



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10480.732676/2015-59  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1201-000.384 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 13 de março de 2018  
**Assunto** IRPJ  
**Recorrente** PERNOD RICARD BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Breno do Carmo Moreira Vieira (Suplente convocado), Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli e Gisele Barra Bossa. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros José Carlos de Assis Guimarães, Luis Fabiano Alves Penteado e Rafael Gasparello Lima.

## **Relatório**

1. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adoto como parte deste, o relatório constante da decisão de primeira instância:

*Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte acima identificado e, em razão de irregularidades apuradas, foram lavrados 4 (quatro) Autos de Infração, em 22/12/2015, com ciência dada em 28/12/2015.*

2. Por meio do Auto, foi constituído o crédito tributário do **IRPJ - R\$70.080.088,88**, em discussão no presente processo.

2.1. Foram também lavrados os seguintes Autos de Infração:

(i) - **CSLL - R\$15.397.991,56 - processo nº 10480- 732.677/2015-01.** Lavrado com a exigibilidade suspensa, em decorrência de ação judicial em andamento.

(ii) - **PIS - R\$905.604,60 e COFINS - R\$4.171.269,79 – processo nº 10480-732.678/2015-48.** Matéria diversa do apurada no IRPJ e na CSLL.

2.2. Totalizaram, portanto, tais lançamentos, a importância de R\$90.554.954,83, aí incluídos os valores dos tributos, das multas de ofício e dos juros de mora (estes calculados até 12/2015). Os enquadramentos legais utilizados para fundamentar as autuações encontram-se nos respectivos autos de infração.

2.3. Como já mencionado acima, no presente processo será discutida a autuação do **IRPJ**.

3. A fiscalização apresenta por meio do “Relatório de Auditoria Fiscal” (RAF), resumidamente, o seguinte.

4. Em decorrência da auditoria realizada, relativa aos anos calendário de 2010, 2011 e 2012 foram apuradas as seguintes irregularidades.

**Despesas de Juros Sobre o Capital Próprio Acima do Limite de Dedutibilidade**

5. Conforme está registrado na contabilidade da empresa, nos anos-calendário de 2010 e 2011, ela distribuiu Juros Sobre o Capital Próprio - **"JCP"** a seus sócios, cujos valores foram deduzidos das bases de tributação do IRPJ desses exercícios, da seguinte forma:

5.1. Lançamento contábil em 31/12/2010 na conta **DESPESAS COM JUROS (CURTO PRAZO)** (código 2001OINT0001.9240.126) no valor de R\$20.000.000,00, com histórico de **"JCP CALCULADO 2010"**, em contrapartida de contas do Passivo.

5.2. Lançamentos contábeis em 31/10/2011, 30/11/2011 e 29/12/2011 na conta **DESPESAS COM JUROS (CURTO PRAZO)** (código 2001OINT0001.9240.126) nos valores de R\$10.000.000,00, R\$10.000.000,00 e R\$20.000.000,00, em contrapartidas de contas do Passivo.

5.3. Considerando os valores distribuídos pela fiscalizada a título de JCP nos anos acima mencionados, foram apurados os seguintes excessos para efeito de dedutibilidade do IRPJ, conforme o previsto no artigo 9º, Lei nº 9.249/95: (i) no ano-calendário de 2010 - R\$3.197.522,57 e (ii) no ano-calendário de 2011 - R\$23.509.805,89. Os cálculos estão devidamente demonstrados no RAF. Tais quantias foram oferecidas à tributação de ofício.

**Deduções do IRPJ a Título de Redução SUDENE em valores acima do permitido - Glosa de Deduções Indevidas**

6. A empresa para parte dos produtos fabricados (Bebidas) tem incentivo aplicado para atividade desenvolvida na área da SUDENE. Para estes produtos a empresa apurou o lucro de exploração, base para redução de 75% do IRPJ, apurando parte das despesas dedutíveis do lucro bruto pelo critério de rateio.

6.1. Porém, conforme previsto no artigo 549, parágrafo 1º do RIR/99, nas situações em que a empresa possua mais de uma atividade com tratamentos fiscais diferenciados e não possua contabilidade que permita chegar de per si aos "lucros da exploração" de suas atividades, está calculará os lucros da exploração das mesmas pelo critério de rateio, em função de suas respectivas RECEITAS LÍQUIDAS.

