10	-25.398.281,40	-30.832.082,30	-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
(-) 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		Formação do IRPJ a Pagar (AP)					
Forma de Apuração (Lucro Real Anual)		no Balanete jul/2013	no Balanete ago/2013	no Balanete set/2013	no Balanete out/2013	no Balanete nov/2013	no Balanete dez/2013
Base de Cálculo do IRPJ (Declarada)		19.008.952,23	15.735.407,67	16.486.549,05	26.167.888,15	27.006.645,84	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	4.051.996,88	5.506.063,36
Adicional		1.886.895,22	1.557.540,77	1.630.634,91	2.596.788,82	2.708.664,38	3.646.708,91
(=) IRPJ APURADO		4.738.238,06	3.917.851,92	4.103.617,26	6.521.972,04	6.760.661,46	9.152.772,27
(-) Ded. Incentivos Fiscais (DIPJ - F12/L14)		2.349.345,56	1.328.959,42	1.514.744,77	3.933.079,54	4.365.768,97	6.693.278,96
(-) Imp. de Renda Ret. na Fonte (DIPJ - F12/L17)							664.091,83
(-) Programas 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 FER/DICOPM)							-3.143.733,54

2.11.5. 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.

2.11.6. 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.

2.12. 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.

2.12.1. 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”.

2.12.2. 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.

### **Multa de ofício qualificada**

2.13. A Autoridade Fiscal, dos fatos relatados ao longo de seu RAF, 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 arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

### **Pagamento a menor das estimativas mensais do IRPJ e da CSL – Multa Isolada**

2.14. 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 e da CSL a título de estimativa mensal nos meses a seguir identificados. A falta do pagamento dos tributos devidos mensalmente por estimativa está sujeita a multa de 50% sobre o valor que deixou de ser pago.

3. Irresignado, em 28/12/2018 (e-fls. 1333), o Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 1335/1394), em que argumenta, em síntese, o seguinte:

### **Correta apuração de JCP distribuídos em 2013**

3.1. A legislação federal não prevê qualquer limitação temporal para que a distribuição de JCP seja realizada. 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 art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995.

3.2. Os valores distribuídos em 2013 decorrem efetivamente de saldos de JCP relativos a períodos anteriores, que ainda não haviam sido distribuídos. 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.

3.3. Os montantes de JCP relativos aos períodos anteriores foram calculados e distribuídos observando-se os respectivos limites legais de dedutibilidade. Entre 2002 e 2012, apurou montantes a título de JCP relativos a cada um desses anos-calendário, conforme tabela de e-fls. 1350. A partir de 2008, os valores passaram a ser efetivamente distribuídos aos sócios. Apresentou a tabela de e-fls. 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.

#### **Correta apuração do Lucro da Exploração em 2013 e 2014**

3.4. 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.

3.4.1. 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.

3.4.2. 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.

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

3.4.3.1. Diz que algumas particularidades decorrentes da estrutura e do seu ramo de atividade têm que ser consideradas na presente análise.

3.4.3.2. Em primeiro lugar, os produtos industrializados e comercializados pelo estabelecimento incentivado 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 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.

3.4.3.3. Assim, uma vez incorrida a despesa total com as campanhas de marketing que incluam os produtos incentivados, nada mais apropriado e legítimo que o Contribuinte 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.

3.4.4. Continuando a sua defesa, 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.

3.4.4.1. Entende ser absolutamente arbitrário, diante da contabilidade tão detalhada e sofisticada, afirmar que esta “produziu” demonstrações de resultados. Ora, as demonstrações de resultado decorrem de seus registros contábeis e das operações que os originou, devidamente suportadas por documentos e informações que sempre estiveram à disposição da Fiscalização.

3.4.4.2. Os registros contábeis possuem todos os elementos necessários para que 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.

#### **Indevida aplicação da multa majorada de 150%**

3.5. Defendeu que não existe qualquer vedação na legislação tributária que a desautorizasse a realizar as alocações das despesas comuns às diversas atividades, incentivadas e não incentivadas. 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.

3.5.1. Em nenhum momento foi identificada qualquer evidência de comportamento delituoso ou qualquer indício de que houve 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.

3.5.2. 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.

#### **Multa isolada**

3.6. 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.

4. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de piso, consubstanciada no Ac. n.º 16-87.632 - 3ª Turma da DRJ/SPO, proferido em sessão de 30/05/2019 (e-fls. 1582/1644), de que se deu ciência ao Contribuinte em 07/06/2019 (e-fls. 1654), cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

**“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.*

**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”*

5. Irresignado, em 08/07/2019 (e-fls. 1656), o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 1657/1737), em que, sinteticamente, (i) pugna pela nulidade da decisão de piso, nos termos do inc. II do art. 59 do Dec. n.º 70.235, de 1972, vez que imotivada, não analisou as provas apresentadas “[...] especialmente em relação à demonstração e comprovação efetiva da correção de seu lucro da exploração apurado no período autuado” e “[...] não tomou o cuidado de responder a cada um dos argumentos de defesa”, acarretando em desobediência ao princípio do devido processo legal; e (ii) repisa os argumentos expendidos quando da apresentação da Impugnação.

6. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de 2ª instância, consubstanciada na Resolução n.º 1301-000.783, proferida em sessão de 10/03/2020 (e-fls. 1744/1771), que foi por “converter o julgamento em diligência”.

7. Em atendimento à Resolução, a Autoridade Fiscal elaborou “Relatório de Diligência Fiscal” (RDF), de e-fls. 1790/1813. Em resposta ao RDF, o Contribuinte se manifestou às e-fls. 1820/1842.

## **Voto**

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Relator.

8. O Recurso Voluntário é tempestivo (e-fls. 1654 e 1656), pelo que dele conheço.

### **PRELIMINAR DE NULIDADE: PRETERIÇÃO DE DIREITO DE DEFESA**

9. A Autoridade Julgadora de piso assim se manifestou quanto à matéria:

*“DA APURAÇÃO DO LUCRO DE EXPLORAÇÃO EM 2013 E 2014*

*Sustenta a Impugnante que 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. 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.*

*Disse que existem determinadas despesas comuns a todas as atividades da empresa. O fato dessas 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.*

*Fez explicações sobre despesas de frete e armazenagem, além de outras despesas comuns alocadas de forma indireta às atividades incentivadas.*

*Finalizando a questão do lucro da exploração, a Impugnante afirmou que os registros contábeis da empresa possuem todos os elementos necessários para que seja apurado 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.*

*Conforme se verifica do parágrafo acima, a própria Impugnante confirma a utilização de controles extracontábeis para o rateio de despesas. E esses 'rateios extracontábeis' foram questionados pela Fiscalização como forma de apuração do lucro de exploração.*

*Observe-se que a Fiscalização afirmou que na contabilidade da empresa não há apuração de lucro da exploração das suas atividades sem a utilização de rateios extracontábeis realizados com diversos critérios adotados pela empresa. Se a contabilidade fosse integrada, seria possível apurar o lucro de exploração sem a utilização desses rateios extracontábeis.*

*De fato, a Fiscalização está certa quanto à necessidade de se calcular o lucro de exploração especificamente da atividade que se beneficia do incentivo fiscal.*

*Na realidade, a legislação fiscal impõe que a contabilidade da empresa demonstre - com clareza e exatidão - os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos com atividade incentivada. E assim deve ser, pois se trata de um benefício fiscal, não se admitindo o uso de formas indiretas, extracontábeis ou o uso de critérios subjetivos para o cálculo do valor do benefício.*

*Se a contabilidade utiliza-se, nos dizeres da própria Impugnante, de 'critérios absolutamente razoáveis' para fazer rateios 'extracontábeis' das despesas, não há que se falar em clareza e precisão, conforme exigido pela lei.*

*Nesses casos, a legislação, para o cálculo do lucro de exploração, impõe que ele será estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total, conforme veremos a seguir.*

*O artigo 549 do RIR/99 assim normatiza a questão: [...]*

*No âmbito da RFB, este assunto encontra-se abordado no Parecer Normativo - PN CST n.º 49 de 06/09/1979, cujo trecho de interesse reproduzimos abaixo: [...]*

**7 - Diante do exposto, as pessoas jurídicas que exploram diversas atividades com tratamento fiscal diferenciado deverão apurar, mediante registros**

**contábeis específicos, o valor do lucro da exploração decorrente de cada atividade incentivada.**

8 - Nos casos em que o sistema de contabilidade da empresa não ofereça condições para apurar o lucro da exploração resultante de cada atividade incentivada, este poderá ser estabelecido por critério de estimativa, mediante os seguintes procedimentos:

I - soma da receita líquida de vendas no mercado interno, correspondente à atividade incentivada, de todos os estabelecimentos beneficiados com o mesmo percentual de redução do imposto;

II - idem, de todos os estabelecimentos beneficiados com isenção do imposto;

III - soma da receita líquida de vendas nas exportações incentivadas e/ou vendas no mercado interno a estas equiparadas, de todos os estabelecimentos da empresa; e

IV - aplicação, sobre o total do lucro da exploração, de porcentagem igual à relação, no mesmo período, entre o valor de cada uma destas somas e o total da receita líquida de vendas da pessoa jurídica (...).

**Conforme se depreende das normas acima destacadas, nas situações em que a empresa seja beneficiária de incentivos fiscais baseados no 'lucro da exploração da atividade', a interessada deverá:**

- (i) apurar com clareza e exatidão o valor do lucro da exploração decorrente de cada atividade incentivada mediante registros contábeis específicos (que destaquem e demonstrem os elementos de que se compõe os respectivos custos, receitas e resultados);
- (ii) ou nos casos em que o sistema de contabilidade não permita apurar com clareza e exatidão o lucro da exploração resultante de cada atividade incentivada (mediante registros contábeis específicos), calcular o lucro da exploração das diversas atividades por critérios de proporcionalidade em relação à receita líquida total.

**No caso presente, a Impugnante não procedeu conforme exigido pela legislação citada, apesar de dizer que possuía contabilidade integrada, e deixou de apurar o lucro de exploração sem lançamentos em registros contábeis específicos da atividade incentivada e, ainda, confirma que se utilizou de 'critérios razoáveis' e 'extracontábeis', em clara desobediência ao prescrito para o caso.**

No presente caso, não se está negando ao Contribuinte o benefício fiscal pretendido, mas sim está sendo aplicado o critério correto previsto na lei para o caso concreto, que define como deve ser calculado o benefício em certas situações.

A seguir, trazemos a este Voto alguns fatos apurados e que constam do Relatório de Auditoria Fiscal que corroboram com a posição adotada pela Fiscalização:

*[repete os subitens '2.5', '2.8.2.3', '2.8.2.4', '2.8.2.4.2', '2.9.2', '2.11' e '2.11.3' deste Acórdão].*

*Dos fatos acima destacados, bem como de tudo que consta dos autos do processo, verifica-se que a contabilização da empresa, no que se refere ao cálculo do lucro de exploração, não possui as características necessárias de clareza e exatidão; apresenta formas subjetivas de critérios de rateio e utiliza-se ainda de apuração extracontábil para a apuração de certas despesas, em contraposição aos registros contábeis específicos exigidos pela lei.*

*A empresa possui contabilidade analítica que lhe permite apurar os 'lucros brutos' dos seus produtos comercializados; porém, os lançamentos das despesas operacionais, que possuem valores consideráveis, não identificam as atividades a que pertencem (os rateios são extracontábeis), o que impossibilita se chegar aos 'lucros da exploração' das suas diversas atividades.*

*Dessa forma, como a empresa possui diversas atividades com tratamento fiscal diferenciado e a sua contabilidade não apresenta as condições necessárias para o cálculo dos respectivos lucros de exploração, a Autoridade Fiscal acertadamente calculou o lucro de exploração de acordo com o previsto no § 3º do art. 549 do RIR/99* (grifou-se; negritos do original; grifos e negritos do original).

10. Como se vê das razões de decidir, não se pode dizer que a Autoridade Julgadora *a quo* “[...] não analisou os argumentos formulados pela Recorrente em sua Impugnação”. Se se limitou a “[...] ratificar os termos da autuação fiscal combatida”, fê-lo motivadamente, explicitando o raciocínio utilizado para tanto. Partiu, inclusive, do fato de a “[...] própria Impugnante confirma[r] a utilização de controles extracontábeis para o rateio de despesas”.

11. Demais disso, da leitura do “Voto” condutor da instância de piso, não se consegue extrair a origem da afirmação da Interessada, no sentido de que a “[...] decisão proferida nada analisou quanto ao conjunto probatório apresentado”, ainda mais quando a deliberação faz referência a “fatos apurados”, que se referem a documentos como “Demonstração do Lucro de Exploração”; ECD e contabilidade do Contribuinte; ECF; demonstrativos apresentados pela empresa etc.

12. Quanto à falta de resposta a todos os argumentos defensivos, diga-se que a decisão combatida não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça de defesa, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados, como é o caso, são suficientes para afastar a pretensão da Interessada e arrimar juridicamente o posicionamento escolhido. Se este virá, ou não, a ser corroborado nesta instância superior, tal é matéria de mérito, que virá analisada a seu tempo, adiante.

