



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10508.720177/2019-97
ACÓRDÃO	1402-007.001 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BALL EMBALAGENS LTDA.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014

BENEFÍCIO FISCAL. MP Nº 2.199-14. SUDENE. REDUÇÃO DO IRPJ.

O direito de reduzir o IRPJ calculado sobre o lucro da exploração, impõe que a pessoa jurídica preencha as condições e os requisitos legais exigidos para obtenção do benefício requerido. Possuindo a recorrente escrituração regular que permita a correta apuração do Lucro da Exploração, com segregação das receitas e resultados das atividades incentivadas e não incentivadas, cabe reconhecer o benefício pretendido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, cancelando os lançamentos.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macêdo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 5ª Turma da DRJ04, sessão de 29 de junho de 2021 (fls. 242/261)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada perante aquele órgão (fls. 75/90), referente a lançamentos de IRPJ perpetrados pelo Fisco (autos de infração – fls. 54/61), regime do Lucro Real, ano-calendário 2014, relativamente à infração “redução - superestimação do lucro da exploração”.

O AI de IRPJ está abaixo reproduzido (fls. 55):

EMPRESAS INSTALADAS NA ÁREA DA SUDENE/ADENE		
INFRAÇÃO: REDUÇÃO - SUPERESTIMAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO		
Superestimação da redução do imposto, decorrente de cálculo incorreto do Lucro da Exploração, conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2014	22.183.048,89	75,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2014:		
Arts. 231, 544, 546, 549 do RIR/99		
Art. 2º da Medida Provisória nº 2.199-14/01		

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Segundo o Relatório Fiscal – IRPJ – 2014 (RF – fls. 46/53), estes os pontos principais da acusação do Fisco:

“A Receita Federal do Brasil identificou, em seus sistemas informatizados, indícios do descumprimento da legislação tributária por parte do contribuinte supracitado, o que motivou a formalização do presente Procedimento Fiscal. Mais especificamente, para verificar se os valores declarados na Escrituração fiscal Digital (EFD) à título de Lucro da Exploração com isenção de 75% estavam corretos, no ano calendário em análise.

Da análise dos registros N600 da EFD é possível observar que em todos os meses do ano calendário de 2014, o contribuinte declarou “Receita Líquida da Atividade com Redução de 75%” em valor inferior ao “TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA” indicando que nem toda a receita por ele auferida está sujeita ao benefício fiscal em questão. Tal informação é coerente com o fato de o contribuinte ter estabelecimentos fora da área de cobertura da Sudene, nos estados do Rio de Janeiro e São Paulo, conforme registro Y540 da mesma ECF que aponta a distribuição da receita entre os diversos estabelecimentos.

¹A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

Ainda no registro N600, notou-se que no ano calendário 2014 a contribuinte declarou valores idênticos nas linhas referentes a “LUCRO DA EXPLORAÇÃO” e a valores idênticos nas linhas referentes a “LUCRO DA EXPLORAÇÃO” e “Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 75%” levando a crer que todo o lucro foi oriundo das atividades sujeitas ao benefício fiscal o que é absolutamente incoerente com a distribuição da receita líquida descrita no parágrafo anterior.

Nesse período, o contribuinte assim declarou no registro N600 (apuração anual):

Receita Líquida da Atividade com Redução de 75%	253.919.553,61
TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA	1.377.050.335,26
LUCRO DA EXPLORAÇÃO	232.856.317,70
Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 75%	232.856.317,70

Deve-se destacar que o programa validador da ECF calcula automaticamente o valor da “Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 75%” baseando-se na proporção da “receita líquida da atividade com redução de 75%” em relação ao “total da receita líquida”. Contudo, o valor desse campo é alterável pelo declarante*.(* Regra disponível na planilha “Tabelas Dinâmicas e Planos de Contas Referenciais” disponível no sítio <http://sped.rfb.gov.br>).

A inconsistência encontrada consiste na aplicação do benefício de redução a 100% do Lucro da Exploração, quando este deveria ser aplicado apenas à parcela da receita da empresa de fato incentivada, que no caso concreto seria de aproximadamente 18,4%.

Pelo exposto, o valor da “Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 75%” deveria ser, para a apuração anual, R\$ 42.937.262,88. (253.919.553,61/1.377.050.335,26 * 232.856.317,70).

Diante do exposto acima, foi realizada diligência junto à contribuinte, por meio do TDPF nº 05101.00.2019.00291-8, com ciência em 10/04/2019, solicitando os esclarecimentos de fato e de direito que levaram o contribuinte a apurar a redução sobre 100% do Lucro da Exploração, quando o correto seria sobre 18,4% deste. Em sua resposta, reproduzida abaixo, a contribuinte admite o erro no preenchimento da ficha N600 da ECF:

(...)

Confirmado o erro no preenchimento da ECF, foi aberta a ação fiscal, por meio do TDPF nº 0500100.2019.00104, com ciência em 08/05/2019, com o objetivo de calcular o correto valor do Imposto de Renda devido pela empresa no ano calendário 2014, utilizando o percentual correto de redução do lucro da exploração.

No termo de início de ação fiscal, intimamos a contribuinte a apresentar o demonstrativo detalhado de apuração do lucro da exploração da empresa para o ano calendário de 2014, discriminando os valores sujeitos a redução de 75% prevista nos arts. 1º, 2º e 3º da Medida Provisória 2.199-14 de 24 de agosto de 2001, com a nova redação dada pelo artigo 32 da Lei nº 11.196/2005.

O demonstrativo apresentado pela contribuinte confirma os valores escriturados na ECF a título de Lucro da Exploração.

No registro N610 (apuração anual – AC 2014) verifica-se que a contribuinte declarou “Lucro da Exploração da Atividade com Redução de 75%” no valor de R\$ 232.856.317,70 e, sobre isso, calculou valor de redução de R\$ 29.481.247,90.

Diante do que se demonstrou acima, o correto seria:

Lucro da Exploração da Atividade com Redução de 75%: R\$ 42.937.262,88

Imposto: R\$ 6.440.589,43 (42.937.262,88 * 0,15)

Adicional: R\$ 3.207.513,18 (aplicando-se a fórmula apresentada na planilha “Tabelas Dinâmicas e Planos de Contas Referenciais” disponível no sítio <http://sped.rfb.gov.br>)

Subtotal: R\$ 9.648.102,61 (6.440.589,43 + 3.207.513,18)

Redução: R\$ 7.236.076,95 (0,75* 9.648.102,61)

Dessa forma, a redução de IRPJ apurada pelo contribuinte no ano-calendário 2014 se mostra indevidamente majorada em R\$ 22.245.170,95, logo, o Imposto de Renda a pagar deve ser elevado no mesmo valor.

Nos quadros a seguir, demonstramos os novos valores apurados a título de “PARCELA CORRESPONDENTE A ATIVIDADE COM REDUÇÃO DE 75%” (ficha N600) e “CÁLCULO DA ISENÇÃO E REDUÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL” (ficha N610).

Por último reproduzimos a ficha “N630 – APURAÇÃO DO IRPJ SOBRE O LUCRO REAL” onde colocamos os valores declarados pela contribuinte e os novos valores apurados por esta fiscalização.