6.2. Pelo critério previsto, de apuração do lucro de exploração pela proporcionalidade da receita, foi apurado que a fiscalizada se utilizou do incentivo fiscal de redução do imposto de renda devido em valores maiores do que lhe era permitido deduzir; pelo que, procederemos às glosas das deduções utilizadas de forma indevida, que serão cobradas em Auto de Infração específico, lavrado nesta data, cujos valores estão abaixo informados:

|                           | 2010 - R\$          | 2011 - R\$          | 2012 - R\$          |
|---------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| <b>Redução Admitida</b>   | <b>1.856.361,99</b> | <b>31.731,06</b>    | <b>804.579,44</b>   |
| <b>Utilizada /Empresa</b> | <b>7.730.245,87</b> | <b>7.271.987,55</b> | <b>8.228.582,79</b> |
| <b>Valor Glosado</b>      | <b>5.873.883,88</b> | <b>7.240.256,49</b> | <b>7.424.003,35</b> |

6.3. Os cálculos realizados estão demonstrados detalhadamente no RAF.

**Pagamento a Menor das Estimativas Mensais do IRPJ - Multas Isoladas pela Falta de Pagamento de Estimativas Mensais Devidas**

7. Tendo em vista que nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012 a empresa optou pela forma de tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, com pagamento das estimativas mensais, ela recolheu quantias a menor do que seriam devidas, pois não foram considerados os valores acima apurados das infrações cometidas.

7.1. Em decorrência disso, e com base no previsto no artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/97, serão cobradas as multas isoladas pela falta dos pagamentos das estimativas mensais do IRPJ, conforme apuradas nos Demonstrativos de Apuração do ano-calendário de 2010, 2011 e 2012, que montam os seguintes valores:

Multa Isolada pela Falta de Pagamento da Estimativa Mensal (\*) (art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei 9.410/1996)

| Mês / Ano | Valor da Multa Isolada (RS) |
|-----------|-----------------------------|
| mai/2010  | 120.972,40                  |
| jun/2010  | 532.229,69                  |
| out/2010  | 616.616,74                  |
| dez/2010  | 1.436.132,52                |
| mai/2011  | 107.130,82                  |
| out/2011  | 560.433,68                  |
| nov/2011  | 1.406.342,84                |
| dez/2011  | 3.832.637,87                |
| jun/2012  | 60.035,26                   |
| dez/2012  | 3.291.382,60                |

(\*) Vide "Apuração das Estimativas Mensais e da Multa Isolada" nos Demonstrativos de Apuração do IRPJ dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, nos Anexos - DOCUMENTO 11.

**TRIBUTAÇÃO DA CSLL Falta de Declaração e Pagamento da CSLL - Tributada de Ofício**

8. No preenchimento de suas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, o contribuinte não apurou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

8.1. Também, nas nossas pesquisas nos sistemas da RFB, não encontramos informados valores a pagar de CSLL, nas DCTF entregues pela fiscalizada nesses períodos, nem quaisquer pagamentos em DARF dessa Contribuição.

8.2. Foi constatado que a empresa é autora de Ação Judicial pleiteando a não submissão ao pagamento da CSLL, onde possui sentença judicial a eximido da exigência desta Contribuição, enquanto esta tiver como base legal a lei 7.689/1998. Esta Ação não possui trânsito em julgado, e sua tramitação, atualmente, se encontra na dependência de decisão do TRF / 3a Região.

8.3. Acontece que, da mesma forma que não informou os valores da CSLL dos anos-calendário objeto desta fiscalização (2010, 2011 e 2012) nas suas DIPJ, a empresa deixou de informar os valores dessa Contribuição nas suas DCTF entregues, vinculando esses débitos como suspensos, devido à referida Ação Judicial; como assim deveria ter feito, deixando formalizado o crédito e suspensa a sua exigibilidade.

8.4. Assim sendo, com vistas a prevenir a caducidade da RFB poder formalizar os referidos créditos tributários, mediante o disposto nos arts. 149, 151 e seu parágrafo do CTN, computamos os valores da CSLL devidos pela fiscalizada e estamos lançando, em auto de infração específico, lavrado nesta data, com a sua exigibilidade suspensa.