13. Pelo exposto, neste tópico, não assiste razão à Interessada, ao aduzir que “[...] elementos acima apontados, portanto, não deixam margem para dúvidas de que o acórdão recorrido incorreu em diversas violações ao direito de defesa da Recorrente, devendo, assim, ser declarado nulo o v. acórdão contestado, conforme determina a expressa disposição do artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/72”.

**PRELIMINAR DE MÉRITO: DECADÊNCIA DAS ESTIMATIVAS DE PERÍODOS ANTERIORES A NOVEMBRO DE 2013**

14. A Autoridade Julgadora de piso se manifestou nos seguintes termos sobre a matéria:

“(…)

*A Súmula Carf n.º 104, que possui efeito vinculante na esfera administrativa, estabelece que a contagem do prazo decadencial das multas isoladas se dá pelo art. 173, I, do CTN: [...]”.*

15. Nesse passo, a Autoridade Fiscal poderia ter efetivado os lançamentos até 31/12/2018. Como o Contribuinte foi cientificado em 28/11/2018, não lhe assiste razão ao firmar que “[...] deverão ao menos 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”.

**MÉRITO**

**Dedução dos JCPs**

16. A Autoridade Julgadora de piso se manifestou nestes termos sobre a matéria:

“(…)

*De início, cabe atentar que o artigo 9º da Lei n.º 9.249/95, acima transcrito, que disciplina a dedução dos JCP na apuração do lucro real, é norma tributária concessiva de faculdade, que autoriza o contribuinte a deduzir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em determinado ano-calendário, despesas de JCP incidentes sobre o Patrimônio Líquido - PL do ano, conforme os limites e condições previstas na legislação fiscal.*

*Como se verifica, o contribuinte tem a faculdade para deduzir os JCP, mas cabe, no presente caso, verificar se cumpriu as condições previstas na legislação fiscal.*

*Portanto, cabe inicialmente verificar, de acordo com a legislação regente do tema, se era ou não permitida a dedução de JCP de períodos passados, calculados retroativamente, como requer a Impugnante.*

(…)

*Ao tratar da escrituração das companhias, em seu art. 177, a Lei das S/A, dispõe: [...]*

*O dispositivo citado limita, no tempo [‘segundo o regime de competência’], o pagamento e o crédito dos juros sobre o capital próprio para todos os fins. Tem-se, então, uma condição estabelecida para fins societários que repercute na órbita fiscal, a qual acaba por refutar a tese da Impugnante de que o legislador*

não teria estabelecido um limite temporal para o pagamento dos juros sobre o capital próprio.

Logo, o respectivo registro contábil deverá obedecer ao regime de competência. Dessa forma, após deliberação da assembléia que define o pagamento ou creditamento do JCP, a empresa efetuará o seu controle contábil-fiscal, procedendo às devidas provisões.

Assim, a empresa deveria lançar o montante estabelecido na assembleia como despesa financeira e adicionalária via LALUR no mesmo momento o valor que não pretenderia creditar ou pagar, levando ao resultado o que somente a ata da reunião deliberativa decidisse distribuir, armazenando a diferença no LALUR para ser utilizada oportunamente.

(...)

O Contribuinte, ao proceder da forma descrita nos autos deste processo, coloca em questão a possibilidade de apropriação, em exercícios futuros, de despesas anteriormente não apropriadas, no caso, despesas de 2011 e 2012 apropriadas em 2013.

Mas esse não é o caso, pois o Contribuinte não pagou ou creditou efetivamente os JCP nos anos de 2011 e de 2012, não sendo o caso de contabilização postergada de valores devidos de outros períodos e anteriormente dedutíveis. Os fatos geradores não ocorreram nesses anos.

(...)

Considerando-se que as despesas da empresa devem ser escrituradas pelo regime de competência, a IN SRF n.º 41, de 22 de abril de 1998, dispõe que: [transcreve arts. 1.º, 3.º e 4.º].

Conforme se depreende da norma acima transcrita, 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.

No âmbito administrativo, devemos neste ponto citar a Solução de Consulta Disit n.º 63, de 24 de abril de 2001, da SRRF da 6ª RF, cuja ementa reproduzimos abaixo:

(...)

Nesse contexto, o art. 29 da Instrução Normativa SRF n.º 11, de 21 de fevereiro de 1996, que destaca a necessária observância do regime de competência no

pagamento ou creditamento dos juros sobre o capital próprio, para fins de garantia de sua dedutibilidade, cujo texto abaixo reproduzimos: [...]

A citada indedutibilidade do pagamento dos juros sobre o capital próprio, em face da inobservância do regime de competência, decorre das próprias disposições do art. 9º e seu §1º da Lei nº 9.249/1995.

(...)

*Portanto, podemos concluir, para o caso presente, que 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” (grifou-se).*

17. Primeiramente, afaste-se a alegação da Interessada, no sentido de que a “[...] IN 1.515/2014 foi publicada apenas no dia 26.11.2014 enquanto os pagamentos realizados aos acionistas foram feitos no ano de 2013, ou seja, em período anterior à instrução normativa, em absoluto desrespeito ao princípio constitucional da irretroatividade das normas”. Como visto, a norma administrativa veio consolidar entendimento do Fisco que remonta ao ano de 2001, inclusive esposado em outras Instruções Normativas, retrocitadas.

18. Quanto ao fundo, acede-se ao seguinte entendimento da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em que se reflete a inteligência da DRJ:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

*JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.*

1- O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

2- As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do

*período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência.*

*4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. Os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.*

*5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é 'criar' em 2009 despesas de juros nos anos de 2005, 2006, 2007 e 2008, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade" (grifou-se. Ac. n.º 9101-003.757, s. 13/09/2018, Red. Cons. Rafael Vidal de Araújo).*

19. Pelo exposto, neste tópico, não assiste razão à Recorrente, ao aduzir que 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”.

#### **Apuração do lucro de exploração em 2013 e 2014**

20. O “Voto” condutor da Resolução em comento, que converteu o julgamento em diligência para que a Autoridade Fiscal, baseada na documentação apresentada na Impugnação, respondesse aos questionamentos e prestasse os esclarecimentos devidos, foi vazado, em síntese, nos seguintes termos:

“(…)”

*(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;*

*(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 porventura não foram ?*

*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”.*

21. Em sua resposta, a Fiscalização se manifestou nos seguintes termos, em seu RDF:

**“1. DA DILIGÊNCIA FISCAL**

(...)

*1.7. Quanto à análise dos documentos anexos à impugnação, apresentamos abaixo a sua identificação e composição:*

**Quadro 1 – Documentos anexos à impugnação**

Documento	Conteúdo
<b>DOC 01</b>	Tabela denominada "Pernod Ricard Brasil - Projeto Tax Credits - IRPJ e CSLL - Quadro resumo - JCP Retroativo)
<b>DOC 02</b>	Anexo a circular nº 2.722, de 25.09.96 - Demonstrativo de cálculo do valor remissível ou capitalizável de juros pago ao sócio estrangeiro a título de remuneração do capital próprio
<b>DOC 03a</b>	Ata de reunião de quotistas, de 13/10/2011 - Delibera sobre aprovação de contas e cálculo de pagamento de juros sobre capital próprio
<b>DOC 03b</b>	Ata de reunião de quotistas, de 28/11/2011 - Delibera e aprovar o cálculo de pagamento de juros sobre capital próprio
<b>DOC 03c</b>	Ata de reunião de quotistas, de 22/12/2011 - Delibera sobre aprovação de contas e cálculo de pagamento de juros sobre capital próprio
<b>DOC 04</b>	Balanço patrimonial em 31/12/2012
<b>DOC 05</b>	Anexo a circular nº 2.722, de 25.09.96 - Demonstrativo de cálculo do valor remissível ou capitalizável de juros pago ao sócio estrangeiro a título de remuneração do capital próprio
<b>DOC 06</b>	Ata de reunião de quotistas, de 29/11/2013 - Delibera sobre aprovação de pagamento de juros sobre capital próprio

Documento	Conteúdo
<b>DOC 07</b>	Balço patrimonial em 31/12/2013
<b>DOC 08</b>	Lista de código por produto em 2013 e 2014
<b>DOC 09</b>	Tabela denominada "Atendimento a Fiscalização 04.0.01.00-2017-00088-8 - Termo 10 - Resumo Sudene ano calendário 2013 - Demonstra a apuração do lucro bruto incentivado
<b>DOC 10</b>	Tabela denominada "Atendimento a Fiscalização 04.0.01.00-2017-00088-8 - Termo 10 - Resumo Sudene ano calendário 2014 - Demonstra a apuração do lucro bruto incentivado
<b>DOC 11ª</b>	Telas do sistema JD EDWARDS, de cada uma das contas com os saldos que compõem a receita líquida de um produto incentivado como amostragem (produto M03 - Montilla Ouro) - ano calendário 2013
<b>DOC 11b</b>	Telas do sistema JD EDWARDS, de cada uma das contas com os saldos que compõem a receita líquida de um produto incentivado como amostragem (produto M03 - Montilla Ouro) - ano calendário 2014
<b>DOC 12</b>	Demonstrativo denominado: Pernod Ricard Indústria e Comércio Ltda - Atendimento a fiscalização 04.0.01.00-2017-00088-8 - Termo 10 - Resumo Sudene ano calendário 2013 - Apresenta a partir do lucro bruto (R\$ 80.555.845,73) o valor das despesas deduzidas(R\$ 34.095.694,27) na apuração do Lucro da Exploração (R\$ 46.460.154,46)
<b>DOC 13</b>	Demonstrativo denominado: Pernod Ricard Indústria e Comércio Ltda - Atendimento a fiscalização 04.0.01.00-2017-00088-8 - Termo 10 - Resumo Sudene ano calendário 2014 - Apresenta a partir do lucro bruto (R\$ 77.571.858,66) o valor das despesas deduzidas(R\$ 33.602.051,70) na apuração do Lucro da Exploração (R\$ 43.969.806,96)
<b>DOC 14ª</b>	Demonstrativo de rateio das despesas com marketing 2013
<b>DOC 14b</b>	Demonstrativo de rateio das despesas com marketing 2014
<b>DOC 15ª</b>	Demonstrativo de rateio das despesas com marketing 2013
<b>DOC 15b</b>	Demonstrativo de rateio das despesas com marketing 2014
<b>DOC 16ª</b>	Demonstrativo de rateio das despesas com marketing - overhead – 2013
<b>DOC 16b</b>	Demonstrativo de rateio das despesas com marketing - overhead – 2014
<b>DOC 17ª</b>	Demonstrativo despesas de marketing em 31/12/2013
<b>DOC 17b</b>	Demonstrativo despesas de marketing em 31/12/2014
<b>DOC 18</b>	Telas do sistema JD Edwards, de cada uma das contas com os saldos que compõem as despesas de propaganda e marketing de um produto incentivado (amostragem do produto: M03 - Montilla Ouro) - Ano calendário de 2013
<b>DOC 19</b>	Telas do sistema JD Edwards, de cada uma das contas com os saldos que compõem as despesas de propaganda e marketing de um produto não incentivado (amostragem do produto: ABT - Absolut Regular) - Ano calendário de 2013
<b>DOC 20</b>	Quadro explicativo da estrutura do plano de contas de resultado

1.8. Como se pode observar no quadro acima, os anexos da impugnação identificados como 'DOC 01' ao 'DOC 07' não se referem ao objeto dessa diligência, pois tratam de juros sobre capital próprio, enquanto esse procedimento fiscal foi delimitado pelo CARF à questão do lucro da exploração.

1.9. Os demais anexos da impugnação – 'DOC 08' ao 'DOC 20' - se relacionam com o lucro da exploração, porém, em sua maioria, correspondem a documentos já apresentados pela Recorrente, no curso do procedimento fiscalizatório, quando do atendimento do 'Termo de Intimação Fiscal nº 10'.