Importante mencionar que não encontramos na Parte B do LALUR nenhum valor de prejuízo fiscal a compensar”.

DA IMPUGNAÇÃO

Insatisfeita, a pessoa jurídica acostou impugnação (fls. 75/90) aduzindo:

- explorar atividades incentivadas ao benefício do Lucro da Exploração (doc. 02, fls. 022/023) e outras atividades não incentivadas, controlando a sua receita, custo e despesa por meio de registros contábeis específicos, tal como determina o art. 62 da Instrução Normativa SRF nº 267/2002, o art. 549 do RIR/1999 (vigente à época da apuração) e o Parecer Normativo CST nº 49/79;

- manter registros contábeis segregados para as atividades incentivadas e, mesmo assim, a Autoridade Fiscal entendeu por bem efetuar o lançamento pelo método de estimativa/proporcionalidade, olvidando-se que essa metodologia deve ser utilizada apenas na hipótese de não ser possível utilizar a primeira;

- ser sabido que diante de uma pluralidade de atividades incentivadas e não incentivadas, a legislação estabelece preferencialmente que o contribuinte efetue registros contábeis específicos para as suas atividades incentivadas pelo Lucro da Exploração, com o objetivo de demonstrar de forma mais apurada os elementos que dão suporte ao cálculo deste benefício. Somente no caso em que o contribuinte não consiga estabelecer sistemas e registros contábeis aptos a segregar as receitas e custos dos estabelecimentos cuja atividade é incentivada, é que então deve ser adotado o sistema de proporção entre receita incentivada sobre receita total;
- que a razão para esta preferência de métodos para dimensionar o Lucro da Exploração ocorre em razão dos registros contábeis segregados evitarem uma possível distorção ao se misturar receitas e despesas incentivadas e não incentivadas (nesse ponto, a recorrente traz a doutrina de Edmar Oliveira de Andrade Filho, como reforço à sua argumentação);
- estabelecidas essas premissas, há de se observar que o cálculo apresentado no auto de infração desconsidera o montante do Lucro da Exploração por ela calculado por meio dos balancetes contábeis segregados. Sobre o Lucro da Exploração das atividades incentivadas foi aplicado o percentual de 18,4%, que corresponderia à proporção entre a receita líquida da atividade com redução de 75% e o total da sua receita líquida; este procedimento, contudo, não é previsto na legislação tributária, tendo em vista que o método adotado em sua contabilidade permite demonstrar os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos situados na área de atuação incentivada. A partir desses dados foi efetuado o cálculo do benefício do Lucro da Exploração;
- nesse contexto, o cálculo por estimativa proposto pela Autoridade Fiscal no auto de infração somente seria aplicável caso não se segregassem as receitas, despesas e custos de cada uma das atividades beneficiadas pelo Lucro da Exploração, o que não é o caso;
- assim, tendo em vista que seu sistema de contabilidade segregou as receitas, custos e despesas de cada atividade incentivada separadamente para que se pudesse calcular o Lucro da Exploração, o cálculo realizado pela Autoridade Fiscal diminuiu indevidamente o benefício fiscal calculado por meio dos balancetes contábeis segregados;
- nos termos do art. 142 do CTN, o cálculo do tributo devido é etapa essencial da atividade de lançamento, sendo positivamente imponderável que se cogite da constituição de crédito tributário que não possua precisa correspondência entre o quantum exigido e a realidade tributária do contribuinte identificada no plano fático; cita doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho, Paulo De Barros Carvalho e Ives Gandra Da Silva Martins como reforço à sua argumentação;
- ao se valer de método de apuração/cálculo não previsto na legislação, em detrimento à identificação do Lucro da Exploração com base em balancetes contábeis segregados, a Autoridade Fiscal acabou por lançar crédito tributário manifestamente inflado, viciado, léguas distante da

realidade e que, por isso mesmo, não pode sustentar o auto de infração aqui combatido; acosta acórdãos do CARF para suportar seus argumentos;

- a autuação está pautada unicamente no fato de ter sido por ela declarado no registro N600 da ECF o Lucro da Exploração como sendo 100% de seu lucro líquido do período, olvidando-se que tal informação é prestada em caráter meramente informativo, como explicado no manual de preenchimento da ECF, constante do site do SPED o que, nas suas palavras, seria complexo;

- meritoriamente que, caso não seja anulado o lançamento, pelos argumentos anteriormente apresentados, não poderia a Autoridade Fiscal ter promovido o lançamento, uma vez que a reapuração do IRPJ referente ao ano-calendário de 2014 aponta a utilização a menor do benefício do Lucro da Exploração, ou seja, pagamento a maior do IRPJ;

- junta laudo de auditoria independente (fls. 121/149) com vistas à identificação do Lucro da Exploração do período sob ação fiscal, tendo o referido laudo atestado a existência final de saldo credor a seu favor;

- finaliza requerendo provimento da impugnação.

DA DECISÃO RECORRIDA

Encaminhada a impugnação ao crivo da 5ª Turma da DRJ04, inicialmente houve a conversão do julgamento em diligência (Despacho de 30/12/2019 – fls. 154/157) concluído com os seguintes apontamentos e quesitos:

Em sua impugnação, a contribuinte alegou manter registros contábeis segregados, controlando a sua receita, custo e despesa por meio de registros contábeis específicos, tal como determina o art. 62 da Instrução Normativa SRF nº 267/2002, o art. 549 do RIR/1999 (vigente à época da apuração) e o Parecer Normativo CST nº 49/79, e que somente no caso em que o contribuinte não consiga estabelecer sistemas e registros contábeis aptos a segregar as receitas e custos dos estabelecimentos cuja atividade é incentivada, é que então deve ser adotado o sistema de proporção entre receita incentivada sobre receita total, utilizado pela Autoridade Fiscal no Lançamento Fiscal - Assim, tendo em vista que seu sistema de contabilidade segregou as receitas, custos e despesas de cada atividade incentivada separadamente para que se pudesse calcular o Lucro da Exploração, o cálculo realizado pela Autoridade Fiscal diminuiu indevidamente o benefício fiscal calculado por meio dos balancetes contábeis segregados;

(...)

Diante do exposto, verifica-se que a Autoridade Fiscal, em seu Relatório Fiscal, não se manifestou sobre a observação, por parte da contribuinte, da exigência do § 1º do artigo 549 do RIR/99:

(...)

Ou seja, a Autoridade Fiscal, diante da documentação apresentada, não se manifestou sobre a existência, na contabilidade da contribuinte, de registros contábeis efetuados com clareza e exatidão que permitam identificar 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;

Assim, com o objetivo de dirimir a questão, encaminho o presente processo à unidade de origem para que a Autoridade Fiscal manifeste-se conclusivamente acerca do sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica, explicitando se este sistema oferece condições para apuração do lucro por atividade e se demonstra, 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, inclusive refletindo os valores do Lucro da Exploração e da Redução do IRPJ efetuados pela contribuinte e apresentados à fiscalização e em sua impugnação;

Concluída a diligência, cientifique-se a interessada para que, a seu critério, se pronuncie sobre o resultado no prazo de trinta dias.