8.5. Com base nas memórias de cálculo apresentadas pela fiscalizada e em verificação com os seus assentamentos contábeis, apuramos as bases de cálculo e os valores das CSLL devidas nos ajustes anuais dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, cujos resultados são os seguintes:

|                                       |                     |
|---------------------------------------|---------------------|
| <b>CSLL DO ANO CALENDÁRIO DE 2010</b> | <b>2.727.841,43</b> |
| <b>CSLL DO ANO CALENDÁRIO DE 2011</b> | <b>2.775.208,12</b> |
| <b>CSLL DO ANO CALENDÁRIO DE 2012</b> | <b>3.193.301,60</b> |

8.6. Os valores devidos da CSLL acima demonstrados serão lançados, de ofício, na condição de exigibilidade suspensa, em função da ação judicial, em tramitação.

**Despesas de Juros Sobre o Capital Próprio Acima do Limite de Dedutibilidade, não Adicionadas na Apuração da CSLL devida - Adição de Despesas Não Dedutíveis**

9. Conforme foi detalhadamente narrado, a empresa distribuiu JCP nos anos-calendário de 2010 e 2011, em valores que excederam a sua dedutibilidade como despesa operacional.

9.1. Acontece que, da mesma forma como apurados com relação ao IRPJ, os JCP distribuídos em excesso de dedutibilidade também são indedutíveis na apuração da CSLL; por previsão já evidenciada em vários dispositivos legais, a exemplo do art. 6º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e do art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

9.2. Visto que a empresa deixou de adicionar, serão eles adicionados de ofício, por esta fiscalização, em auto de infração específico, ora sendo constituído, a saber:

|                               |                          |
|-------------------------------|--------------------------|
| <b>Ano-calendário de 2010</b> | <b>R\$ 3.197.522,57</b>  |
| <b>Ano-calendário de 2011</b> | <b>R\$ 23.509.805,89</b> |

9.3. Ademais, em função da ação judicial em tramitação, os valores devidos da CSLL aqui sendo lançados, serão posicionados na condição de exigibilidade suspensa e controlados pelo processo **nº 10480-732.677/2015-01.**

**IMPUGNAÇÃO**

10. A Empresa tempestivamente apresentou impugnação protocolada em 26/01/2016 contestando a lavratura do **Auto de Infração do IRPJ**, nos seguintes termos, resumidamente.

**Distribuição de Juros Sobre o Capital Próprio “JCP”**

11. Em relação a este item do Auto de Infração, a fiscalização, após solicitar diversas informações e documentos no curso do processo fiscalizatório, concluiu que a Impugnante, nos anos-calendário de 2010 e 2011, distribuiu JCP a seus sócios, deduzindo esses juros das bases de tributação do IRPJ relativo a tais anos, em valor supostamente superior ao limite estabelecido pelo artigo 9º da Lei nº 9.249/1995.

11.1. Para a lavratura do Auto de Infração, a fiscalização considerou apenas os valores das contas de Patrimônio Líquido da Impugnante e os valores da TJLP relativos aos anos de 2010 e 2011, mas ignorando o fato de que os montantes efetivamente distribuídos pela Impugnante naqueles anos referiam-se também a valores de JCP relativos a períodos anteriores (2006 a 2009) e ainda não creditados ou pagos

*pela Impugnante aos seus sócios. São demonstrados os cálculos para a apuração dos limites dos Patrimônios Líquidos destes anos.*

*11.2. A Impugnante demonstra na impugnação que os valores de JCP distribuídos em 2010 e 2011 foram corretamente deduzidos para fins de apuração do IRPJ, não havendo que se falar em qualquer adição ao lucro líquido de tais períodos de apuração, sendo de rigor, portanto, o cancelamento do lançamento.*

*11.3. 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 já transcrito artigo 9º da Lei nº 9.249/95.*

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

*11.5. É, portanto, inquestionável a possibilidade de distribuição dos valores apurados a título de JCP relativos a períodos anteriores. A matéria em questão, inclusive, já vem sendo devidamente discutida por diversos tribunais administrativos e judiciais, tendo a esmagadora jurisprudência sobre o tema se orientado no sentido de reconhecer a inexistência de qualquer limitação temporal para a distribuição de JCP.*