1.10. Desta forma, no esforço de mais uma vez oportunizá-la a comprovar que possuía, como se defende, uma contabilidade integrada, nos parâmetros de evidenciação contábil do lucro da exploração da atividade incentivada estabelecidos pela legislação tributária aplicável, intimamos novamente a Recorrente, solicitando:

1. 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);

2. *Apresentar os Razões das contas que apuram, de forma clara e exata, os lucros da exploração da atividade incentivada da empresa;*
3. *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);*
4. *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);*
5. *Outros documentos e elementos que entendam ser úteis na compreensão e deslinde das questões levantadas.*

1.11. *Todavia, mais uma vez, por não possuir uma contabilidade integrada, capaz de registrar e demonstrar os resultados de suas diversas atividades (inclusive e principalmente, da sua atividade incentivada), tal como expressamente determina a legislação tributária aplicável, a Recorrente não apresentou os demonstrativos contábeis solicitados, limitando-se a entregar dois arquivos digitais, denominados 'Sudene 2013' e 'Sudene 2014', contendo planilhas eletrônicas, com a apuração dos valores que chamou de 'lucro da exploração'.*

1.12. *A impossibilidade de extrair da sua contabilidade o resultado da atividade incentivada foi, inclusive, reconhecida pelo contribuinte em sua resposta a nossa intimação, conforme trecho transcrito a seguir:*

*'Especificamente sobre as despesas rateadas, foram gerados relatórios constantes nas demais abas que detalham os critérios de rateio, bem como as bases utilizadas para a extração das informações. Uma vez que para despesas comuns a todas as atividades da Requerente, é feito o rateio, já é de conhecimento desta d. Fiscalização que **não existem DREs para cada atividade da Requerente**'.*

1.13. *Ao final de sua resposta, a Recorrente se compromete em fornecer outras informações e explicações; sendo que 'essas' não foram apresentadas. No entanto, entendemos que, para o deslinde das questões formuladas pela autoridade julgadora, se faz desnecessária a apresentação de outros documentos, pois, o conjunto probatório disponibilizado é suficiente para as conclusões sobre o tema, que passaremos a expor.*

1.14. *Para bem explicitar, esclarecemos que esta Diligência Fiscal, além dos documentos apresentados pela recorrente junto a sua impugnação e de todos os demais documentos anexos ao processo 10480.728863/2018-81, também analisou os documentos apresentados pela Recorrente no curso desse procedimento fiscal.*

## **2. DA ANÁLISE DA ESTRUTURA CONTÁBIL DA EMPRESA**

(...)

2.2 *Pela leitura do artigo supracitado [549 do RIR/99], conclui-se que para usufruir do incentivo fiscal concedido às empresas instaladas na área da Sudene (redução o IRPJ), as empresas **DEVEM demonstrar na sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que compõem as OPERAÇÕES e os RESULTADOS DO PERÍODO DE APURAÇÃO de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação da Sudene.***

2.3 *Caso exerça atividades não industriais, como é o caso da Recorrente, que realiza a venda de produtos adquiridos de terceiros, provenientes de importações, além de possuir unidade que exerce as atividades de apoio administrativo às unidades fabris, a norma **EXIGE registros contábeis específicos, para demonstrar os custos, receitas e resultados relacionados às atividades beneficiadas.***

(...)

2.6 *Caso não seja realizada essa evidenciação contábil do resultado obtido na atividade incentivada, a norma ofereceu uma alternativa de apuração do lucro da exploração, conforme a seguir: [reproduz o § 3º do artigo 549 do RIR/99]*

2.7 *As demonstrações dos valores que a empresa denominou 'Lucro Líquido da Atividade Incentivada' apenas constam das planilhas eletrônicas denominadas 'Lucro da Exploração 2013' e 'Lucro da Exploração 2014', contidas nos arquivos 'Sudene 2013' e 'Sudene 2014', conforme transcrições a seguir:[arquivos 'Sudene 2013' e 'Sudene 2014' anexos à resposta ao Termo de Início da Diligência Fiscal]*

## Quadro 2 – Demonstração do Lucro da Exploração

Pernod Ricard Brasil Indústria e Comércio Ltda. Demonstração do Lucro da Exploração / Ano-Calendarário de 2013		
Apuração do Lucro Líquido	Valor em R\$	Observações
<b>Lucro Bruto Incentivado   Balancete</b> Critério: (+) Receita Líquida (-) Custos	<b>80.555.946</b>	Composição na aba "Atividade Incentivada", coluna "O"
<b>Rateio de Despesas   Balancete</b> (-) Despesas de marketing ..... Critério: Alocação por % volume de caixas vendidas   produtos incentivados	(13.573.397)	Composição na aba "Atividade Incentivada", coluna "R"
(-) Despesas de vendas ..... Critério: Alocação por volume de caixas vendidas vs centro de custo NE	(3.239.557)	Composição na aba "Atividade Incentivada", coluna "U"
(-) Despesas de Repositores ..... Critério: Alocação por volume de caixas vendidas vs centro de custo NE	(1.686.854)	Composição na aba "Atividade Incentivada", coluna "X"
(-) Despesas da Presidência ..... Critério: Alocação por despesas cc EXM vs Overhead N/NE	(730.825)	Composição na aba "Atividade Incentivada", coluna "AA"
(-) Despesas de Marketing Overhead ..... Critério: Alocação por volume de caixas vendidas vs centro de custo NE	(2.202.423)	Composição na aba "Atividade Incentivada", coluna "AD"
(-) Despesas com frete ..... Critério: Alocação por conta contábil (Reg. N/NE)	(8.046.773)	Composição na aba "Atividade Incentivada", coluna "AF"
(-) Despesas com armazenagem - Depósito ..... Critério: Alocação por conta contábil (Reg. N/NE)	(3.000.385)	Composição na aba "Atividade Incentivada", coluna "AH"
(-) Despesas de Allowance ..... Critério: Alocação por conta contábil (Reg. N/NE)	(1.214.241)	Composição na aba "Atividade Incentivada", coluna "AJ"
<b>Lucro Líquido da Atividade Incentivada   Balancete</b>	<b>46.861.389</b>	
<b>Rateio de Despesas   Suporte Gerencial</b> (-) Despesas de finanças ..... Critério: Alocação do custo de Analistas de Finanças	(239.131)	Composição na aba "Despesas Finanças e TI 2013"
(-) Despesas de IT ..... Critério: links de comunicação de Suape	(162.104)	Composição na aba "Despesas Finanças e TI 2013"
<b>LUCRO DA EXPLORAÇÃO</b>	<b>46.460.154</b>	
CÁLCULO DE ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IRPJ	Valor em R\$	Observações
<b>DISCRIMINAÇÃO</b>		
Lucro da Exploração	46.460.154	
Imposto de Renda (aliquota de 15%)	6.969.023	
Adicional ao IRPJ (aliquota de 10%)	4.622.015	
Sub-Total	11.591.039	
Percentual de Isenção ou Redução	75%	
<b>TOTAL DO INCENTIVO FISCAL NO PERÍODO - RED 75%</b>	<b>8.693.279</b>	
Limite Imposto de Renda - Total IRPJ após deduções (antes das estimativas e IRR)	8.802.530	
<b>TOTAL DO INCENTIVO FISCAL CONSIDERADO</b>	<b>8.693.279</b>	

Pernod Ricard Brasil Indústria e Comércio Ltda. Demonstração do Lucro da Exploração / Ano-Calendarário de 2014		
Apuração do Lucro Líquido	Valor em R\$	Observações
Lucro Bruto Incentivado   Balancete Critério: (+) Receita Líquida (-) Custos	77.571.859	Composição na aba "Atividade Incentivada", coluna "O"
Rateio de Despesas   Balancete (-) Despesas de marketing ..... Critério: Alocação por % volume de caixas vendidas   produtos incentivados	(14.431.787)	Composição na aba "Atividade Incentivada", coluna "R"
(-) Despesas de vendas ..... Critério: Alocação por volume de caixas vendidas vs centro de custo NE	(2.397.049)	Composição na aba "Atividade Incentivada", coluna "U"
(-) Despesas de Repositores ..... Critério: Alocação por volume de caixas vendidas vs centro de custo NE	(817.936)	Composição na aba "Atividade Incentivada", coluna "X"
(-) Despesas da Presidência ..... Critério: Alocação por despesas cc EXIM vs Overhead N/NE	(933.087)	Composição na aba "Atividade Incentivada", coluna "AA"
(-) Despesas de Marketing Overhead ..... Critério: Alocação por volume de caixas vendidas vs centro de custo NE	(2.072.938)	Composição na aba "Atividade Incentivada", coluna "AD"
(-) Despesas com frete ..... Critério: Alocação por conta contábil (Reg. N/NE)	(8.774.182)	Composição na aba "Atividade Incentivada", coluna "AF"
(-) Despesas com armazenagem - Depósito ..... Critério: Alocação por conta contábil (Reg. N/NE)	(3.410.658)	Composição na aba "Atividade Incentivada", coluna "AH"
(-) Despesas de Allowance ..... Critério: Alocação por volume de caixas vendidas vs centro de custo NE	(344.528)	Composição na aba "Atividade Incentivada", coluna "AK"
Lucro Líquido da Atividade Incentivada   Balancete	44.389.694	
Rateio de Despesas   Suporte Gerencial (-) Despesas de finanças ..... Critério: Alocação do custo de Analistas de Finanças	(257.783)	Composição na aba "Despesas Finanças e TI 2014"
(-) Despesas de IT ..... Critério: links de comunicação de Suape	(162.104)	Composição na aba "Despesas Finanças e TI 2014"
LUCRO DA EXPLORAÇÃO	43.969.807	
	0	
CÁLCULO DE ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IRPJ	Valor em R\$	Observações
<b>DISCRIMINAÇÃO</b>		
Lucro da Exploração	43.969.807	
Imposto de Renda (alíquota de 15%)	6.595.471	
Adicional ao IRPJ (alíquota de 10%)	4.372.981	
Sub-Total	10.968.452	
Percentual de Isenção ou Redução	75%	
TOTAL DO INCENTIVO FISCAL NO PERÍODO - RED 75%	8.226.339	
Limite Imposto de Renda - Total IRPJ após deduções (antes das estimativas e IRR)	7.848.378	
TOTAL DO INCENTIVO FISCAL UTILIZADO	7.848.378	

2.8 Os valores acima não se tratam de extração direta das contas contábeis da empresa e sim de rateios 'extracontábeis' de parcelas de 'algumas' contas de receitas e despesas registradas de forma consolidada.

2.9 Logo, como reconhecido pela própria empresa, sua contabilidade não é capaz de gerar a DRE – Demonstração do Resultado do Exercício – da unidade incentivada, pois não foi estruturada para isso, como passaremos a comprovar.

2.10 As informações contidas no 'DOC 20 – Quadro Explicativo da Estrutura do Plano de Contas de Resultado' - e nas planilhas denominadas 'Referências 2013' e 'Referências 2014', dos arquivos 'Sudene 2013' e 'Sudene 2014', tratam da estrutura das nomenclaturas das rubricas contábeis adotadas, que evidenciam o nível de informação que pode ser extraído de cada conta, quanto ao estabelecimento, atividade e/ou produtos relacionados.

2.11 A identificação da 'unidade de negócio' e do 'produto' é relevante porque o incentivo fiscal obtido pela recorrente se refere a 75% (setenta e cinco por cento) de redução do IRPJ devido sobre o Lucro da Exploração na atividade de produção de bebida alcoólica destilada na unidade produtora situada em

*Suape/PE, que, nos anos calendários de 2013 e 2014, correspondem aos seguintes produtos:*

**Quadro 3 – Códigos de produtos produzidos pela unidade Suape**

Cód.	Descrição
MO1	Montilla Reserva
MO2	Montilla Cristal
MO3	Montilla Ouro
MO6	Montilla Carta Branca
MO7	Montilla 700 ML
MOT	Montilla Tropical
NA1	Natu Nobilis
OR1	Orloff Vodka
OR5	Orloff Bold Citrus
OR6	Orloff Bold Cranberry
OR7	Orloff Bold Green Apple
PAP	Passport Nacional
SJB	São João Da Barra
TEA	Teacher's
WLS	Wall Street

Fonte: DOC 20 e Tabelas "Referência 2013" e "Referência 2014", anexas ao processo

*2.12 Quanto à identificação do estabelecimento relacionado ao registro contábil, quando a nomenclatura da rubrica contábil permite seu conhecimento, o faz utilizando os seguintes códigos de 'unidade de negócio':*

**Quadro 4 – Unidades de negócio**

CÓD.	DESCRIÇÃO
03	Resende RJ
05	Suape PE
07	Esc. São Paulo
10	Louveira SP
A1	Exportação Resende RJ
AT	Exportação Resende RJ
FR	Exportação Resende RJ
GE	Exportação Resende RJ
GR	Exportação Resende RJ
PT	Exportação Resende RJ
SW	Exportação Resende RJ
UY	Exportação Resende RJ
ZA	Exportação Resende RJ

Fonte: DOC 20 e Tabelas "Referência 2013" e "Referência 2014", anexas ao processo

*2.13 Correlacionando essas informações com os dados cadastrais contidos no sistema corporativo da Receita Federal do Brasil – cadastro CNPJ - temos que: 'Suape PE' (código 05) e 'Resende RJ' (código 03) são os únicos estabelecimentos fabris; 'Esc. São Paulo' (código 07) é o estabelecimento que centraliza as atividades de apoio administrativo da empresa; e 'Louveira SP' (código 10) é o centro de distribuição e comércio atacadista da empresa, conforme quadro abaixo: [...]*

*2.14 Observamos que as rubricas contábeis referentes aos registros das receitas operacionais, suas deduções e do custo dos produtos vendidos possibilitam, por suas nomenclaturas, a identificação da 'unidade de negócio' e do 'produto' correlacionados aos registros nelas contabilizados. Assim, para esse grupo de contas de resultado é possível apurarmos a receita líquida e o lucro bruto da atividade incentivada da empresa.*

*2.15 Portanto, a contabilidade da empresa permite a apuração do que denominou em seus 'Demonstrativos do Lucro da Exploração', de 'Lucro Bruto Incentivado'.*

*2.16 Os grupos de contas referentes às rubricas contábeis '5320 – Distribuição', '5330 – Outros' e '3310 - Services Paid Distributors' permitem a identificação do produto/estabelecimento.*

2.17 Nas 'Demonstrações do Lucro da Exploração', transcritas no Quadro 2 acima, essas rubricas foram classificadas como: 'Despesas com Frete (referente à conta 5320)', 'Despesas com Armazenagem – Depósito (referente à conta 5330)' e 'Despesas de Allowance' (referente à conta 3310).