A diligência foi cumprida com cancelamento integral do trabalho do Fisco (Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal – fls. 209/216).

Cientificada, a contribuinte não se manifestou.

Voltando os autos a julgamento, for prolatada decisão pela 5ª Turma da DRJ04, com os seguintes excertos do voto condutor (fls. 242/261):

“24. Assim, diante do exposto pela Autoridade Fiscal e da impugnação apresentada, além do Relatório emitido após a diligência efetuada, entendo não haver o que retocar no procedimento fiscal, em vista da clareza da legislação em determinar a proporcionalização entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total para apuração do Lucro da Exploração da recorrente, diante da inexistência de registros contábeis que demonstrem, 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 - nesse sentido, veja-se o artigo 549, parágrafo 1º e 3º, do RIR/99, então vigente, abaixo reproduzidos:

(...)

25. A matéria também encontra detalhamento no Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - PN CST nº 49 de 06/09/1979, ainda vigente:

(...)

26. No caso ora em análise, como a recorrente não apresentou contabilidade com as exigências estipuladas pela legislação acima reproduzida para fins de apuração do Lucro da Exploração da Atividade com direito à Redução de 75% do IRPJ, conforme claramente apontou o Relatório da Diligência (e sobre o qual não houve qualquer manifestação posterior), deveria ter procedido a proporcionalização entre a receita líquida correspondente às atividades incentivadas e a receita líquida total - os cálculos proporcionais foram efetuados pela fiscalização no Relatório Fiscal, e vão abaixo reproduzidos:

Proporcionalização da Receita Líquida referente às atividades incentivadas com as Receita Líquida Total

A inconsistência encontrada consiste na aplicação do benefício de redução a 100% do Lucro da Exploração, quando este deveria ser aplicado apenas à parcela da receita da empresa de fato incentivada, que no caso concreto seria de aproximadamente 18,4%.

Pelo exposto, o valor da "Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 75%" deveria ser, para a apuração anual, R\$ 42.937.262,88. (253.919.553,61/1.377.050.335,26 * 232.856.317,70).

Cálculo do valor da Redução de 75% do IRPJ

Lucro da Exploração da Atividade com Redução de 75%: R\$ 42.937.262,88

Imposto: R\$ 6.440.589,43 (42.937.262,88 * 0,15)

Adicional: R\$ 3.207.513,18 (aplicando-se a fórmula apresentada na planilha "Tabelas Dinâmicas e Planos de Contas Referenciais" disponível no sítio <http://sped.rfb.gov.br>)

Subtotal: R\$ 9.648.102,61 (6.440.589,43 + 3.207.513,18)

Redução: R\$ 7.236.076,95 (0,75* 9.648.102,61)

Dessa forma, a redução de IRPJ apurada pelo contribuinte no ano-calendário 2014 se mostra indevidamente majorada em R\$ 22.245.170,95, logo, o Imposto de Renda a pagar deve ser elevado no mesmo valor.

27. Prosseguindo, verifica-se que a recorrente informou, na Ficha "N610 - Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre Lucro" da ECF, abaixo parcialmente reproduzida, o valor indevido de R\$ 232.856.317,70 como valor do Lucro da Exploração da Atividade com Redução de 75%, o que gerou um valor total de redução de IRPJ de R\$ 29.481.247,90:



MINISTÉRIO DA
ECONOMIA



N610 - Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre Lucro Real

Linha	Ordem	Número da linha original	ID do registro	Código	Descrição	Valor
-------	-------	--------------------------	----------------	--------	-----------	-------

(...)

46	46	48.164	N610	46	Lucro da Exploração da Atividade com Redução de 75%	232.856.317,70
47	47	48.165	N610	47	Imposto	34.928.447,65
48	48	48.166	N610	48	Adicional	4.379.882,88
49	49	48.167	N610	49	SUBTOTAL	30.308.330,53
50	50	48.168	N610	50	REDUÇÃO	29.481.247,90

75	75	48.193	N610	75	REDUÇÃO	0,00
76	76	48.194	N610	76	TOTAL DA ISENÇÃO E REDUÇÃO	29.481.247,90
77	77	48.195	N610	77	REDUÇÃO POR REINVESTIMENTO	0,00

28. Adicionalmente, observa-se na ficha "N630 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Real" da ECF, também abaixo parcialmente reproduzida, que o valor total de redução de IRPJ de R\$29.481.247,90, foi deduzido integralmente do IRPJ apurado pela recorrente (calculado à alíquota de 15% somado ao adicional do IRPJ de 10%), quando o correto seria R\$7.236.076,95, conforme o cálculo efetuado pela Autoridade Fiscal, ocorrendo uma majoração indevida de R\$ 22.245.170,95:

N630 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Real

Linha	Ordem	Número da linha original	ID do registro	Código	Descrição	Valor
1	1	48.196	N630	1	BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	174.189.072,92
	2	48.197	N630	2	IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
2	3	48.198	N630	3	À Alíquota de 15%	26.128.360,94
3	4	48.199	N630	4	Adicional	17.394.907,29
	5	48.200	N630	5	DEDUÇÕES	
4	6	48.201	N630	6	(-)Operações de Caráter Cultural e Artístico	650.000,00

(...)

15	17	48.212	N630	17	(-)Isenção e Redução do Imposto	29.481.247,90
16	18	48.213	N630	18	(-)Redução por Reinvestimento	0,00
17	19	48.214	N630	19	(-)Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital	0,00
18	20	48.215	N630	20	(-)Imposto de Renda Retido na Fonte	97.256,47
19	21	48.216	N630	21	(-)Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Federais (Lei nº 9.430/1996, art. 84)	0,00
20	22	48.217	N630	22	(-)Imposto de Renda Retido na Fonte pelas Demais Entidades da Administração Pública Federal (Lei nº 10.833/2003, art. 34)	0,00
21	23	48.218	N630	23	(-)Imposto Pago Incidente sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00
22	24	48.219	N630	24	(-)Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	12.439.633,27
23	25	48.220	N630	25	(-)Parcelamento Formalização de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00
24	26	48.221	N630	26	IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-62.122,05
25	27	48.222	N630	27	IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO	0,00
26	28	48.223	N630	28	IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES	0,00

RFB/Sufis

29. Buscando corroborar os procedimentos adotados, a recorrente apresentou "Memorando Técnico sobre o Cálculo do Lucro da Exploração do ano-calendário 2014" (fls. 121/149), produzido por empresa privada de auditoria, apontando, em apertada síntese, que

a. Não existe previsão legal para a utilização do cálculo proporcional entre receitas líquidas incentivadas e receita líquida total para apuração do Lucro da Exploração utilizado pela Autoridade Fiscal, tendo em vista que a recorrente elegeu como método de seu Lucro da Exploração os controles e balanços segregados que demonstram as receitas, custos e despesas dos estabelecimentos incentivados. A incorreção deste procedimento fez com que o Lucro da Exploração dos estabelecimentos incentivados fosse de R\$ 235.154.059,08 para R\$ 42.937.262,88;

b. Em sua ECF, a recorrente não excluiu de sua apuração o Lucro da exploração Proporcional à parcela excedente à capacidade instalada, no valor de R\$ 1.075.398,00;

c. no momento de realizar o cálculo do adicional do Lucro da Exploração, a recorrente não considerou devidamente a proporção existente entre as Receitas Incentivadas sobre a Receita Líquida Total - A incorreção desta proporção fez com que o montante de seu adicional fosse de R\$ 8.761.347,20 para R\$ 2.379.882,88

(nesse ponto, aparentemente, há um equívoco na impugnação, já que o valor informado na ECF, a título de adicional de 10% no cálculo da redução do IRPJ foi de R\$ 4.379.882,88);

d. como decorrência dos ajustes e correções necessárias, na ECF relativa ao ano-calendário 2014 a recorrente deveria registrar um saldo de tributo indevido ou pago a maior acrescido do montante de R\$ 3.544.594,15.