#### ***Apuração do Lucro da Exploração em 2010, 2011 e 2012***

*12. A fiscalização concluiu, de forma, equivocada, que a contabilidade da Impugnante não permitia calcular com a devida clareza o lucro da exploração auferido pela unidade industrial situada no município de Cabo de Santo Agostinho, em área incentivada pela SUDENE.*

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

*12.2. Atendendo ao previsto no artigo 549 do RIR/99, a Impugnante procede da seguinte forma para calcular o lucro da exploração de sua atividade incentivada na área da SUDENE:*

*1) Apura, separadamente em sua contabilidade, a receita bruta da comercialização dos bens incentivados produzidos pela unidade industrial incentivada;*

*2) Da receita bruta da atividade incentivada, extrai os valores relativos às devoluções de vendas e descontos incondicionais, impostos sobre as vendas, apurando, assim, a receita líquida específica e separada para a atividade incentivada;*

*3) Subtrai da receita líquida incentivada, de maneira detalhada e pormenorizada em seus registros contábeis, todos os custos*

*decorrentes da fabricação das mercadorias objeto dos incentivos fiscais em sua unidade de Suape, apurando, desta forma, o lucro bruto decorrente das atividades incentivadas;*

*4) Do valor do lucro bruto apurado, com relação à sua atividade incentivada, são deduzidas as despesas incorridas para o desenvolvimento de tal atividade. A alocação destas despesas é feita de forma direta, no que concerne às despesas que se referem apenas aos produtos incentivados, como, por exemplo, despesas de frete, armazenagem (depósito). E, quanto às despesas que inevitavelmente são comuns tanto à atividade incentivada, como às demais atividades da empresa, sua alocação é feita de forma indireta, sendo definida por meio de critérios razoáveis de proporcionalização, que a Impugnante demonstrará com detalhamento no decorrer da presente defesa. Todos os valores das despesas deduzidas pela Impugnante, para o cálculo do lucro da exploração, são extraídos dos seus registros contábeis altamente sofisticados e detalhados.*

*12.3. De fato, a própria fiscalização parece reconhecer que a Impugnante possui contabilidade analítica suficiente para apurar os lucros brutos dos produtos comercializados. No entanto, ao analisar os lançamentos das despesas operacionais, as autoridades fiscais afirmam, sem a necessária fundamentação, que tais despesas não estão identificadas por atividade na contabilidade da empresa e, por isso, esta não teria condições de calcular seu lucro da exploração.*

*12.4. A fiscalização, ao fazer tal afirmação, simplesmente ignora o fato de que, a Impugnante também extrai de sua contabilidade os elementos para o lançamento das despesas operacionais atribuíveis às atividades incentivadas e às demais atividades.*

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

*12.6. A Impugnante passa a detalhar os critérios adotados para ratear as despesas operacionais consideradas para os produtos incentivados (.....).*

*12.7. Informa que várias contas de despesas que a fiscalização alegou que não foram consideradas para apuração do lucro de exploração se referem na realidade a contas de custo dos produtos. É apresentado quadro, detalhando as referidas contas.*

*12.8. Quanto à menção da fiscalização com referência a distorção entre a lucratividade do estabelecimento incentivado e os demais estabelecimentos, a Impugnante declara que, não há nenhum absurdo que a concentração do lucro da Impugnante no Brasil esteja na região da SUDENE, pois é lá onde efetivamente é produzida a maior parte dos produtos com maior lucratividade. As demais atividades não incentivadas, particularmente com relação aos produtos importados*

*que a margem de lucro se concentre mais na empresa do Grupo produtora e fornecedora dos produtos.*

*12.9. Finalmente, a Impugnante não considerou para apuração do lucro de exploração o JCP em decorrência falta de base legal. O Parecer Normativo CST nº 102/78 diz que o lucro líquido, básico para o cálculo do lucro da exploração, seria o lucro contábil tal como definido na Lei nº 6.404/76, antes da dedução da provisão do imposto de renda. Embora legalmente os JCP sejam dedutíveis para fins de apuração do IRPJ, certamente não se tratam de despesa operacional.*