2.18 Os valores das despesas registradas nas rubricas 5320 e 5330 relacionadas à unidade de negócio Suape foram alocadas diretamente na apuração do lucro da exploração calculado pela empresa.

2.19 Já em relação aos valores classificados como 'Despesas de Allowance', observamos que os mesmos se referem ao rateio extracontábil das despesas registradas na rubrica 3310 – 'Paid Distributors Allowance', reconhecidas como incorridas pela unidade 07 – 'Esc. São Paulo', adotando o critério de **'percentual do volume incentivado'**.

2.20 Esses rateios realizados não foram contabilizados, existem apenas nas planilhas eletrônicas disponibilizadas pela Recorrente; ou seja, na contabilidade não é possível saber qual o valor da Despesa com Allowance da atividade incentivada.

2.21 A **Tabela 1**, a seguir, apresenta a composição dos valores reconhecidos como 'Despesas de Allowance, na apuração do 'Lucro da Exploração' da empresa: [...]

2.22 Ressaltamos que quando a empresa, na sua defesa, alega ter contabilidade integrada conforme determina a legislação fiscal (art. 549 do RIR/99), apenas cita, exemplifica e anexa documentos relacionados a: receitas operacionais, custo dos produtos vendidos e despesas com frete, armazenagem e allowance (apenas a parte que compõe o custo do produto vendido); sem fazer referências às demais contas que compõem os seus resultados líquidos.

2.23 Não obstante, as demais contas de resultado apresentam lógica de escrituração contábil diversa, que não permite a sua identificação com a atividade incentivada, e não são contabilizadas de forma individualizada, por atividade.

2.24 É o caso das despesas que a empresa classificou nos seus 'Demonstrativos do Lucro da Exploração' como 'Despesas com Marketing', que se referem as seguintes rubricas contábeis:

**Quadro 6 – Despesas com marketing**

Código da Conta	Descrição da Conta
5110	MIDIA
5120	MIDIA FEE
5130	CRIATIVE PRODUCT FEE
5140	PUBLIC RELATION
5150	ON TRADE
5160	OFF TRADE
5170	RESEARCH
5180	SALES PROMOTERS
5186	PACKAGING
5188	OTHERS

2.25 Pela estrutura do Plano de Contas da empresa, essas despesas são registradas por produto, mas como sendo todas incorridas pela 'Unidade 07

(Escritório São Paulo)', conforme demonstra a imagem a seguir: [extraída do DOC 20, anexo à Impugnação]

2.26 Contabilmente **não há registro de rateio dessas despesas** para as demais unidades de negócio. Apenas para fins de apuração do lucro da exploração, **extracontabilmente**, nas planilhas eletrônicas que compõem os arquivos 'Sudene 2013' e 'Sudene 2014', destaca qual parcela dessas despesas a empresa (desejou) reconhecer como sendo da atividade incentivada da unidade Suape (por critérios que entendeu ser e possuir uma lógica cabível, mas, a desdém do que determina a legislação fiscal).

2.27 A **Tabela 2** a seguir demonstra quanto a empresa alocou dessas 'Despesas com Marketing' para o lucro da exploração, ao aplicar como critério de rateio '**percentual de volume de caixas vendidas de produtos incentivados**' (esse foi o critério em que se inspirou a empresa para ratear para atividade incentivada), resultando no rateio de apenas 17% dessas despesas à unidade incentivada Suape, no ano calendário de 2013 e 14%, em 2014: [Demonstrativo elaborado a partir da ECD do contribuinte, das informações contidas nas planilhas 'Atividade Incentivada 2013' e 'Atividade Incentivada 2014', contidas nos arquivos 'Sudene 2013' e 'Sudene 2014' apresentados à Fiscalização pela empresa]

2.28 Portanto, vê-se que a contabilidade da empresa não permite a evidenciação das despesas classificadas como 'Despesas com Marketing' da unidade incentivada, descumprindo o que determina os §§1º e 2º do art. 459 do RIR/99. ensejando, dessa forma, a aplicação do previsto no §3º do mesmo normativo, ou seja, aplicações do critério de rateio em função das receitas líquidas das atividades.

2.29 Já as rubricas contábeis relacionadas às contas a seguir elencadas, na contabilidade da empresa, são estruturadas por centros de custos:

Quadro 7 – Despesas/Receitas  
Reconhecidas por Centros de Custos

Nível	Código	Conta
3	6110	SALARIOS E REMUNERAÇÕES
3	6112	TEMPORARIOS
3	6115	BONUS
3	6120	OUTRAS COMPENSAÇÕES DIRETAS
3	6125	BENEFICIOS A FUNCIONARIOS
3	6127	FUNDO DE PENSÃO
3	6128	DISPENSA DE PESSOAL
3	6130	VIAGENS
3	6145	AUTOMOVEIS
3	6160	REPRESENTAÇÕES
3	6175	REUNIÕES/DESPESAS COM FUNCIONA
3	6192	RECRUTAMENTO

Nível	Código	Conta
3	6194	TREINAMENTO E DESENVOLVIMENTO
3	6196	DESPESAS COM REFEITORIOS
3	6198	ASSOCIAÇÕES
3	6210	ALUGUEL DE IMOVEIS
3	6240	IMPOSTOS SOBRE PROPRIEDADES
3	6250	MANUTENÇÃO E REPAROS
3	6260	SERVIÇOS DE UTILIDADES
3	6270	SEGUROS
3	6310	ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS
3	6312	DESPESAS C/ HARDWARE/SOFTWARE
3	6320	DESPESAS E SUPRIM.DE ESCRITORI
3	6330	DESPESAS COM TELECOMUNICAÇÃO
3	6410	HONORARIOS PROFISSIONAIS
3	6420	HONORARIOS DE AUDITORIA FINANC
3	6430	PRESTAÇÃO DE SERVICOS EXTERNOS
3	6480	DESPESAS DIVERSAS
3	6494	DESPESAS DIRETA/INDIRETA P
3	6500	DESPESAS A TRANSFERIR
3	6500R	DESPESAS C/ CUSTOS PRODUTI
3	9120	DEPREC.DEBITADA P/OUTRAS DESPE
3	9220	DESP.C/JUROS INTER-COMPANY (CP
3	9240	DESPESAS COM JUROS (CURTO PRAZ
3	9285	JUROS (CURTO PRAZO)
3	9288	JUROS S/CONTAS A RECEBER
3	9310	REL EXCH.+/- TRANS.DEN.OTH.CUR
3	9402	PROVISÃO P/ DEVEDORES DUVIDOSO
3	9422	TRIBUTOS DIVERSOS
3	9460	RECEITAS E DESPESAS DIVERSAS
3	9502	GANHO/PERDA NA VENDA DE ATIVO
3	9621	DESPESAS BÔNUS
3	9632	PROV.P/IMP.ANTES GAN./PERDA CO

2.30 Os centros de custos guardam relação com áreas e/ou atividades da empresa, conforme se depreende do quadro abaixo: [...]

2.31 Nos 'Demonstrativos do Lucro da Exploração' elaborados pela empresa, constatamos que as colunas de 'Despesas de Vendas' e 'Despesas com Repositores' correspondem a parcela dos valores lançados nos centros de custos relacionados à unidade Suape a seguir identificados: [...]

2.33 Esses rateios não foram registrados contabilmente, existindo apenas nas planilhas eletrônicas elaboradas pela empresa, de forma que não é possível, na contabilidade da empresa apurar o quanto das despesas registradas nos centros de custos Suape se refere à atividade incentivada.

2.34 Constatamos também que as despesas registradas nos centros de custos Suape a seguir elencadas deixaram de compor o cálculo do lucro de exploração realizado pela empresa:

**Tabela 4 – Despesas registradas nos centros de custos da unidade Suape não rateadas**

Código	Descrição do Centro de Custo	2013	2014
		Valores não rateados (R\$)	Valores não rateados (R\$)
COP0025	Coordenação on Promise Suape	324.444,12	5.030,10
PUR0006	Fábrica Suape – Indiretos – Compras	218.766,12	112.333,61
SAL0025	Vendas/MKT – Vendas Indireto – Varejo SPC	1.839.531,78	1.095.177,12
PRC0025	Vendas on Trade NE1		2.168,20
PRM0006	Fábrica Suape – Diretos – Gerência de Fábrica		1.089,46
<b>Total</b>		<b>2.382.742,02</b>	<b>1.215.798,49</b>

2.35 Por seu turno as colunas denominadas de: 'Despesas da Presidência' e 'Despesas de Marketing Overhead', assim classificadas nos 'Demonstrativos do Lucro da Exploração' elaborados pela empresa, correspondem a despesas rateadas referentes a centros de custos não relacionados à unidade Suape.

2.35.1 Para compor a base de rateio das 'Despesas da Presidência', a empresa escolheu apenas aquelas registradas no centro de custos 'EXM – Presidência

*Indiretos Gerência Geral’, utilizando como critério de rateio: ‘despesas do centro de custo EXM vs Overhead NNE’.*

2.35.2 Já para compor a base de rateio das ‘Despesas de Marketing Overhead’, a empresa escolheu apenas as despesas registradas nos centros de custos MKT0003 – Marketing Marcas Tradicionais e MKT0004 – cuja descrição não foi localizada nos documentos apresentados pela recorrente. Os rateios dessas despesas foram realizados considerando ilegalmente como critério o ‘volume de caixas vendidas vs centro de custo NE’.

2.36 Em conclusão: Não há na contabilidade da empresa registros dos rateios realizados dessas despesas para a unidade incentivada Suape. Esses rateios existem apenas nos demonstrativos extracontábeis apresentados.

2.37 A **Tabela 5** a seguir demonstra os valores contabilizados nos centros de custos não correspondentes à unidade Suape, que foram objeto de rateio, para composição do lucro da exploração e o quanto foi rateado:

**TABELA 5 – Despesas da Presidência e MKT Overhead rateadas – AC 2013**

Centro de Custo	Descrição do centro de custo	2013				2014			
		Despesas da Presidência		Desp. de MKT Overhead		Despesas da Presidência		Desp. de MKT Overhead	
		Valor total	Valor Rateado	Valor Total	Valor Rateado	Valor total	Valor Rateado	Valor Total	Valor Rateado
EXM0001	Presidência Indiretos Gerência Geral	4.843.419,67	730.825,40			6.496.819,55	933.087,27		
MKT0003	Marketing - Marcas tradicionais			1.395.166,52	776.899,56			1.381.362,53	760.779,19
MKT0004				2.559.973,83	1.425.523,42			2.382.513,29	1.312.158,46
<b>Total</b>		<b>4.843.419,67</b>	<b>730.825,40</b>	<b>3.955.140,35</b>	<b>2.202.422,98</b>	<b>6.496.819,55</b>	<b>933.087,27</b>	<b>3.763.875,82</b>	<b>2.072.937,65</b>

2.38 A escolha da empresa de apenas esses centros de custos para compor a apuração do lucro da exploração da unidade incentivada, acarretou na exclusão da base de cálculo dos rateios realizados diversas e expressivas despesas comuns que, por sua natureza, conforme identificado no Quadro 7 acima (que elenca as contas de resultados contabilizados por centro de custo), indiscutivelmente deveriam também compor o rateios realizados.

2.39 A **Tabela 6**, a seguir, totaliza por centro de custos os valores das despesas operacionais que deixaram de compor o cálculo do lucro da exploração da atividade incentivada.

2.40 Veja-se que as rubricas contábeis que compõem os valores acima, elencadas no Quadro 7, representam despesas incorridas com atividades gerenciais, administrativas e de vendas, que não poderiam deixar de ser consideradas no cálculo do resultado da atividade incentivada.

2.41 Por fim, para concluirmos as análises das despesas operacionais registradas por centros de custos, resta-nos tratar das despesas classificadas pela empresa em seus ‘Demonstrativos do Lucro da Exploração’ como ‘Despesas de Suporte Gerencial’, que são as ‘Despesas de Finanças’ e ‘Despesas de IT’.

2.42 Considerando os centros de custo relacionados aos códigos ‘FIN’ e ‘IT’, cujos valores ficaram de fora da base de rateio de despesas comuns, conforme

disposto na **Tabela 6** acima, temos as seguintes despesas que impactaram os resultados da empresa:

2.43 E aqui, para essas despesas, a empresa preferiu utilizar outros critérios de rateio: desta feita a inspiração foi ratear em função do valor do salário base mais encargos e benefícios de 2 analistas, que totalizou R\$ 239.130,87, em 2013, e R\$ 257.783,00, em 2014 e o que considerou como valor de '01 link TI', correspondente a R\$ 162.103,92, em 2013, e R\$162.104,00, em 2014.