30. Entretanto, cabe registrar que constam anexas ao citado Memorando, como documentação comprobatória, apenas duas confusas planilhas, aparentemente confeccionadas pela própria recorrente (fl. 150/151), uma contendo um suposto cálculo do Lucro da Exploração, e outra com o nome de "Razão", contendo dados sem quaisquer explicações, o que desqualifica o valor probatório – Ademais, o próprio texto do Memorando registra as diversas limitações relativas ao seu escopo:

a. restritas informações e documentos fornecidos pelos profissionais da recorrente, que não foram sujeitos a testes ou a confirmações de veracidade, precisão ou integralidade;

b. as orientações prestadas não vinculam o entendimento das Autoridades Competentes nem dos órgãos judicantes, não havendo a possibilidade de se afirmar que haverá a concordância destes com suas recomendações e/ou opiniões.

c. pelo objetivo específico e o escopo limitado dos procedimentos previamente acordados, este relatório é para uso exclusivo da Administração da recorrente, não devendo ser utilizado para nenhum outro fim que não seja o suporte à administração na sua tomada de decisões;

d. ausência de documentação de suporte para fins de indicação da receita de bens incentivados e posteriormente transferidos para estabelecimentos situados em áreas não-incentivadas.

31. Ainda assim, é possível tecer as seguintes considerações sobre as principais alegações apresentadas no documento:

a. A utilização de "balancetes contábeis segregados" para cálculo do Lucro da Exploração e da correspondente parcela de redução do IRPJ não se amolda as exigências do RIR/99 e do PN CST n° 49 de 06/09/1979, não implicando em demonstrar, contabilmente, "os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos situados na área de atuação incentivada";

b. Entendo não ser possível a exclusão do Lucro da Exploração Proporcional à parcela excedente à capacidade instalada, para fins de cálculo da redução do IRPJ, na mesma linha do que foi decidido no acórdão CARF 1302-002.850 (3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 13 de junho de 2018), trecho abaixo reproduzido:

(...)

c. As indicações de suposta incorreção no cálculo do adicional do Lucro da Exploração e na apuração de eventual saldo de IRPJ indevido ou pago a maior não se apoiam em documentação hábil e idônea comprobatória;

32. Cabe ainda lembrar que, na diligência efetuada pela Autoridade Fiscal, a recorrente repisou a argumentação apresentada na impugnação acerca da “utilização de controles e balancetes segregados” para o cálculo do Lucro da Exploração (fls. 199/204) e apresentou novas planilhas e cálculos (fls. 206/208), efetuados a partir de “documentos extraídos de sistema de ERP”, “em bases amostrais”, mas sem qualquer documentação hábil e idônea comprobatória das informações apontadas;

33. Então, diante de todo o exposto, conclui-se, em relação aos questionamentos apontados pela recorrente:

a. Correto o procedimento da Autoridade Fiscal em proporcionalizar a receita líquida relativa às atividades incentivadas e a receita líquida total para fins do cálculo do Lucro da Exploração, de acordo com as informações que constam de sua ECF acerca das receitas incentivadas e não incentivadas, visto que a recorrente não apresentou contabilidade contemplando as exigências do RIR/99 e do PN CST nº 49 de 06/09/1979, conforme já registrado nesse voto, para fins de apuração do Lucro da Exploração;

b. O valor lançado de R\$ 22.183.048,89 encontra-se demonstrado no Relatório de Fiscalização (fl. 051);

c. Houve erro de preenchimento no Registro N600 da ECF do ano-calendário de 2014, ao se considerar todo o valor do Lucro da Exploração, 232.856.317,70, como parcela correspondente à atividade incentivada com redução de 75% - esse valor, levado à ficha “N610 - Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre Lucro”, acarretou uma majoração indevida de R\$ 22.245.170,95 na redução do IRPJ que, por sua vez, foi integralmente deduzida na apuração do IRPJ da recorrente, na ficha “N630 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Real”;

d. O lucro da Exploração apresentado pela recorrente em sua ECF, no valor de R\$ 232.856.317,70, foi utilizado pela Autoridade Fiscal em seus cálculos.

e. Não foi apresentada documentação hábil e comprobatória que corrobore eventuais incorreções no cálculo do Lucro da Exploração apresentado na ECF, ou que comprove o eventual pagamento a maior de IRPJ.

34. Por fim:

a. No que diz respeito às decisões administrativas invocadas pela interessada em partes de sua defesa, torna-se necessário observar que, embora constituam importante fonte de pesquisa, os julgados administrativos mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário, portanto, sem efeito vinculante;

b. No que tange à doutrina transcrita, cabe esclarecer que mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

c. A diligência deferida restringiu-se à verificação, pela Autoridade Fiscal, acerca do sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica, visando constatar se este oferecia condições para apuração do lucro por atividade, visto que a recorrente não juntou aos autos documentação hábil e idônea relativas às supostas incorreções nos cálculos do Lucro da Exploração e da redução do IRPJ, apontados no Memorando apresentado, que pudesse suscitar dúvida nas conclusões e procedimentos utilizados pela Autoridade Fiscal – ademais, também referindo-se ao pedido de produção de todos os meios de prova admitidos em direito, temos que a prova documental deve ser apresentada pelo contribuinte na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, de acordo com o disposto no Decreto nº 70.235/1972, artigo 16, §4º, visto que não se vislumbrou a ocorrência de nenhuma das exceções nele previstas:

(...)

35. Diante de todo exposto, voto pela improcedência da impugnação, e pela manutenção integral do crédito tributário lançado, nos termos do presente Voto”.

Decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

APURAÇÃO DO LUCRO DA 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário.

DOCTRINA. EFEITOS

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.

A apresentação de provas, inclusive documentais, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a defesa, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas na legislação.

DILIGÊNCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do interessado, a realização de diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a recorrente acostou recurso voluntário (fls. 270/295) no qual rebateu fortemente a decisão recorrida e, no mais, reforçou, ratificou e complementou o quanto aduzido na peça inaugural de defesa. Não foram juntados novos documentos, exceto os de representação processual.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência do acórdão recorrido em 08/07/2021 – fls. 267, protocolização da peça recursal de 2ª Instância em 04/08/2021 – fls.268), a representação da recorrente está corretamente formalizada (fls. 296/328 e 335/370 e 428/429), e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Sumarizando, discute-se nestes autos a possibilidade de a recorrente haver superestimado a redução do Imposto de Renda em razão de descumprimento das normas de apuração do “Lucro da Exploração” do ano-calendário de 2014 em relação às atividades desenvolvidas na área da SUDENE, por isso, incentivadas.