#### **Multa Isolada**

*13. Independentemente dos argumentos acima, bem como da conclusão de que inexistem quaisquer valores devidos pela Impugnante a título de IRPJ, deveria ser cancelado o lançamento da multa isolada cobrada no valor de 50% sobre o suposto IRPJ não recolhido por estimativa. Isso porque, 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.*

*14. Na hipótese de ser mantida a exigência da multa isolada, requer-se o cancelamento dos valores lançados relacionados ao período anterior a de dezembro de 2010, dado que fulminados pela decadência.*

#### **Pedido de Diligência**

*15. Alternativamente, caso não se entenda de pronto pela improcedência do lançamento ora guerreado, requer que seja o julgamento desta Impugnação convertido em diligência, a fim de que seja realizada a apuração dos valores ora discutidos com base nos elementos extraídos dos registros contábeis da Impugnante."*

2. Em sessão de 30 de janeiro de 2017, a 3ª Turma da DRJ/SPO, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação (fls. 1864/1930), mantendo o crédito tributário exigido, nos termos do Acórdão nº 12-15.113 (fls. 2012/2035), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo:

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

*Ano-calendário: 2010, 2011, 2012*

*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. PROPORCIONALIDADE EM RELAÇÃO ÀS RECEITAS TOTAIS.*

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

**MULTAS ISOLADAS. ESTIMATIVAS.**

*A lei estabelece que, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa exigida isoladamente, no percentual de 50%, sobre os valores devidos e não recolhidos, a título das estimativas mensais, estando o contribuinte sujeito à apuração do lucro real anual, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, no ano-calendário correspondente. Multa mantida.*

**DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

*O prazo decadencial para o lançamento de multa isolada não está regrado pelo artigo 150, § 4º, do CTN, mas pelo do art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal.*

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA**

*Indefere-se pedido de diligência que seja prescindível para a composição da lide.*

*Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido”*

3. A DRJ/REC não acatou os argumentos da Recorrente, em síntese, sob os seguintes fundamentos:

**Glosa de Juros Sobre o Capital Próprio “JCP”**

3.1. Entende que, por força do comando legal do artigo 9º, da Lei 9.249/95, a contribuinte teve direito em cada ano-calendário do período de 2006 a 2011, ao exercício da faculdade de deduzir despesas com JCP na apuração do lucro real do ano. Pelos demonstrativos por ela apresentados, porém, verifica-se que optou por não exercer a referida faculdade, tendo procedido à dedução dos JCP somente nos anos-calendário de 2010 e 2011, o que veio dar causa à glosa objeto do presente lançamento.

3.2. Em que pese o conteúdo facultativo da norma em questão, sustenta que deve ser considerado, também, que, na ordem tributária vigente, a apuração de tributos é regida pelo princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência.

3.3. No caso do IRPJ e da CSLL, a periodicidade de apuração do lucro real é trimestral, sendo possível apenas convertê-la em anual mediante antecipação mensal de recolhimento dos tributos sob a forma de pagamento de estimativas, conforme disciplinamento dado em leis e em atos normativos infra-legais específicos. Cada período de apuração, trimestral ou anual, é único e independente de outro qualquer, possuindo fato gerador e bases de cálculo próprias.

3.4. As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de determinado trimestre ou ano não podem se compor, por definição, com as receitas e despesas de trimestres ou anos anteriores, salvo mediante expressa autorização legal. O lucro tributável, o lucro real, é aquele

apurado no trimestre ou no ano, resultante do lucro líquido apurado sob o regime de competência, com as adições e exclusões autorizadas em lei.

3.5. E o regime de competência, sendo critério básico para registro das operações da pessoa jurídica, tanto na contabilidade societária como na fiscal, por força do estipulado no artigo 177 da Lei nº 6.404/76, Lei das Sociedades Anônimas, - e pelo qual devem ser registradas, na apuração do Resultado do ano, as receitas e despesas incorridas no ano -, é a tradução, no plano contábil, do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e sua independência.

3.6. Portanto, se foi decidido creditar aos sócios JCP incidentes sobre PL's de anos anteriores, tal decisão não pode ter validade para fins fiscais, visto que se referem a despesas que poderiam ser incorridas em anos anteriores, não no ano em que veio se dar a dedução, 2010 e 2011. A observância do regime de competência implica o reconhecimento, como despesas dedutíveis, apenas em relação aos juros incorridos no ano de sua contabilização.