2.44 Pela relação de despesas relacionadas aos centros de custos FIN e IT e os valores apropriados ao resultado da atividade incentivada, podemos observar a forte discrepância ocasionada.

2.45 As tabelas acima apresentadas, que tratam das despesas alocadas por centro de custo representam uma outra forma de demonstrar à autoridade julgadora, além de todos os demais demonstrativos elaborados pela Fiscalização, que compõem o presente processo, de que a empresa não realizou o rateio de todas as despesas comuns incorridas pela empresa, para o cálculo do lucro da exploração.

2.46 Além de não evidenciar em sua contabilidade os resultados da atividade incentivada, a empresa calcula-os de forma extracontábil, adotando, para as contas que faz incluir nas bases dos rateios, critérios diversos, ao seu talante, e deixando de fora várias rubricas contábeis que fazem parte do resultado da empresa, de maneira a apurar um valor superestimado do 'resultado da atividade incentivada' e assim buscar um benefício fiscal indevido.

2.47 Como determina a legislação tributária aplicável, em não sendo a contabilidade o instrumento de evidenciação, **de forma clara e exata**, deve a empresa aplicar o que determina o § 3º do art. 459 para apurar o resultado da atividade incentivada, não se admitindo outra forma.

### **3. DAS RESPOSTAS À AUTORIDADE JULGADORA**

3.1 Passamos agora a responder às solicitações e questionamentos da autoridade julgadora:

(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;

**Resposta:**

3.2 Conforme exposto anteriormente, todos os rateios das despesas que compuseram o lucro da exploração da unidade incentivada não foram contabilizados. Eles apenas existem em planilhas eletrônicas fornecidas pela Recorrente. Portanto, não é possível apurarmos os valores ora discutidos com base nos elementos extraídos dos registros contábeis do contribuinte.

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

**Resposta:**

3.3 A resposta ao item supracitado é prejudicada em função de não haver contabilmente apropriações das despesas diretas e indiretas que compõem o lucro da exploração da unidade incentivada, pois como já relatado, essas apropriações são realizadas extracontabilmente, apenas existindo nas planilhas de apuração apresentadas pela empresa.

3.4 *A contabilidade da empresa não registra, e conseqüente, não apura os resultados das atividades incentivadas. Relativamente à atividade incentivada, apenas se demonstra contabilmente a receita líquida, o lucro bruto e parte das despesas administrativas incorridas (frete e armazenagem). Quanto às demais despesas, essas são registradas sem guardar correlação com as atividades da empresa: incentivadas e não incentivadas; ou seja, não é possível gerar uma demonstração de resultado contábil da atividade incentivada, tal qual exige a legislação tributária que autoriza o incentivo fiscal.*

3.5 *Diante da impossibilidade de evidenciação contábil, só restaria à empresa atender ao que determina o §3º do art. 549 do RIR/99, que aqui transcrevemos, uma vez mais: [...]*

3.6 Ao arrepio da lei, a empresa adotou diversos critérios de rateio, ao seu alvitre, e sem incluir nas suas bases a totalidade de suas despesas, o que não é admissível.

(a) Os valores das despesas comuns objeto dos rateios partiram da contabilidade integrada da contribuinte?

**RESPOSTA)**

3.7 Não. O questionamento parte da premissa de que a empresa possuía uma contabilidade integrada, onde existiram 'despesas comuns' que foram objeto de rateio. Tal fato, como demonstrado, não condiz com a realidade, posto que, nem a contabilidade da empresa era integrada, capaz de apurar, por lançamentos específicos os resultados de suas diversas atividades, nem foram procedidos a rateios de todas as despesas contabilizadas, como restou aqui demonstrado.

(b) Os valores das despesas alocadas de forma indireta objeto dos rateios partiram da contabilidade integrada do contribuinte?

**RESPOSTA)**

3.8 Não. A pergunta vem no mesmo contexto da anterior, logo, devemos considerar aqui as mesmas respostas, ratificando o fato de que, tecnicamente, a Recorrente não possuía uma contabilidade integrada. As despesas registradas na contabilidade da empresa não foram alocadas diretamente nas suas diversas atividades exploradas (atividade incentivada e atividades não incentivadas); ou

seja, a contabilidade da empresa não foi capaz de, a partir dos seus lançamentos, apurar os lucros de suas atividades plurais (incentivadas e não incentivadas).

3.9 Ademais, nos cálculos de rateio 'extracontábeis' efetuados pela empresa para chegar ao que chamou de lucro da exploração da atividade incentivada, claramente houve a manipulação de números para apresentar um resultado da atividade incentivada superavaliado.

(c) Os controles extras contábeis utilizados pela contribuinte estão refletidos na sua contabilidade, ainda que de forma consolidada?

**RESPOSTA)**

3.10 Não. A estrutura de escrituração contábil só permite conhecer o resultado da empresa como um todo. Contabilmente, não é possível conhecer qual foi o resultado alcançado pelas unidades fabris e demais, incluindo a incentivada, pois as despesas incorridas pelas demais unidades de negócio, responsáveis pelas atividades administrativas e de vendas, não são rateadas contabilmente.

3.11 Os controles extracontábeis trazem novas classificações (denominações) para parte das despesas incorridas, aplicando-se inclusive, critérios de rateio diversos para um mesmo grupo de contas de resultados, a depender do centro de custo envolvido.

3.12 Para que os controles extracontábeis pudessem ser refletidos na contabilidade, necessário seria que ali fossem registrados os resultados dos rateios, o que não aconteceu.

(d) Há valores na apuração do lucro da exploração que porventura não foram contabilizados?

**RESPOSTA)**

3.13 A resposta para a questão pode ser dada da seguinte forma: Há muitos valores de despesas contabilizadas que não foram considerados nos cálculos 'extracontábeis' efetuados pela empresa para chegar ao que chamou de 'lucro da exploração da atividade incentivada'. Ou seja, foram contabilizadas muitas despesas incorridas para a obtenção dos resultados da empresa foram esquecidas nas apurações extracontábeis do resultado da atividade incentivada.

(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? Dito de outra forma, tanto as despesas comuns como as despesas alocadas de forma indireta às atividades incentivadas foram rateadas por critérios claros com base na documentação probatória apresentada?

**RESPOSTA)**

3.14 Não. As despesas com armazenagem e frete consideradas no cálculo do lucro da exploração elaborado pela empresa correspondem aos valores registrados para os produtos e para o estabelecimento incentivado, correspondendo aos totais escriturados nas diversas contas analíticas relacionadas a esses grupos de despesas.

3.15 Todavia, em relação às despesas de marketing e demais despesas comuns, quando alocadas à atividade incentivada foram rateadas considerando critérios de rateio divergentes do único critério aceito legalmente para as empresas que não demonstram o resultado da atividade incentivada, que é aquele estabelecido no §3º do RIR/99.

3.16 Ademais, os critérios de rateio irregularmente adotados foram aplicados apenas sobre uma parte das despesas comuns, deixando de fora grande parte das despesas incorridas com vendas, marketing e tecnologia, por exemplo.

3.17 Diversas despesas, inclusive incorridas pela própria unidade incentivada em seu processo produtivo, deixaram de ser objeto do rateio realizado.

**‘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’.**

#### **RESPOSTA)**

3.18 Inicialmente, é importante afirmar que esta Fiscalização analisou toda e qualquer documentação juntada pela empresa recorrente. Não houve desconsideração, nem da documentação, e muito menos da contabilidade do contribuinte. Uma vez analisados, concluímos se que, para o caso, o critério de apuração do resultado da atividade incentivada pela empresa a ser adotado é o previsto no § 3º do art. 549 do RIR/99.

3.19 De acordo com o Código Tributário Nacional, nos casos em que trata de benefício fiscal, a legislação deverá ser interpretada de forma literal, conforme dispõe o art. 111, a seguir: [...]

3.20 No que se refere a outorga do direito à isenção/redução do IRPJ em relação aos rendimentos das empresas instaladas na área de atuação da Sudene, quando da pluralidade de estabelecimentos, a legislação expressamente determina que existem duas formas de apuração do lucro da exploração (art. 549 do RIR/99): [...]

3.21 A forma definida nos parágrafos 1º e 2º do art. 549 do RIR/99 exige que a empresa demonstre 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; efetuando, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para efeito

*de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.*

*3.22 Alternativamente, a forma definida no § 3º do mesmo art. 549, autoriza que se apure o lucro por atividade com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total.*

*3.23 São essas as (únicas) possibilidades permitidas pela norma tributária para se apurar o lucro da exploração. Não existe uma terceira maneira, como quis fazer o contribuinte.*

*3.24 No caso em questão, como ficou comprovado em todo o procedimento de fiscalização e mais ainda, por conta das diligências efetuadas, o contribuinte apresentou uma forma de apuração mista, na qual apurou o lucro bruto da atividade incentivada, com registros contábeis específicos, e, a partir desse resultado, promoveu um rateio 'extracontábil' de apenas alguns grupos de despesas, que não representavam a totalidade das despesas contabilizadas, com base em parâmetros diversos, a seu critério, para chegar ao que chamou de 'lucro da exploração da atividade incentivada'.*

*3.25 Importante afirmar que o rateio "extracontábil" praticado pela empresa considerou como base apenas parte do montante de suas despesas contabilizadas.*

*3.26 Com a sistemática adotada, a empresa quis 'demonstrar' um extraordinário resultado para o seu estabelecimento localizado em Suape - PE, com um incentivo de redução de 75%; fazendo com que todo o resto das suas atividades somente apresentasse prejuízos.*

*3.27 Mais uma vez, somos enfáticos em afirmar que, como está literalmente expresso na norma, nas situações de existência de pluralidade de estabelecimentos, ou de atividades com diferentes tratamentos tributários, e a contabilidade não demonstra os diversos resultados em registros específicos, esses deverão ser obtidos partindo-se do resultado da empresa e proporcionalizando em função das receitas líquidas das atividades.*

*3.28 Por mais coerente ou privilegiado que seja outro critério, a lei que concede o benefício fiscal manda que seja adotada a proporcionalidade do resultado da empresa com relação as receitas líquidas dos seus diversos estabelecimentos.*

*3.29 Ou seja, se não há uma apuração contábil, o critério de rateio é a receita líquida de cada atividade explorada pela empresa. Esse é o critério que a lei estabelece. E é um critério por demais justo, pois permite que os tratamentos tributários diversos sejam ofertados de forma linear, quando diante de diversos estabelecimentos e tratamentos fiscais, ao mesmo tempo que evita que haja desvio de custos/despesas de uma atividade menos privilegiada tributariamente para outra atividade mais privilegiada.*

*3.30 Dessa forma, concluímos a presente diligência, reafirmando, com ênfase e total segurança, que a empresa afrontou a legislação que disciplina as formas de*

*apuração do benefício fiscal, devendo-se manter o lançamento realizados em sua integridade, pois, como aqui ficou comprovado e esclarecido, a empresa, mesmo não possuindo contabilidade integrada capaz de apurar, através de suas contas, os lucros de exploração de suas diversas atividades (incentivada e não incentivadas), deixou de realizar o cálculo do lucro da exploração como previsto na norma tributária aplicável nessa situação, adotando uma forma de apuração estranha ao que determina o art. 549 do RIR/99, para obter como isso um ganho tributário indevido, em função de ter inflado seu 'lucro da exploração da atividade incentivada' e conseqüentemente o valor da isenção deduzida da apuração do IRPJ dos anos calendários de 2013 e 2014.*

(...)" (negritos do original; grifou-se; grifos e negritos do original).

22. Assim se manifestou a Recorrente em relação ao RDF:

“(...)

### **3) DOS DOCUMENTOS/RELATÓRIOS ENVIADOS**

#### **3.1) RELATÓRIO BASE**

*A análise sobre a apuração do Lucro da Exploração se inicia com as informações constantes na 1ª Aba ('Lucro da Exploração') onde constam não apenas a 'aba' e 'coluna' de onde os números foram extraídos na contabilidade, como também os respectivos critérios utilizados para essa apuração, conforme detalharemos nos tópicos abaixo. [reproduz o 'Quadro 2' do RDF]*

#### **3.2) Demonstração da Apuração do Lucro da Exploração (Aba 'Atividade Incentivada')**

*Na Aba 'Atividade Incentivada' constam todas as informações detalhadas sobre os lançamentos contábeis que compuseram a apuração do lucro total da Requerente no Brasil durante os anos de 2013 e 2014.*

*No entanto, antes de detalhar as informações lá constantes, faz-se necessário fazer um breve resumo sobre os critérios contábeis utilizados pela Requerente, cuja leitura geral foi compreendida pela própria fiscalização.*

*A Requerente é empresa multinacional do ramo de bebidas alcoólicas e, durante os anos de 2013 e 2014, exercia suas atividades sociais nos estabelecimentos nos municípios de Cabo de Santo Agostinho (Suape PE), Louveira/SP, Resende/RJ.*

*Em sua contabilidade a Requerente possuía um extremo nível de detalhe que a permitia apurar todas as receitas, custos e despesas diretas **de cada um dos produtos comercializados**, segregando a respectiva apuração **de acordo com o estabelecimento responsável pela apuração**.*

*Nesse contexto, existiam produtos comercializados por diversos estabelecimentos, como, por exemplo, o rum Montilla Reserva, comercializado por SUAPE e Louveira, conforme tela demonstrativa abaixo:*

05	Suape PE	MO1	Montilla Reserva	ALOCAÇÃO DIRETA	-10.982,26	-10.982,26
10	Loureira SP	MO1	Montilla Reserva		-2.138,02	

Ademais, considerando que no estabelecimento de SUAPE eram realizadas atividades incentivadas e não incentivadas, a contabilidade da Requerente permitia que fosse possível segregar qual seria o lucro da exploração da atividade incentivada do lucro do estabelecimento como um todo. Nesse sentido podemos destacar abaixo o Whisky Maker's Mark (não incentivado) e o próprio Montilla Reserva (incentivado):

Resende RJ	MMK	Maker's Mark		-2.121,61	
Suape PE	MMK	Maker's Mark		-13.717,01	
Loureira SP	MMK	Maker's Mark		-277.653,43	
Suape PE	MO1	Montilla Reserva	ALOCAÇÃO DIRETA	-10.982,26	-10.982,26

Dentro dessa perspectiva, a Requerente lançava de forma direta em sua contabilidade todos as receitas, custos e, sempre que possível, despesas decorrentes das atividades incentivadas exercidas pelo estabelecimento de SUAPE, conforme detalhado no tópico 3.2.1 abaixo.