Na posição da recorrente, chancelada pelo “Laudo” de lavra de empresa independente de auditoria (fls. 121/149), o procedimento, a obediência à legislação e o cálculo estariam corretos (na verdade, pelo referido laudo, o montante a ser exonerado seria ainda maior).

De seu canto, Fisco e a decisão recorrida assentaram taxativamente pela completa incorreção procedimental da contribuinte, com ferimento à lei e à forma de cálculo.

Com isso, ainda no entender fiscal, surgiu uma diferença de imposto a pagar no montante de R\$ 22.183.048,89, objeto dos lançamentos aqui apreciados.

Para chegar a este número, a Fiscalização pontuou que a contribuinte não poderia aproveitar integralmente o benefício de reduzir o IRPJ sobre o total de suas receitas, mas, apenas sobre a parte representada pelo que auferiu em vendas oriundas das suas unidades localizadas na Bahia, área da SUDENE e, por isso com o incentivo da redução de 75%.

Aduziu também o Fisco que a recorrente teria plantas industriais em outras unidades da federação (São Paulo e Rio de Janeiro) não cobertas pelo benefício.

Mais ainda – e como ponto principal da acusação -, não disporia a recorrente de escrituração apta a segregar as receitas e custos de cada unidade fabril, impedindo a apuração do Lucro da Exploração de forma individualizada, como por ela realizada, impondo a proporcionalização entre receitas incentivadas/receitas totais.

No dizer do RF (fls. 46/49), *“Da análise dos registros N600 da EFD é possível observar que em todos os meses do ano calendário de 2014, o contribuinte declarou “Receita Líquida da Atividade com Redução de 75%” em valor inferior ao “TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA” indicando que nem toda a receita*

por ele auferida está sujeita ao benefício fiscal em questão. Tal informação é coerente com o fato de o contribuinte ter estabelecimentos fora da área de cobertura da Sudene, nos estados do Rio de Janeiro e São Paulo, conforme registro Y540 da mesma ECF que aponta a distribuição da receita entre os diversos estabelecimentos. Ainda no registro N600, notou-se que no ano calendário 2014 a contribuinte declarou valores idênticos nas linhas referentes a “LUCRO DA EXPLORAÇÃO” e “Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 75%” levando a crer que todo o lucro foi oriundo das atividades sujeitas ao benefício fiscal o que é absolutamente incoerente com a distribuição da receita líquida descrita no parágrafo anterior”.

Para concluir que a receita verdadeiramente incentivada seria de “aproximadamente 18,4%”, registrando, a seguir, os cálculos que entendeu corretos:

Pelo exposto, o valor da “Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 75%” deveria ser, para a apuração anual, R\$ 42.937.262,88. (253.919.553,61/1.377.050.335,26 * 232.856.317,70).

Lucro da Exploração da Atividade com Redução de 75%: R\$ 42.937.262,88

Imposto: R\$ 6.440.589,43 (42.937.262,88 * 0,15)

Adicional: R\$ 3.207.513,18 (aplicando-se a fórmula apresentada na planilha “Tabelas Dinâmicas e Planos de Contas Referenciais” disponível no sítio <http://sped.rfb.gov.br>)

Subtotal: R\$ 9.648.102,61 (6.440.589,43 + 3.207.513,18)

Redução: R\$ 7.236.076,95 (0,75* 9.648.102,61)

Dessa forma, a redução de IRPJ apurada pelo contribuinte no ano-calendário 2014 se mostra indevidamente majorada em R\$ 22.245.170,95, logo, o Imposto de Renda a pagar deve ser elevado no mesmo valor.

A DRJ, apoiando-se em diligência por ela mesma determinada, refutou os argumentos do sujeito passivo e validou o procedimento fiscal.

Em contraposição, a recorrente sustenta ferozmente a validade de sua escrituração e dos registros nela inseridos, com plena separação dos resultados de todas as suas unidades fabris, tanto as localizadas na área da SUDENE quanto as presentes em outros Estados.

Pois bem, postos os fatos, ao voto.

A recorrente faz diversas alegações periféricas que se confundem com o mérito e com ele serão analisadas.

Como se sabe, a Contabilidade, enquanto ciência, regida por postulados, normas, princípios e resoluções, é o suporte de todo o sistema tributário nacional que tem por base o “lucro”, especificamente o IRPJ e a CSLL.

Nesse sentido, consoante doutrina de Iudícibus, Marion e Elias Pereira (“Dicionário de Termos de Contabilidade, Atlas, SP, 1999, pg. 266, com colaboração de Valmor

Slomski), a contabilidade é estruturada a partir de [e sobre] “princípios fundamentais” que assim se definem:

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE. Essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objetivo é o Patrimônio das Entidades. São Princípios Fundamentais da Contabilidade, conforme o Conselho Federal de Contabilidade: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, Competência e Prudência.

Nas palavras de Nilton Latorraca, na clássica obra “Direito Tributário – Imposto de Renda das Empresas”, 12ª Ed. Atlas – SP – 1990 – pgs. 136/137 (destaques acrescentados):

“A Lei nº 6.404 introduziu normas de direito comercial sobre princípios de contabilidade a serem adotados para efeito de elaborar as demonstrações financeiras que servirão de base à prestação de contas da administração e ao pagamento de dividendos. **São normas contábeis e, portanto, normas técnicas**, mas nem por isso perdem seu caráter de normas jurídicas. **NÃO SÃO SIMPLES CONSELHOS NEM MERAS RECOMENDAÇÕES (...), SÃO PRECEITOS QUE SE IMPÕEM ÀS COMPANHIAS EM RAZÃO DE UM INTERESSE GERAL.** A companhia não pode, por exemplo, decidir registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de caixa, em desobediência ao artigo 177 da Lei nº 6.404, que impõe o regime de competência. Tal decisão seria ilegal (...). **As normas contábeis da Lei nº 6.404 são, portanto, normas imperativas”.**

Para concluir:

“**A observância de métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo**, critério conhecido internacionalmente como *concept of consistency*, **visa evitar que os resultados do exercício sejam distorcidos em virtude da simples mudança de critério contábil.** A uniformidade na adoção de métodos ou critérios contábeis torna viável e proveitosa a comparação das demonstrações financeiras da empresa de dois ou mais exercícios sociais (...). Do contrário, o montante do lucro poderia ser modificado mediante simples mudança de critério de avaliação dos elementos patrimoniais” (ibidem – pg. 141).

Assim, em apertadíssima síntese pode-se afirmar, sem receio de erro, que **“os princípios são o núcleo central da doutrina contábil”**² e dão as grandes respostas que as Leis societárias e tributárias exigem e terceiros esperam.