### **Apuração do Lucro da Exploração em 2010, 2011 e 2012**

3.7. A fiscalização apurou que a contabilidade da contribuinte não permitia calcular com a devida clareza o lucro da exploração auferido pela empresa na unidade industrial situada na área da SUDENE. Em decorrência disso, a fiscalização calculou o lucro de exploração com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total. Com tal medida foi apurado excesso de lucro de exploração considerado pela empresa, que foi motivo de lançamento de ofício dos tributos recolhidos a menor em decorrência deste excesso.

3.8. A contribuinte por sua vez, alega que os rateios das despesas operacionais foram realizados com critérios lógicos e que as despesas estavam devidamente registradas em sua contabilidade, não tendo a fiscalização analisado tais critérios.

3.9. A empresa apresentou as planilhas sintéticas, onde mostra a apuração dos lucros da exploração dos períodos em análise e o ajuste anual da sua "atividade incentivada", por critérios de rateios a partir dos lucros brutos dos produtos produzidos pela sua unidade de Suape-PE (considerada a atividade incentivada com 75% de redução do imposto de renda), e os valores das reduções pleiteadas nesses períodos.

3.10. Para chegar aos seus valores informados nas suas DIPJ dos lucros da exploração dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, se utilizou da prerrogativa de que trata o art. 549 e parágrafo 1º do RIR/99. Entendendo possuir contabilidade integrada que permitia identificar os lucros da exploração de suas diversas atividades (incentivadas ou não), deixou de preencher as informações das Fichas 08 das DIPJ desses exercícios, que calcula os valores dos lucros da exploração das diversas atividades por critérios de proporcionalidade às respectivas receitas líquidas.

3.11. Nas situações em que a empresa seja beneficiária de incentivos fiscais que se baseie em "lucro da exploração da atividade", esta deverá: i) - apurar o valor do lucro da exploração decorrente de cada atividade incentivada mediante registros contábeis específicos; ou, ii) - nos casos em que o sistema de contabilidade não permita apurar 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.

3.12. Para as situações em que não haja possibilidade de se apurar diretamente pela contabilidade os lucros da exploração, a RFB, veio disponibilizar na DIPJ, a "ficha 08 - Demonstração do Lucro da Exploração - PJ em Geral", para permitir o seu cálculo através do critério de rateio, institucionalizando como tal a receita líquida das diversas atividades com tratamentos fiscais diferenciados.

3.13. Como apurado pela fiscalização, a empresa não possui registros específicos que permitam identificar os lucros da exploração de suas diversas atividades, inclusive e principalmente, da atividade com incentivo de redução de 75% do IRPJ devido (atividade localizada na área da SUDENE).

3.14. A contribuinte possui contabilidade analítica que possibilita apurar os "lucros brutos" dos seus produtos produzidos na fábrica na área da SUDENE e comercializados. Porém, os lançamentos das despesas operacionais, que são muito representativas em termos de valor quando comparadas aos seus custos, não identificam as unidades a que pertencem, pois as despesas são incorridas de forma centralizada.

3.15. É evidente que a apuração do lucro de exploração, sem o critério da proporção das receitas, somente será possível quando as despesas operacionais estiverem devidamente identificadas em relação a cada unidade industrial na sua contabilidade, não havendo a necessidade de recorrer a rateios.

3.16. Independentemente do justificado pela contribuinte, considerou relevantes as seguintes ponderações prestadas pelo agente fiscalizador, são elas: (i) enquanto as despesas operacionais da empresa são da ordem de 44% das receitas líquidas, as "despesas operacionais incentivadas", como consideradas nos cálculos apresentados, comparadas com as "receitas líquidas das atividades incentivadas" representam menos da metade dessa grandeza (média de 20%); (ii) a exploração das atividades não incentivadas, que equivalia a 64% do seu faturamento, gera enormes prejuízos, enquanto que a exploração de suas atividades incentivadas (36% do faturamento) gerava lucros em montante suficiente capaz de absorver os prejuízos das demais atividades.

3.18. Concluiu que, sendo a contribuinte detentora que era, nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, 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, não procedeu ao cálculo correto dos valores de seu benefício, devendo ser mantido o lançamento realizado pela fiscalização.