Todavia, dado que (i) existiam produtos comercializados sujeitos ao incentivo fiscal, mas comercializados por outros estabelecimentos não incentivados; e (ii) parte das operações de SUAPE não eram incentivadas, a Requerente estabeleceu critérios de rateio para as despesas comuns da empresa e que também se aplicavam às atividades incentivadas (ou seja, despesas comuns que se referiam às atividades incentivadas e não incentivadas), nos termos detalhados no item 3.2.2. Por óbvio que **despesas que não se referiam a atividades incentivadas não deviam ser computadas no cálculo do lucro da exploração da atividade incentivada!**

### 3.2.1) Lucro bruto

Partindo das premissas previamente estabelecidas acima, a Requerente em um primeiro momento consegue segregar todas as receitas e custos apurados DIRETAMENTE pelo estabelecimento de SUAPE, segregando ainda quais se refeririam às atividades incentivadas. Tal cálculo resultou no valor de R\$ 80.555.845,73 apontado na linha inicial constante do 'relatório base', cuja soma foi resumida no campo O3 da aba.

De forma a facilitar a visualização das operações, na Coluna 'L' (Critério) da planilha apresentada pela Requerente, essas operações foram descritas como 'Alocação Direta' e segredas na Coluna 'O', ressaltadas em caixa com preenchimento em cinza, conforme reproduzimos da tela abaixo:

Sistema Siselei	Produto IPI	Local	Descrição Local	Prod	Descrição Prod	CRITERIO	Saldo	SOMA Num1	Num2
020101	P	10	Leãoia SP	JBC	Cachaça Jarêto		-78.542,78		
020101	P	05	Suaape PE	KFO	Kionia		-18.873,79		
020101	P	10	Leãoia SP	KFO	Kionia		-4.942,64		
020101	P	03	Resende RJ	MSL	Milho Nacional		-105.439,93		
020101	P	05	Suaape PE	MSL	Milho Nacional		-856.777,63		
020101	P	10	Leãoia SP	MSL	Milho Nacional		-4.825.893,52		
020101	P	05	Suaape PE	ML4	Mistel		-48.891,04		
020101	P	10	Leãoia SP	ML4	Mistel		-22.035,62		
020101	P	05	Suaape PE	ML5	Mistel Vioza		-38.093,03		
020101	P	10	Leãoia SP	ML5	Mistel Vioza		-101.053,98		
020101	P	10	Leãoia SP	MLL	Lo de Mistel		-25.993,77		
020101	P	03	Resende RJ	PMK	Maker's Mark		-2.323,61		
020101	P	05	Suaape PE	PMK	Maker's Mark		-13.797,01		
020101	P	10	Leãoia SP	PMK	Maker's Mark	ALOCAÇÃO FETA	-277.653,43		-10.892,28
020101	P	10	Leãoia SP	PM1	Morão Pinheira		-2.138,62		
020101	P	03	Resende RJ	PM2	Morão Distal	ALOCAÇÃO FETA	-848.872,29		-53.932.345,54
020101	P	05	Suaape PE	PM2	Morão Distal		-6.388.059,32		
020101	P	10	Leãoia SP	PM2	Morão Distal		-5.461.735,67		
020101	P	03	Resende RJ	PM3	Morão Duro	ALOCAÇÃO FETA	-10.272.433,47		-10.272.433,47
020101	P	05	Suaape PE	PM3	Morão Duro		-29.953.883,32		
020101	P	10	Leãoia SP	PM3	Morão Duro		-1.378.642,67		
020101	P	05	Suaape PE	PM6	Morão Carta Branca	ALOCAÇÃO FETA	-77.397.578,51		-77.397.578,51
020101	P	10	Leãoia SP	PM6	Morão Carta Branca		-3.478.503,74		
020101	P	05	Suaape PE	PM7	Morão 700 ML	ALOCAÇÃO FETA	-1.453.754,62		-1.453.754,62
020101	P	05	Suaape PE	PM8	Morão Loto		-894.235,60		
020101	P	10	Leãoia SP	PM8	Morão Loto		-471,85		
020101	P	03	Resende RJ	PM9	Morão Tropical	ALOCAÇÃO FETA	-197.833,07		-10.873.001,27
020101	P	05	Suaape PE	PM9	Morão Tropical		-10.873.001,27		
020101	P	10	Leãoia SP	PM9	Morão Tropical		-1.378.523,80		
020101	P	03	Resende RJ	PMC	Morão Chantecogue		-11.385,57		
020101	P	05	Suaape PE	PMC	Morão Chantecogue		-124.289,80		
020101	P	10	Leãoia SP	PMC	Morão Chantecogue		-578.587,80		
020101	P	03	Resende RJ	PME	Morão Espumante		-126.803,23		
020101	P	05	Suaape PE	PME	Morão Espumante		-2.038.183,82		
020101	P	10	Leãoia SP	PME	Morão Espumante		-13.545.797,07		
020101	P	03	Resende RJ	PM1	Morão Habito	ALOCAÇÃO FETA	-9.578.336,19		-13.538.436,59
020101	P	05	Suaape PE	PM1	Morão Habito		-11.538.436,59		
020101	P	10	Leãoia SP	PM1	Morão Habito		-67.388.332,41		
020101	P	03	Resende RJ	CL2	Tequila Chinesa		-769,72		
020101	P	05	Suaape PE	CL2	Tequila Chinesa		-1.985,45		
020101	P	10	Leãoia SP	CL2	Tequila Chinesa		-85.325,77		
020101	P	05	Suaape PE	CLT	Tequila Tacon		-14.556,93		
020101	P	10	Leãoia SP	CLT	Tequila Tacon		-40.899,55		
020101	P	03	Resende RJ	CR0	Outros Vendas		-1.243.051,41		

*Das informações segregadas e organizadas já seria possível extrair todas as receitas e custos e despesas incentivadas diretamente apurados pelo estabelecimento de SUAPE. Ou seja, dessas informações foi possível apurar o lucro bruto das operações incentivadas.*

### 3.2.2) Rateio de Despesas

*Como narrado acima, a Requerente, apesar de possuir uma contabilidade integrada e detalhada que permitia identificar os custos e receitas de cada um dos seus produtos, tinha algumas particularidades de suas operações que impossibilitava que a totalidade das despesas apuradas fossem alocadas diretamente em cada uma das atividades.*

*Isso porque, conforme narrado acima, existiam produtos que eram comercializados tanto pela planta industrial de SUAPE, como por outros estabelecimentos.*

*Por exemplo, se uma determinada campanha de marketing gerou resultado positivos com a venda de um determinado produto, essa despesa seria aproveitada tanto pelo estabelecimento incentivado, como por outros **que também comercializassem esse produto.***

*Além disso, as despesas gerais voltadas ao gerenciamento do estabelecimento de SUAPE seriam aproveitadas tanto para o desenvolvimento das atividades incentivadas, como pelas não incentivadas.*

*Dentro dessa perspectiva, a Requerente se viu obrigada a criar critérios de rateio específicos para alocar essas despesas, de forma a alocá-las proporcionalmente nas atividades incentivadas.*

*Assim, passa a Requerente a demonstrar quais os critérios utilizados para o rateio de suas despesas comuns, bem como a metodologia utilizada para essa apuração.*

***a) Despesas de Marketing e Allowance***

*Conforme consta no 'Relatório base' acima, as despesas de marketing foram as mais relevantes dentre as rateadas, totalizando R\$ 13.573.397,00. Ademais, na própria tabela já consta o critério utilizado como 'Alocação por % volume de caixas vendidas / produtos incentivados'.*

*Isso porque, considerando que uma campanha de marketing tenha aumentado o volume de venda de um determinado produto, esse volume seria aproveitado por todos os estabelecimentos.*

*Dentro dessa perspectiva, a Requerente indicou aba '% Volume Vendas' da planilha qual o **volume de vendas dos produtos incentivados (comercializados por SUAPE ou não)** e o **volume de vendas dos produtos incentivados comercializados em SUAPE**.*

*Dessa proporção, chegar-se-ia a um percentual de 55,69% (2.263.833 / 4.065.062,1), conforme destacamos do seguinte trecho da planilha: [...]*

*Esse racional de 55,69% é utilizado posteriormente para ratear todas as despesas de marketing incorridas pela Requerente para promover as vendas dos produtos incentivados.*

*As referidas despesas foram listadas na coluna Q e rateadas/alocadas na coluna R, constando no campo R3 que a soma desses valores corresponderia exatamente aos R\$ 13.573.394,40 mencionados anteriormente, conforme destacamos dos exemplos abaixo constantes na própria aba 'Atividade Incentivada' após a aplicação de filtros: [...]*

***b) Despesas de Vendas / Repositores***

*Conforme consta no 'relatório base', o critério utilizado para o rateio das despesas de venda e repositores é a mesma: 'Alocação por volume de caixas vendas vs centro de custo NE'.*

*De uma forma geral, essas despesas são auferidas pelo estabelecimento de SUAPE, mas são aproveitadas tanto para a venda dos produtos incentivados, como para os não incentivados.*

*Para tanto, a Requerente separou na mesma aba '% volume Vendas', mas analisando o volume de vendas de SUAPE (2.485.749,2) e o volume vendas dos produtos incentivados comercializados em SUAPE (2.263.633,0), tendo sido auferido um percentual de 91,06%, conforme consta na tela abaixo, de onde é possível observar as explicações contidas nesse parágrafo: [...]*

*Dessa forma, ao aplicar os critérios de rateio sobre as despesas de vendas e repositores foram apurados os valores de R\$ 3.239.556,96 e R\$ 1.686.854,32. De forma exemplificativa, a Requerente reproduz abaixo parte da planilha com as informações sobre vendas: [...]*

#### ***c) Despesas de frete, armazenagem***

*No relatório base consta a informação de que, apesar de constar que as despesas seriam rateadas, a Requerente tinha meios de apurá-las diretamente em sua contabilidade ('alocação por conta contábil').*

*Analisando a planilha, a informação fica clara, conforme destacamos abaixo das despesas de frete identificando cada um dos produtos, que representam mais de oito milhões de reais, conforme tela abaixo: [...]*

#### ***d) Despesas da Presidência***

*Em relação às despesas com a presidência (que são aproveitadas por todos os estabelecimentos da Requerente), a Requerente considerou como critério de rateio o percentual das despesas incorridas pela sociedade com pessoal sobre as despesas incorridas exclusivamente pela unidade de SUAPE.*

*Para tanto, foi elaborado o relatório "% Despesas X Local", indicando um racional de 16,57%, conforme tela abaixo: [...]*

*Ademais, deveria ser considerado que o estabelecimento de SUAPE exercia **atividades incentivadas e não incentivadas**. Dentro dessa perspectiva, com o objetivo de indicar especificamente o valor das atividades incentivadas, a Requerente considerava o 91,06% referente ao volume de vendas dos produtos incentivados, nos termos anteriormente.*

*Com isso, foi considerado o índice de 15,08% como critério de rateio (16,57% X 91,06%). Utilizando-se esse critério foram feitos os rateios indicados na Coluna AA, linha 3 abaixo reproduzida: [...]*

### ***4) DOS EQUÍVOCOS INCORRIDOS PELAS DD. AUTORIDADES FISCAIS***

*Feita a exposição das conclusões do Relatório Fiscal e das respectivas explicações da apuração do Lucro da Exploração da Requerente, passa essa a expor os motivos pelos quais não merecem guarida as conclusões contidas no citado relatório.*

*Primeiramente, sobre as conclusões iniciais que permeiam todo o relatório fiscal de que a contabilidade da Requerente não seria integrada e de que as informações foram extraídas de registros fiscais, a Requerente é obrigada a reafirmar seu inconformismo com essas conclusões, sobretudo porque pautadas em uma visão extremamente superficial de todos os documentos enviados.*