Nesse tom, por evidente, a quebra destes princípios científicos fulmina qualquer mensuração ou comparação que se possa tentar obter a partir da escrituração, posto que sujeita [esta] a manuseio disperso e sem regramento, ferindo a própria ciência contábil e tirando a credibilidade dos dados e demonstrações apuradas a partir dela.

Em suma, inobservados quaisquer dos princípios que dão suporte e autenticidade aos registros contábeis, a contabilidade, como ciência, *“que tem por finalidade a orientação e o controle dos atos e feitos de uma administração econômica”*³ é ANIQUILADA e não serve para mais nada.

Não será uma contabilidade, será um arremedo de escrituração.

Em síntese, **princípios são regimentos rígidos** que, se observados como devem ser, permitem a legitimidade e credibilidade dos registros e demonstrações e são fortes instrumentos de gestão e controle.

Contextualização fortemente retratada no pensamento de Edmar Oliveira Andrade Filho, “Imposto de Renda das Empresas” – 10ª Ed. Atlas – SP – 2013 - pgs. 104/105:

“Sob o prisma teleológico, as normas que impõem a observância desse princípio **visam a dar efetividade ao princípio contábil da integridade das demonstrações financeiras** e, ao mesmo tempo, atender ao postulado econômico da realização da riqueza para fins e repartição entre os sócios ou acionistas e para pagamento dos tributos incidentes sobre o lucro.

O princípio da realização da riqueza exige que os registros contábeis reflitam mutações patrimoniais e que possam ser consideradas certas, isto é, cuja existência é incontroversa, e que sejam, também, objetivamente determinadas.

(...)

O regime de competência está baseado na ideia da tempestividade o registro das cifras que modificam a estrutura, sob o aspecto qualitativo ou quantitativo, do patrimônio social de uma entidade.

²FIPECAFI/Arthur Andersen – Normas e Práticas Contábeis no Brasil – Atlas SP – 1990 – Pg. 51

³MARTINS, Fran. Curso de Direito Comercial. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 114-5.

Ao estabelecer critérios objetivos acerca do reconhecimento das mutações patrimoniais a lei societária pretende impedir a geração de resultados contábeis sem consistência econômica e a distribuição de lucros fictícios que implicam a erosão do capital empresarial que é uma garantia dos credores”. (gn)

Este intróito se faz necessário porque é a partir de uma escrituração que atenda a todos os preceitos, normas e institutos da ciência contábil que se sustentará a legislação fiscal para mensurar e apurar os tributos devidos que nasçam a partir do “lucro” e que têm origem, por óbvio, a contabilidade.

Até porque, se leviana ou involuntariamente forem ignorados referidos postulados, o que será estampado pelas demonstrações financeiras não merecerá fé, muito ao contrário, poderá induzir a erro todos os que manusearem tais peças e livros contábeis, com nefastas consequências.

Então, com fulcro em contabilidade correta e escorreitamente estruturada, o legislador fiscal, tomando o cuidado de exigir a devida separação entre os preceitos fiscal e contábil já impostos desde o Decreto-lei nº 1.598/1977 e mais fortemente enraizada a partir da convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais (Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009) criou mecanismos de apuração dos tributos, dentre eles, o chamado “Lucro da Exploração”, que fixa os parâmetros para mensuração da base de cálculo dos benefícios fiscais de isenção ou redução do Imposto de Renda, por exemplo, na área da SUDENE, e que surgiu com o artigo 19, do referido DL.

De modo resumido, Lucro da Exploração é oriundo do lucro líquido contábil, mas possui ajustes específicos previstos na legislação, sendo muitos destes distintos dos aplicáveis ao Lucro Real, lembrando que a legislação do IRPJ concede benefícios fiscais de isenção ou redução do imposto e determina que tais incentivos sejam calculados exclusivamente sobre o lucro que a PJ venha a auferir na exploração de determinada atividade empresarial especificada na legislação, impondo a exclusão de itens que possam afetar o resultado, como despesas e receitas financeiras, por exemplo.

Assim, Lucro da Exploração **representa o resultado específico de atividade incentivada e que é** praticada por determinada pessoa jurídica, consistindo no valor que servirá de base para o cálculo do IRPJ para empresas que queiram se aproveitar de incentivos fiscais, especialmente aquelas localizadas nas áreas da SUDENE ou SUDAM.

Trazendo ao caso concreto, a Fiscalização não desclassificou a contabilidade da pessoa jurídica, de modo que ela ficou chancelada como válida e, nos termos do artigo 929, do RIR/1999, *“A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”*.

Também não questionou a forma de apuração do Lucro da Exploração pela contribuinte (ou seja, a partir do lucro líquido e posteriores ajustes), mas apontou incisivamente que existiria inconsistência “na aplicação do benefício de redução a 100% do Lucro da Exploração, quando este deveria ser aplicado apenas à parcela da receita da empresa de fato incentivada, que no caso concreto seria de aproximadamente 18,4%”. (RF – fls. 47).

Em outras palavras, conforme Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal, (fls. 212), “Na **impugnação** a contribuinte alegou manter registros contábeis segregados de seus estabelecimentos, controlando a sua receita, custo e despesa por meio de registros contábeis específicos. Apresentou como comprovação, planilha contendo duas pastas: uma com nome de **memória de cálculo**, onde apresenta uma espécie de DRE separada por filial e outra com o cálculo do Lucro da exploração dos estabelecimentos incentivados. Importante destacar que todas as planilhas apresentadas mencionam contas contábeis únicas para todos os estabelecimentos. Por exemplo, a conta “31101001 - Venda de Produtos no Mercado Interno” é única para todos os estabelecimentos. Isso acontece para todas as contas listadas”.

Para concluir: “Entendemos que para cumprir o disposto na legislação, a contabilidade da contribuinte deveria ter alguma segregação das atividades dos estabelecimentos incentivados, seja por sub-contas, centro de custo ou até mesmo indicação no histórico dos lançamentos contábeis. Na análise da escrituração contábil digital (ECD) do ano 2014, transmitida pela contribuinte para o ambiente SPED (Documento contábil oficial da empresa), **não conseguimos encontrar nenhuma das situações citadas no parágrafo anterior**. Não encontramos subcontas por estabelecimento, os campos disponíveis na ECD referentes a centro de custo estão zerados e o histórico também não identifica nenhuma operação por estabelecimento. Confirmamos sim a utilização de contas únicas, tanto de receita como de despesas, que recebem todos os lançamentos durante o ano”.

A citação feita pelo Fisco de que não teria encontrado “**nenhuma das situações citadas no parágrafo anterior**” refere-se à regra inserida no artigo 549, do RIR/1999, § 1º, que, textualmente dispõe:

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.

Resumindo, instado pela diligência a se manifestar acerca do alegado pela defesa de que a recorrente teria ou não contabilidade que permitiria apurar individualizadamente os valores envolvidos, a Fiscalização manteve a posição inicial e lançou mão do § 3º, do artigo 549, para dar suporte ao seu trabalho.