### **Multa Isolada**

3.19. Com fundamento no disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 (redação trazida pela Lei nº 11.488/2007), entende que após o término do período-base, o tributo exigível é somente aquele apurado em decorrência do saldo do ajuste no final do período de apuração. Sendo constatada a falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa, somente é possível efetuar o lançamento da multa de ofício isolada sobre o valor devido e não recolhido.

3.20. Nesses casos, sustenta que a legislação previa e prevê a multa isolada, mesmo se apurado de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa, não cabendo a esfera administrativa negar a aplicação de norma prevista em lei em vigor.

3.21. Portanto, não está sendo cobrada a estimativa não recolhida (ou recolhida a menor), mas sim a multa sobre o valor que deixou de ser recolhido. Há previsão legal para o lançamento de multa isolada se for verificado recolhimento de estimativa em valor inferior ao devido.

3.22. Considera que o imposto só é cobrado uma vez e as sanções não são cumulativas. Há duas obrigações junto ao Fisco. Uma de antecipar o valor correto durante o ano-calendário e outra de tributar o resultado fiscal porventura apurado no final do período de apuração. São, portanto, dois deveres independentes que podem ser descumpridos, em momentos distintos e por motivações diferentes. Assim, o não recolhimento do IRPJ ou da CSLL calculados por estimativa dá ensejo à aplicação de multa isolada.

### **Decadência**

3.23. O art. 150 do Código Tributário Nacional trata do lançamento por homologação. Dessa forma, efetuado o pagamento do tributo sujeito a esse tipo de lançamento até a data de seu vencimento, mesmo que em valor inferior ao efetivamente devido, começa a correr o prazo do § 4º do mesmo artigo. Contudo, no caso, entende trata-se de multa isolada e não de tributo. E esta só pode ser cobrada mediante lançamento de ofício.

3.24. O fato motivador da multa é a falta de pagamento do tributo apurado por estimativa. Encerrado o ano-calendário, considera não ser mais possível a cobrança do tributo devido por estimativa. Assim, não há que se falar em período de cinco anos para a decadência do direito de lançamento (artigo 150, §4º, do CTN). Portanto, aplicável o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

3.25. Uma vez que o vencimento da estimativa de janeiro de 2010 deu-se em fevereiro do mesmo ano, o prazo decadencial começa a fluir a partir do dia 1º de janeiro de 2011, com termo final em 31 de dezembro de 2015. Como a ciência dos lançamentos das multas isoladas foi dada em 28/12/2015, não havia ainda decorrido o prazo decadencial.

3.26. Por fim, considera que no caso em exame, não há a necessidade da realização de diligência, estando nos autos todas as informações e documentos necessários para a conclusão do julgamento.

4. Cientificada da decisão (Abertura de Documento 06/03/2017, fls. 2045), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 2048/2106) em 04/04/2017, reiterando as razões já expostas em sede de impugnação (fls. 1864/1930), em especial para: retorno dos autos à origem para realização de novo julgamento da impugnação apresentada, de forma que seja realizada a devida análise de todos os argumentos e documentos apresentados pela Recorrente, os quais, como exposto, foram simplesmente ignorados pela decisão recorrida; alternativamente, caso não se entenda de pronto pela improcedência do lançamento ora guerreado, requer a Recorrente seja o presente feito convertido em diligência, a fim de que se realize a apuração dos valores ora discutidos com base nos elementos extraídos dos registros contábeis da Recorrente.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora

5. Em virtude da necessidade de baixar os autos em diligência, deixo de apreciar as demais razões suscitadas em sede de Recurso Voluntário (fls. 2048/2106) e atendo-me aos pressupostos e fundamentos hábeis a justificar tal providência a ser atendida pela douta autoridade preparadora.

6. A fiscalização apurou que a contabilidade da contribuinte não permitia calcular com a devida clareza o lucro da exploração auferido pela empresa na unidade industrial situada na área da SUDENE. Em decorrência disso, calculou o lucro de exploração com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total (artigo art. 549 e parágrafo 3º do RIR/99 e não com base no parágrafo 1º). Em razão desta medida foi apurado excesso de lucro de exploração considerado pela empresa, o que foi motivou o lançamento de ofício dos tributos recolhidos a menor em decorrência deste excedente.