*Desde a sua Impugnação, a ora Requerente apresentou inúmeras telas de seus sistemas JD Edwards da Oracle comprovando que todos os valores constantes da*

*planilha tinham como fonte primária de informação os dados constantes da contabilidade da empresa.*

*Na impossibilidade de trazer o seu sistema operacional aos autos (dada a incompatibilidade com o adotado pela RFB em processos administrativos), foram anexadas dezenas de telas demonstrando – sem qualquer margem para dúvidas – que todas as informações que lastrearam a apuração do seu lucro da exploração foram extraídas de lançamentos contábeis específicos, conforme se extrai das fls. 1.535/1.562 dos autos.*

*Tais telas, evidentemente, seriam demonstrativas, dada a impossibilidade de a Requerente reproduzir todos os seus lançamentos contábeis nos autos do presente feito. No entanto, as autoridades fiscais insistem nesse repetitivo argumento de que o controle em Excel seria, por si só, suficiente para afirmar que o lucro da exploração da Requerente não estava amparado em sua contabilidade.*

**Nesse sentido, a própria Câmara Julgadora do CARF já havia reconhecido como premissa para a diligência a possibilidade de o contribuinte realizar os rateios das despesas comuns às diversas atividades conduzidas pela Requerente. Se se trata de despesas comuns a mais de uma atividade, por óbvio que os rateios são realizados partindo dos valores e registros das despesas na contabilidade da empresa (que era o que a Fiscalização deveria ter analisado), mas as alocações para cada atividade têm que ser feitas de forma gerencial, como realizado pela Requerente. Isso que deveria ter sido analisado pelo Fisco na diligência.**

*Uma vez que os registros do total das despesas comuns estão na contabilidade integrada, sofisticada e detalhada da empresa, não se pode falar que essa não possui contabilidade que lhe permita realizar a apuração do lucro da exploração da atividade incentivada. Ora, o contribuinte é uma empresa multinacional, com décadas de atuação no mercado brasileiro e que preza pela regularidade de suas obrigações, sobretudo tributárias.*

*Chega a ser curioso que a própria fiscalização, apesar de afirmar que a contabilidade não seria integrada, consegue fazer uma detida análise sobre a apuração do lucro da exploração, tecendo, inclusive, inúmeras críticas aos cálculos feitos, conforme se detalhará adiante. Ora, data venia, caso os controles fossem dissociados dos registros contábeis – tal como alegado pelas dd. Autoridades fiscais no curso do processo – essas sequer conseguiriam chegar no nível de aprofundamento feito no relatório apresentado.*

*Na sequência, as dd. Autoridades fiscais confirmam que, no que tange às despesas com frete e armazenagem, a alocação era feita de maneira direta, tal como demonstrado pela Requerente ao longo do presente feito, conforme reproduzimos adiante: [reproduz subitens '2.17' e '2.18' do RDF]*

*Em relação às despesas de Allowance (Grupo 3110) afirma-se que essas não seriam alocadas diretamente, tendo a empresa informado genericamente que*

*teria sido utilizado um critério de alocação com base no 'percentual do volume incentivado', conforme reproduzimos: [itens '2.18' a '2.21' do RDF]*

*Com todas as vênias, tal como exposto no tópico 3.2.2.a acima, **não havia nada de aleatório no critério adotado**. Considerando que essas despesas tinham uma natureza de marketing e seriam aproveitadas para a venda de todos os produtos, fossem eles produzidos em SUAPE (incentivados) ou não, foi estabelecido um critério: Percentual de vendas dos produtos incentivos / Percentual de vendas totais desses produtos, tendo sido auferido um percentual de 55,69% regularmente utilizado pela empresa.*

*Posteriormente, afirma-se – sem que seja indicada a razão – que não haveria lógica nos critérios de rateio adotados pela Requerente na alocação de suas despesas de marketing: [reproduz subitens '2.26' a '2.28' do RDF]*

*Ocorre, data venia, que **NÃO SE APONTA UM ÚNICO ARGUMENTO** para se deslegitimar os critérios utilizados, tendo, com todas as vênias, as autoridades fiscais se limitado em dizer que os critérios seriam ilógicos.*

*Tal ponto reforça mais uma vez que as dd. Autoridades fiscais realmente parecem não compreender absolutamente nada do que fora informado e disponibilizado de documento até o momento.*

*Como narrado, a lógica por trás das despesas de marketing era muito simples. **Seriam alocadas apenas as despesas incorridas relativas aos produtos incentivados**.*

*Por exemplo, em relação ao ano de 2013, utilizando-se a planilha enviada à fiscalização e adotando-se os mesmos filtros utilizados (contas 5110, 5120, 5130, 5140, 5150, 5160, 51170, 5180, 5186 e 5188), chegar-se ia ao valor de despesas totais de R\$ 80.466.032,91, conforme destacamos da parte final da planilha: [...]*

*Todavia, **a maior parte das despesas incorridas se refeririam a produtos importados, logo não incentivados**. É o que se observa quando se aplicam filtros específicos para analisar as despesas de marketing incorridas para a promoção das bebidas Absolut, Ballantine's e Chivas Regal (três primeiros produtos em ordem alfabética): [...]*

*Logo, tem-se de plano demonstrado que das despesas de marketing incorridas para a divulgação exclusiva desses três únicos produtos (não incentivados) correspondiam a mais da metade do gasto total das despesas da empresa para a promoção dos seus produtos.*

*Além disso, mesmo sobre os produtos incentivados, é necessário considerar que não é apenas a Unidade de SUAPE que os fabrica. É o que ocorre, por exemplo, em relação aos produtos da Marca Montilla, cuja comercialização é feita tanto pela unidade incentivado, quanto pelas demais, conforme se extrai das contas relativas ao rum Montilla Cristal: [...]*

*Nesse sentido, tal como exposto no tópico 3.2.2.a, a Requerente precisava criar um critério de alocação para a proporcionalizarão das despesas de marketing incorridas para a promoção desse produto, cujo resultado era aproveitado por todos os estabelecimentos, incluindo o de SUAPE.*

*Nesse sentido, foi eleito como critério o Volume de Caixas Vendidos, tal como tratado acima. **Ao contrário do que faz crer a fiscalização, o critério utilizado se mostra razoável e em consonância com as boas práticas contábeis e, principalmente, não é nenhuma anomalia o fato de que o percentual das despesas alocadas para a apuração do lucro da exploração seja de 17% e 14% para os anos de 2013 e 2014.***

*Quanto às demais despesas rateadas, as dd. Autoridades fiscais, em linha com os demais tópicos já tratados neste tópico insistem na tese de que 'Não há na contabilidade da empresa registros dos rateios realizados dessas despesas', além de comentar superficialmente sobre elas. Na contabilidade há o registro da totalidade destas despesas comuns e os rateios são feitos a partir da contabilidade! Era isso que o CARF, ao determinar a realização da diligência, esperava que fosse analisado!*

***Sobre as despesas de 'Vendas e Repositores',** ignoram-se todas as explicações feitos para afirmar que não haveria critério na alocação feito com base no critério de 'volume de caixas vendidas Vs centro de custos NE'. Com todas as vênias, considerando que nem todas as vendas feitas por SUAPE eram incentivadas, a Requerente viu-se obrigada a criar um critério de alocação, tendo apresentado todas as explicações e bases de dados utilizadas para tanto.*

*No mesmo sentido foram as despesas listadas como **Despesas da Presidência e Finanças e IT**, em que o custo total não poderia ser alocado diretamente em SUAPE, visto que essas despesas eram aproveitadas por todos os estabelecimentos, tendo a Requerente informado todos os critérios utilizados, os quais foram rejeitados sob o repetitivo argumento de que 'Esses rateios existem apenas nos demonstrativos extracontábeis apresentados'.*

*Por fim, a d. fiscalização apresenta a Tabela nº 6, em que aponta diversas outras despesas administrativas que suspostamente não haviam sido rateadas pela empresa, conforme também reproduzimos: [subitem '2.40' do RDF]*

*Sobre esse ponto, é apresentada a Tabela 6 indicando quais seriam essas despesas não rateadas. Ocorre, com a devida venia, que bastaria uma análise da descrição das referidas contas contábeis para se concluir que elas não possuíam qualquer referência às atividades incentivadas realizadas em SUAPE.*

*Por exemplo, o valor mais expressivo indicados se referiria ao centro de custo INT0001, cujos lançamentos seguem adiante reproduzidos: [...]*

*Para a melhor análise dessa despesa, a Requerente anexa aos autos novas planilhas com filtros específicos para cada centro de custo. Aplicando o filtro para ano de 2013 poderia ser identificado o mesmo valor informado acima: [...]*

*Da mera descrição completa das contas já é possível extrair que esses lançamentos se refeririam a receitas financeiras, cujos montantes não poderiam ser considerados para fins de apuração do lucro da exploração, conforme regra do art. 544, I do RIR/99 vigente à época: [...]*

*Em relação ao ano de 2013, esses dois valores por si só já representam quase ¼ do total do que a d. autoridade fiscal considerou como 'despesas operacionais que deixaram de compor o cálculo do lucro da exploração da atividade incentivada'.*

**Sobre os demais centros de custo, a maior parte se refere a despesas de marketing incorridas pela Requerente para a promoção (Vendas/MKT) de seus produtos de maior valor agregado, ou seja, dos seus produtos premium, cuja apuração, como exposto anteriormente, não entra no cálculo do lucro da exploração, pois NÃO SE TRATAM DE PRODUTOS INCENTIVADOS!**

*Todavia, a d. autoridade fiscal sequer buscou informações para compreender em que consistiam essas despesas.*

*Outras despesas seriam muito específicas de algumas unidades da Requerente, tais como: 'FIN0003 – Fábrica Resende – Diretos – Administração'; 'HRE0003 Fábrica Resende – Diretos – Recursos humanos'; e 'PUR0003 Fábrica Resende – Indiretos – Compras'.*

*Quanto às demais despesas supostamente não rateadas, essas, de uma forma geral, se referiram aos gastos incorridos pela Requerente que não possuíam qualquer relação com as atividades incentivadas, razão pela qual não impactavam a apuração do lucro da exploração.*

*Com todas as venias, a Fiscalização poderia, caso apurado algum erro do contribuinte, eventualmente ter verificado que os lançamentos referentes aos centros de custos X ou Y deveriam ser considerados para fins de apuração do lucro da exploração, indicando qual seria a proporção/critério que entenderia correta. E isso a Fiscalização não fez!*

*No entanto, jamais poderia ter ignorado por completo toda a apuração apresentada pela Requerente para concluir que o único cálculo possível do lucro da exploração é com base no critério de 'relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total' prevista no § 3º do art. 549.*

*Ao final, nas 'Respostas à Autoridade Julgadora', a d. autoridade fiscal basicamente reitera os argumentos articulados em seu Termo de que os rateios não haviam sido contabilizados, que 'claramente houve a manipulação de números para apresentar um resultado da atividade incentivada superavaliado', os controles extracontábeis apresentados seria imprestáveis; existiriam 'muitos valores de despesas contabilizados que não foram considerados nos cálculos 'extracontábeis''; os rateios foram realizados de forma 'divergente do único critério aceito legalmente para as empresas que não demonstram o resultado da*

*atividade incentivada” para reafirmar ao final as conclusões contidas no lançamento fiscal original.*

*Todavia, analisando os fatos com a imparcialidade e distanciamento esperados, chega-se a conclusões diametralmente opostas das indicadas acima. Isto é, que todas as informações referentes à apuração do lucro da exploração foram extraídas da contabilidade, que a única ‘manipulação’ feita o foi pelos nobres auditores fiscais, que fecham os olhos a verdades incontestáveis de que (i) todas as informações se basearam em informações e dados extraídos da contabilidade; (ii) que os critérios de alocação das despesas comuns de encontram amparados nas melhores práticas contábeis; e (iii) que as despesas não consideradas para o cálculo do lucro da exploração NÃO SE REFEREM AOS PRODUTOS INCENTIVADOS e, por mais que a Fiscalização tenha dificuldade para compreender, muitas destas despesas são, sim, de valores relevantes e impactar o lucro líquido total da pessoa jurídica.*

*Quanto à alegação de que várias despesas (centros de custo) deixaram de ser incluídos no cálculo, ignora-se que os valores lá listados efetivamente não deveriam ser considerados para fins de apuração do lucro da exploração, nos termos da legislação em vigente, e outros claramente não se refeririam a despesas da Unidade de SUAPE ou para o desenvolvimento e promoção dos produtos incentivados.*

*Ao final, tem-se que o trabalho fiscal se limitou a mais uma leitura geral e superficial da contabilidade da Requerente, ignorou a detalhada planilha apresentada pela Requerente, com todos os indicadores e fontes da apuração do lucro da exploração da atividade incentivada, sem que fosse de fato identificado um único equívoco incorrido pela Requerente na apuração do seu lucro da exploração, por meio da alocação das receitas comuns às atividades incentivadas e não incentivadas” (negritou-se; grifou-se; negritou-se e grifou-se).*

23. Pois bem. Primeiramente, não se pode dizer, como faz a Recorrente, que a Fiscalização laborou com uma “[...] visão extremamente superficial de todos os documentos enviados”. Pelo contrário, esta foi examinada de modo global, como visto e resumido adiante.