Posição reforçada pela decisão *a quo* (Ac. DRJ - fls. 260), que avançou, acrescentando inclusive o PN (CST) nº 49/1979:

Correto o procedimento da Autoridade Fiscal em proporcionalizar a receita líquida relativa às atividades incentivadas e a receita líquida total para fins do cálculo do Lucro da Exploração, de acordo com as informações que constam de sua ECF acerca das receitas incentivadas e não incentivadas, visto que a recorrente não apresentou contabilidade contemplando as exigências do RIR/99 e do PN CST nº 49 de 06/09/1979, conforme já registrado nesse voto, para fins de apuração do Lucro da Exploração;

Contextualizado o cenário, passo ao segundo tomo e que envolve a apuração do valor deduzido pela recorrente a título de IRPJ e contestado pelo Fisco, originando o lançamento aqui analisado.

Para a contribuinte, entretanto, “*seu SISTEMA DE CONTABILIDADE permite a segregação de resultados entre os estabelecimentos, o que autorizaria a individualização das operações e resultados, tal como exigido pela legislação*”. (RV – fls. 272)

No ponto de vista do Fisco, ratificado pela decisão de 1º Piso, o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não ofereceria condições para apuração do lucro por atividade, impondo seja estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total.

Inicialmente, parece-me indubitoso que o “Lucro da Exploração” apurado pela recorrente na ECF Registro N600, no montante de R\$ 232.856.317,70, foi aceito pelo Fisco, que somente se contrapôs à forma de apropriação (proporcionalização) de referido valor entre as atividades das unidades com benefício (área da SUDENE) e as localizadas em outras regiões (São Paulo e Rio de Janeiro).

A propósito, veja-se o RF (fls. 47 e 50), que confere com a ECF transmitida pela recorrente (arquivo não paginável– fls. 150):

Nesse período, o contribuinte assim declarou no registro N600 (apuração anual):

Receita Líquida da Atividade com Redução de 75%	253.919.553,61
TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA	1.377.050.335,26
LUCRO DA EXPLORAÇÃO	232.856.317,70
Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 75%	232.856.317,70

Contribuinte: BALL EMBALAGENS LTDA
CNPJ: 00.835.301/0001-35

N600 - Demonstração do Lucro da exploração

Mês Saldo Inicial de N030	Mês Saldo Final de N030	Descrição Período de apuração de N030	Descrição	Valor	% sobre a receita total
01/2014	12/2014	ANUAL	RECEITA LIQUIDA POR ATIVIDADE		
			RECEITA LIQUIDA DA ATIVIDADE COM REDUCAO DE 75%	253.919.553,61	18,44%
			RECEITA LIQUIDA DAS DEMAIS ATIVIDADES	1.123.130.781,65	81,56%
			TOTAL DA RECEITA LIQUIDA	1.377.050.335,26	
			CALCULO DO LUCRO DA EXPLORACAO		
			LUCRO LIQUIDO ANTES DO IRPJ	239.578.804,12	
			AJUSTE DO REGIME TRIBUTARIO DE TRANSICAO ? RTT		
			LUCRO LIQUIDO APOS AJUSTE DO RTT	239.578.804,12	
			(-)OUTRAS EXCLUSOES	6.722.486,42	
			LUCRO DA EXPLORACAO	232.856.317,70	
			DISTRIBUICAO POR ATIVIDADE		
			PARCELA CORRESPONDENTE A ATIVIDADE COM REDUCAO DE 75%	42.937.262,88	
			PARCELA CORRESPONDENTE AS DEMAIS ATIVIDADES	189.919.054,82	

Código	Descrição	Valor
41	(-)Variações Cambiais Passivas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
42	(-)Prêmios na Emissão de Debêntures	0,00
43	(-)Doações e Subvenções para Investimento	0,00
44	(-)Receitas de Subvenções Governamentais para Pesquisa e Desenvolvimento de Produtos e Processos Inovadores em Empresas e Entidades Nacionais (Lei nº 10.973/2004, art. 19)	0,00
45	(-)Receitas de Subvenções Governamentais para Remuneração de Pesquisadores Empregados em Atividades de Inovação Tecnológica em Empresas no País (Lei nº 11.196/2005, art. 21)	0,00
46	(-)Receitas Financeiras Excedentes das Despesas Financeiras	0,00
47	(-)Outras Exclusões	6.722.486,42
48	LUCRO DA EXPLORAÇÃO	232.856.317,70
49	DISTRIBUIÇÃO POR ATIVIDADE	
50	Parcela Isenta Correspondente à Atividade de Ensino Superior □ Prouni	0,00
51	Parcela Isenta Correspondente a Projeto Industrial ou Agrícola - Sudam/Sudene	0,00
52	Parcela Isenta Correspondente à Atividade Integrante de Programa de Inclusão Digital - Sudam/Sudene	0,00
53	Parcela Isenta Correspondente à Atividade de Transporte Internacional	0,00
54	Parcela Isenta Correspondente à Eventos da Fila	0,00
55	Parcela Isenta Correspondente à Atividade de Serviços - SPE - Eventos da Fila	0,00
56	Parcela Isenta Correspondente à Eventos do CIO	0,00
57	Parcela Isenta Correspondente à Atividade de Serviços - SPE - Eventos do CIO	0,00
58	Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 100% - Padis	0,00
59	Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 75%	232.856.317,70
60	Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 70%	0,00
61	Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 50%	0,00
62	Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 33,33%	0,00
63	Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 25%	0,00
64	Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 12,5%	0,00
65	Parcela Correspondente à Atividade com Redução por Reinvestimento	0,00
66	Parcela Correspondente às Demais Atividades	189.919.054,82

Da mesma forma, com a apuração do resultado, tendo o Fisco, inclusive, comparado em duas colunas, os valores “declarados” pela recorrente e “apurados” pela Fiscalização (RF – fls. 51 e arquivo não paginável – fls. 150):

Mês Saldo Inicial de N030	Mês Saldo Final de N030	Descrição Período de apuração de N030	Descrição	Valor Declarado	Valor Apurado
01/2014	12/2014	ANUAL	BASE DE CALCULO DO IRPJ	174.189.072,92	174.189.072,92
			IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL		
			A ALIQUOTA DE 15%	26.128.360,94	26.128.360,94
			ADICIONAL	17.394.907,29	17.394.907,29

Código	Descrição	Valor
1	BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	174.189.072...
2	IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
3	À Alíquota de 15%	26.128.360,94
4	Adicional	17.394.907,29
5	DEDUÇÕES	

Resumindo, o questionamento do autor do feito circunscreveu-se à possível não individualização, na contabilidade, dos valores relativos a cada unidade fabril da recorrente, o que impediria a utilização do benefício fiscal com suporte no artigo 549, § 1º, do RIR/1999, impondo providenciar a proporcionalização percentual do que as atividades beneficiadas representariam no total das receitas, no caso, em torno de 18,4% (palavras do Fisco), conforme previsão do § 3º, do mesmo dispositivo.