7. O artigo 549, parágrafo 1º e 3º, do RIR/99, determinam:

### *Demonstração do Lucro do Empreendimento*

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

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

*§ 2º Se a pessoa jurídica mantiver atividades não consideradas como industriais ou agrícolas, deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.*

***§ 3º Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total, observado o disposto no art. 544. (g.m.). (grifos nossos)***

8. Este assunto também está bem detalhado no Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - PN CST nº 49 de 06/09/1979. Abaixo reproduzo o item 2 do referido PN, que suportado no Decreto-Lei 1.598/1977, conceitua o "Lucro da Exploração":

*"2. Com o advento do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, estes benefícios fiscais passaram a ser calculados sobre o lucro*

*da exploração, assim conceituado no caput do art. 19, do citado diploma legal:*

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

*I - a parte das receitas financeiras (art. 17. ) que exceder das despesas financeiras (art. 17. , parágrafo único);*

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

*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 (...). (g.m.)."*

9. As autoridades fiscais sustentam que é dever da empresa beneficiária de incentivos fiscais que se baseie em "lucro da exploração da atividade": (i) apurar o valor do lucro da exploração decorrente de cada atividade incentivada mediante registros contábeis específicos; ou (ii) nos casos em que o sistema de contabilidade não permita apurar 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 (§3º, do artigo 549, do RIR/99)

10. Contudo, nos autos não encontro efetiva análise da farta documentação contábil e fiscal apresentada pela Recorrente de forma a justificar a aplicação do §3º, do artigo 549, do RIR/99 em detrimento do §1º, do mesmo diploma legal.

11. A douta autoridade fiscal desconsiderou o fato de que algumas das despesas atinentes às atividades incentivadas são alocadas de forma direta e decorrem de lançamentos contábeis específicos. Este é o caso das despesas com frete e com armazenagem.

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

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

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

15. À título meramente exemplificativo, as despesas de frete relacionadas às atividades incentivadas nos anos de 2010, 2011 e 2012 totalizaram os valores de R\$ 7.154.906,56, R\$ 8.116.276,42 e R\$ 7.438.095,15, respectivamente, representando 23,5%, 24% e 19,8% das despesas incorridas para manutenção e desenvolvimento das atividades incentivadas em tais anos.

16. As despesas de armazenagem (depósito) relacionadas às atividades incentivadas nos anos de 2010, 2011 e 2012 totalizaram os valores de R\$ 2.348.570,92, 2.187.502,02 e R\$ 2.643.863,02, respectivamente, representando 7,7%, 6,4% e 7% das despesas incorridas para manutenção e desenvolvimento das atividades incentivadas em ditos anos.

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

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

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

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

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

22. Nota-se que, mesmo diante das hipóteses previstas no §4º, do artigo 38, da Lei nº 9.784/1999, em que as provas poderão ser recusadas, o normativo dispõe sobre a necessidade de decisão fundamentada por parte da autoridade fiscal. Constam do rol as provas

*"ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias"*, incidências que claramente fogem a realidade do presente caso.

23. Diante do exposto, VOTO por CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a autoridade preparadora:

(i) Analise a documentação fiscal e contábil que instruiu a impugnação da contribuinte de fls. 1864/1930, a fim de verificar se os rateios das despesas operacionais estavam devidamente registradas na contabilidade da Recorrente e apure os valores ora discutidos com base nos elementos extraídos dos registros contábeis da contribuinte.

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

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

24. Lembro que, as atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão devem ser realizadas de ofício pela autoridade fiscal, nos termos do artigo 29, da Lei nº 9.784/99<sup>1</sup>.

25. Após a conclusão da diligência, a autoridade fiscal responsável deverá elaborar Relatório Conclusivo, com posterior ciência à Recorrente, para que, se assim desejar, se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias e na sequência retornem os autos ao E. CARF para julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

---

<sup>1</sup> Art. 29. As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.

§ 1º O órgão competente para a instrução fará constar dos autos os dados necessários à decisão do processo.

§ 2º Os atos de instrução que exijam a atuação dos interessados devem realizar-se do modo menos oneroso para estes.