23.1. O “Quadro 1” do RDF elenca os que foram analisados pela Autoridade Fiscal, i.e., todos aqueles trazidos pelo Contribuinte, apresentados em sedes do procedimento fiscal em si, de Impugnação e da diligência em comento.

23.2. Então, procedeu à análise das planilhas eletrônicas denominadas “Lucro da Exploração 2013” e “Lucro da Exploração 2014”, contidas nos arquivos “Sudene 2013” e “Sudene 2014”, conforme “Quadro 2” (elaborado a partir de documentos juntados em sede da diligência fiscal em comento).

23.3. Busca informações contidas no “DOC 20 – Quadro Explicativo da Estrutura do Plano de Contas de Resultado”, apresentado em sede de Impugnação, e nas planilhas denominadas “Referências 2013” e “Referências 2014”, dos arquivos “Sudene 2013” e “Sudene 2014”, apresentadas em sede de intimação no âmbito da diligência em epígrafe, que tratam da estrutura das nomenclaturas das rubricas contábeis adotadas.

23.4. Identifica produtos (“Quadro 3” do RDF, elaborado a partir do “DOC 20”) e unidades de negócio do Contribuinte relacionadas aos registros contábeis (“Quadro 4” do RDF, elaborado a partir do “DOC 20”), correlacionando-os (“Quadro 5” do RDF).

23.5. Identifica os grupos de despesas do Contribuinte, chegando a elaborar a “Tabela 1” no RDF, correspondente a despesas de *allowance* alocadas ao lucro de exploração. Alega que, em relação a estas, “[...] as demais contas de resultado apresentam lógica de escrituração contábil diversa”, citando como exemplo as despesas de marketing (“Quadro 6” do RDF, elaborado a partir da ECD), aduzindo que, “[...] estrutura do Plano de Contas da empresa, essas despesas são registradas por produto, mas como sendo todas incorridas pela ‘Unidade 07 (Escritório São Paulo)’”, montando a “Tabela 2”, demonstrativo do rateio destas despesas (elaborado a partir da ECD).

23.6. Enumera, no “Quadro 7” do RDF (elaborado a partir da ECD do Contribuinte), os centros de custos da empresa, correlacionando-os às atividades das unidades de negócio (“Quadro 8” do RDF, elaborado a partir do já mencionado “DOC 20”).

23.7. A partir dos “[...] ‘Demonstrativos do Lucro da Exploração’ elaborados pela empresa, [constatou] que as colunas de ‘Despesas de Vendas’ e ‘Despesas com Repositores’ correspondem a parcela dos valores lançados nos centros de custos relacionados à unidade Suape”, elaborando a “Tabela 3”. Também, constatou que “[...] despesas registradas nos centros de custos Suape a seguir elencadas deixaram de compor o cálculo do lucro de exploração”, tendo elaborado a “Tabela 4”. “[D]emonstra os valores contabilizados nos centros de custos não correspondentes à unidade Suape, que foram objeto de rateio, para composição do lucro da exploração e o quanto foi rateado” na “Tabela 5” do RDF, pertinente às despesas de presidência e de Market overhead.

24. Em seguida, irresignou-se com o fato de que as “[...] autoridades fiscais insistem nesse repetitivo argumento de que o controle em Excel seria, por si só, suficiente para afirmar que o lucro da exploração da Requerente não estava amparado em sua contabilidade”. O que a Fiscalização faz, em verdade, é tão-somente perquirir se o Contribuinte, em sua “[...] contabilidade, com clareza e exatidão”, satisfaz o quanto requerido pelo § 1º do art. 549 do então vigente RIR/99 (hoje, vigente no parágrafo único do art. 630 do RIR/18).

25. Afirma, também, a Recorrente, que “[se] se trata[m] de despesas comuns a mais de uma atividade, por óbvio que os rateios são realizados partindo dos valores e registros das despesas na contabilidade da empresa (que era o que a Fiscalização deveria ter analisado), mas as alocações para cada atividade têm que ser feitas de forma gerencial, como realizado pela Requerente. Isso que deveria ter sido analisado pelo Fisco na diligência”. Não era, como se vê da leitura do item “(i)” do dispositivo do “Voto” da Resolução em comento: “[a]nalise 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”.

26. A Interessada também assenta que “[...] não se aponta um único argumento para se deslegitimar os critérios [de rateio] utilizados”, referindo-se à Autoridade Fiscal. Como se viu desde o início desta análise, tal afirmação não pode mesmo proceder, eis que o Fisco, em síntese, afirma que “[d]iante da impossibilidade de evidenciação contábil, só restaria à empresa atender ao que determina o § 3º do art. 549 do RIR/99”.

27. Ao fim, aduz que os “[...] auditores fiscais [...] fecham os olhos a [três] verdades incontestáveis”, que devem ser refutadas:

27.1. De que “todas as informações se basearam em informações e dados extraídos da contabilidade”. A assertiva não pode prosperar, mesmo, de tudo quanto apurado pela Fiscalização, bem como registrado pela própria Interessada, em sede de resposta ao RDF, ao aduzir que as “[...] alocações para cada atividade têm que ser feitas de forma gerencial”, sem apresentar registros contábeis que deem suporte aos rateios de custos/despesas.

27.2. De que os “[...] critérios de alocação das despesas comuns se encontram amparados nas melhores práticas contábeis”. É para afastar esse grau de subjetivismo que o § 3º do art. 549 do então vigente RIR/99 (hoje, parágrafo único do art. 630 do RIR/18), assenta que “[n]a 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”.

27.3. De que as “[...] despesas não consideradas para o cálculo do lucro da exploração não se referem aos produtos incentivados”.

27.3.1. Tal como afirma a Fiscalização, em seu RDF,:

*“3.4 A contabilidade da empresa não registra, e conseqüente, não apura os resultados das atividades incentivadas. Relativamente à atividade incentivada, apenas se demonstra contabilmente a receita líquida, o lucro bruto e parte das despesas administrativas incorridas (frete e armazenagem). Quanto às demais despesas, essas são registradas sem guardar correlação com as atividades da empresa: incentivadas e não incentivadas; ou seja, não é possível gerar uma demonstração de resultado contábil da atividade incentivada, tal qual exige a legislação tributária que autoriza o incentivo fiscal”.*

27.3.2. Afirmação esta que foi corroborada pela Recorrente, em resposta (e-fls. 1782/1787) ao “Termo de Início de Diligência Fiscal” (TIDF), de e-fls. 1774/1775:

“(…)

*Especificamente sobre as despesas rateadas, foram gerados relatórios constantes nas demais abas que detalham os critérios de rateio, bem como as bases utilizadas para a extração das informações. Uma vez que para despesas comuns a todas as atividades da Requerente, é feito o rateio, já é de conhecimento desta d. Fiscalização que não existem DREs para cada atividade da Requerente”.*

28. Quanto ao mais, até o momento, a Interessada não trouxe aos autos “[...] documentação adicional de suporte com base em milhares de páginas extraídas de sua contabilidade, por meio da qual buscará demonstrar que todas as informações resumidas constantes na citada planilha foram extraídas de seus registros contábeis”, como prometido na resposta ao TIDF.

29. Não há, pois, como se discordar da Fiscalização, quando, da confecção do seu RDF, assim concluiu, como visto linhas atrás:

“(…)

*3.24 No caso em questão, como ficou comprovado em todo o procedimento de fiscalização e mais ainda, por conta das diligências efetuadas, o contribuinte apresentou uma forma de apuração mista, na qual apurou o lucro bruto da atividade incentivada, com registros contábeis específicos, e, a partir desse resultado, promoveu um rateio ‘extracontábil’ de apenas alguns grupos de despesas, que não representavam a totalidade das despesas contabilizadas, com base em parâmetros diversos, a seu critério, para chegar ao que chamou de ‘lucro da exploração da atividade incentivada’.*

*3.25 Importante afirmar que o rateio ‘extracontábil’ praticado pela empresa considerou como base apenas parte do montante de suas despesas contabilizadas” (negrito e grifos do original).*

30. Neste tópico, portanto, não assiste razão à Recorrente, ao aduzir que o “[...] auto de infração decorre da inexistência de qualquer aprofundamento das autoridades fiscais, em especial quanto aos elementos extraídos da contabilidade da Recorrente para o cálculo, bem como quanto aos critérios de rateio das despesas comuns adotados”.

#### **Multa qualificada**

31. A Autoridade Julgadora de piso assim se manifestou quanto à matéria, em síntese:

“(…)

*Portanto, dos fatos apurados pela Fiscalização, verifica-se que foram usados expedientes contábeis que consistiram na utilização de ‘critérios razoáveis’ nos rateios extracontábeis de despesas, no rateio de despesas para algumas unidades e outras não, distorcendo o resultado apurado, implicando em falta de clareza e precisão na apuração dos resultados e dos lucros de exploração das unidades da empresa, que acabaram por embarçar o conhecimento da efetiva matéria tributável apurada nos autos deste processo, razão pela qual a Autoridade Fiscal qualificou a multa lançada, no percentual de 150%, conforme dispositivos legais cujo textos transcrevemos a seguir: [...]”.*

32. Por seu turno, a Recorrente se manifestou nos seguintes termos, em síntese;

“(…)

*Ademais, ainda que se entendesse que a apuração do lucro da exploração da atividade incentivadas foi calculado incorretamente, o que admite por mero amor ao debate, é impossível alegar-se que o comportamento do contribuinte foi feito com o intuito de dolo ou de forma fraudulenta. Se a interpretação da norma por parte das autoridades fiscais é diferente da interpretação do contribuinte, isso não significa que esse tenha agido de forma dolosa”.*

33. Como visto, a conduta da Interessada, por si só, não comporta a imputação de evidente intuito de fraude para fins de aplicação da multa qualificada. Isso porque, para tanto, deve estar configurada, de maneira cristalina, a prática reiterada de ações durante todo o ano

calendário (ou mais de um), que tenham como objetivo mascarar a obrigação tributária principal, quando a escrituração do sujeito passivo demonstra que este conhecia o real valor a recolher, constituindo ação dolosa que implica na qualificação da multa de ofício.

34. Desta forma, entendo que a conduta da Recorrente não aponta para o intuito consciente e deliberado de reduzir a base tributável, e sim um erro que tem a sua punição prevista na norma legal. Nessas condições, a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 75% por não configurar a hipótese do art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964.

#### **Concomitância entre multa isolada e multa de ofício**

35. A Autoridade Julgadora de piso assim se manifestou sobre a matéria:

“(…)”

*Primeiramente, deve ser esclarecido que foram apuradas infrações distintas: houve a glosa das despesas de Juros sobre o Capital Próprio 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%. São duas situações distintas, com duas bases de cálculo distintas e, assim, sujeitas a duas penalidades que não se confundem.*

*Logo, não houve a alegada penalização em duplicidade do Contribuinte em razão da mesma infração. A Lei 9.430/96 assim disciplina o tema: [reproduz seus arts. 2º e 44]*

*O art. 16 da IN SRF n.º 93/97 é expresso ao determinar o lançamento, após o ano-calendário, da multa sobre os valores de estimativa não recolhidos: [...]”*

36. Para a análise do caso, traz-se à luz a Súmula CARF n.º 105: “[a] multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”.

36.1. A edição da Súmula se reporta a acórdãos-paradigma proferidos quando o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, ainda não tinha sido modificado pela MPv n.º 351, de 2007 (em vigor a partir de janeiro deste ano), convertida na Lei n.º 11.488, de 2007. A redação do inc. IV do § 1º deste artigo mencionava que as multas nele previstas seria exigidas “isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda [...], na forma do art. 2º [referente às estimativas], que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal [...] no ano-calendário correspondente”, que dava azo à interpretação no sentido de que o valor da base de cálculo da multa isolada estava inserido na base de cálculo da multa de ofício, que levava à vedação à incidência desta concomitância. Lembre-se que o inc. II da redação então vigente se referia a casos de “evidente intuito de fraude”.

36.2. Todavia, a nova redação dada ao artigo pela referida MPv, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007, como é o caso, afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição dessas penalidades em razão da falta de pagamento da

estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei n.º. 9.430, de 1996. Nesse contexto, não há que se falar na aplicação do disposto na Súmula n.º 105 do CARF, que se aplica aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, como visto.

36.3. Os incs. I e II do referido dispositivo tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo distintas. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário; a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente. São materialidades independentes, não havendo que se falar em concomitância.

37. Pelo exposto, não assiste razão à Recorrente, ao afirmar que “[...] ao exigir o pagamento de multa de ofício e de multa isolada, a acusação fiscal acaba por penalizar em duplicidade o contribuinte em razão da mesma suposta infração”.

### **CONCLUSÃO**

38. Por todo o exposto, conheço o Recurso Voluntário, afasto as preliminares de nulidade e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para excluir a qualificação da multa de ofício.

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Taranto Malheiros