Com este entendimento ocorreu a dissonância entre os valores redutores do Imposto de Renda, o Fisco apurando R\$ 7.236.076,96 (RF – fls. 50), e a recorrente R\$ 29.481.247,90 (arquivo não paginável – fls. 150):

1610 - Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre Lucro Real

Mês Saldo inicial de 1030	Mês Saldo Final de N030	Descrição Período de apuração de N030	Descrição	Valor
1/2014	12/2014	ANUAL	LUCRO DA EXPLORACAO DA ATIVIDADE COM REDUCAO DE 75%	42.937.262,88
			IMPOSTO	6.440.589,43
			ADICIONAL	3.207.513,18
			SUBTOTAL	9.648.102,81
			TOTAL DA ISENCAO E REDUCAO	7.236.076,96

Código	Descrição	Valor
40	REDUÇÃO	0,00
41	Lucro da Exploração da Atividade com Redução de 100% - Padis	0,00
42	Imposto	0,00
43	Adicional	0,00
44	SUBTOTAL	0,00
45	REDUÇÃO	0,00
46	Lucro da Exploração da Atividade com Redução de 75%	232.856.317...
47	Imposto	34.928.447,65
48	Adicional	4.379.882,88
49	SUBTOTAL	39.308.330,53
50	REDUÇÃO	29.481.247,90
51	Lucro da Exploração da Atividade com Redução de 70%	0,00
52	Imposto	0,00

E como consequência dessa discordância, chegou-se ao valor que deu origem ao lançamento de ofício que exigiu o imposto de renda não recolhido:

R\$ 29.481.247,90 (–) R\$ 7.236.076,96 (=) R\$ 22.245.180,94 (–) R\$ 62.122,05 Prejuízo

(=) R\$ 22.183.058,89

Conforme auto de infração (fls. 55):

EMPRESAS INSTALADAS NA ÁREA DA SUDENE/ADENE

INFRAÇÃO: REDUÇÃO - SUPERESTIMAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO

Superestimação da redução do imposto, decorrente de cálculo incorreto do Lucro da Exploração, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2014	22.183.048,89	75,00

Cabe um pequeno parêntese neste momento.

Embora o autor do feito tenha literalmente informado em seu RF (fls. 49) ser **“Importante mencionar que não encontramos na Parte B do LALUR nenhum valor de prejuízo fiscal a compensar”** fato é que HOUVE, sim, compensação de prejuízo no momento da lavratura do auto de infração (fl. 56)

SUJEITO PASSIVO

CNPJ

00.835.301/0001-35

Nome Empresarial

BALL EMBALAGENS LTDA

Período de Apuração do Tributo
01/01/2014 a 31/12/2014

RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO

Prejuízo das Atividades em Geral Declarado

62.122,05

Inobstante esta dissintonia entre o relatado e o aplicado, o procedimento foi favorável à contribuinte e, por isso, sem maiores consequências.

Assim, não havendo discordância em relação aos acontecimentos narrados, chega-se ao ponto central da discussão: o fato motivador do lançamento de ofício, ou seja, a infração detectada pelo Fisco.

É do que passo a tratar.

Primeiramente é notório que a Fiscalização não questionou a validade da contabilidade da autuada, ao contrário, limitou seu trabalho aos ambientes da EFD/ECF/SPED e reportou neles haver equívocos e inconsistências, aduzindo ainda que **“a ECD entregue ao ambiente SPED é de fato a contabilidade oficial e legal da empresa, que representa o LIVRO DIÁRIO da mesma. É sobre ela que o órgão fiscalizador faz sua análise sobre os fatos contábeis ocorridos na empresa e chega às suas conclusões. Por tudo o exposto acima entendemos que a contabilidade oficial da empresa (ECD) NÃO oferece condições para apuração do lucro por atividade e NÃO demonstra, 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”** (Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal – fls. 215).

Pois bem, que referidos ambientes traduzem registros contábeis é obvio, assim já era ao tempo da DIRPJ e depois DIPJ.

Mas, agora, como antes, não constituem crédito tributário algum (o que é reservado à DCTF ou a lançamentos de ofício) sendo apenas destinados a enviar informações ao Fisco e atender normas fiscais e comerciais.

Porém, não menos óbvio, estas informações, muitas delas resumidas ou específicas em relação a determinado tributo, NÃO SUBSTITUEM a escrituração regular formalizada com todos os preceitos atrás discorridos.

Em outras palavras, se – apenas no condicional por enquanto – se, repita-se, no entender do Fisco “a contabilidade oficial da empresa (ECD) **NÃO** oferece condições para apuração do lucro por atividade e **NÃO** demonstra, 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”, deveria ter sido desclassificada em seu inteiro teor, afastada a sistemática do Lucro Real e assumido o regime do Lucro Arbitrado.

Todavia, é evidente, pelo que consta nos autos, que a real situação estampada é que há sim uma contabilidade que atende, formal e materialmente, a todos os preceitos exigidos, mas que não possibilitaria, na posição do Fisco, encontrar os montantes individualizados de atividade e unidade fabril da recorrente no SPED/ECF/efd.

Dentro deste espaço, portanto, não haveria atendimento à disciplina do § 1º, do artigo 549, do RIR/1999, impondo a adoção da alternativa impressa pelo § 3º, do mesmo dispositivo.

Vale rever ambos os dispositivos para melhor comparação:

<p>§ 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).</p>	<p>§ 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.</p>
--	---

Pois bem, como consta dos autos, o Fisco entendeu que a contabilidade da recorrente (que, repita-se, não foi desclassificada) não mostrou condições de apurar, de forma individualizada, o Lucro da Exploração das atividades unidas com o benefício fiscal da redução de 75% do Imposto de Renda em relação às plantas fabris estabelecidas na área da SUDENE, na Bahia.

Em resumo, não teria sido atendido o preceituado no § 1º, do artigo 549, do RIR/1999, levando à proporcionalização inserta no § 3º do mesmo dispositivo regulamentar.

Nas palavras do Fisco, “a inconsistência encontrada consiste na aplicação do benefício de redução a 100% do Lucro da Exploração, quando este deveria ser aplicado apenas à parcelada receita da empresa de fato incentivada, que no caso concreto seria de aproximadamente 18,4%” (RF – fls. 47).

Manifestação ratificada no Termo de Encerramento de Diligência Fiscal (fls. 214/215), *verbis*:

Conforme já mencionado neste relatório, a documentação disponível ao auditor na ação fiscal se resumiu a ECD e a EFD entregues ao ambiente SPED e a planilha contendo os dados das filiais incentivadas entregue pela contribuinte. **Nenhum dos documentos possuem os elementos que permitam a individualização das operações e resultados por estabelecimento.**

(...)

Por tudo o exposto acima entendemos que a contabilidade oficial da empresa (ECD) **NÃO** oferece condições para apuração do lucro por atividade e **NÃO** demonstra, 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.

E pela decisão de 1º Piso, em sua ementa, “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”

Em todas as suas alocações nos autos, a recorrente refutou tal entendimento, juntando arquivos não pagináveis com sua escrituração, controles internos e laudo de empresa de auditoria independente.

Consoante seu RV (fls. 288 e 290), “(...) o sistema contábil da RECORRENTE atende ao requisito prescrito pela norma e possibilita a demonstração, com exatidão, dos elementos que compõem o resultado de cada um dos seus estabelecimentos, de forma autônoma. (...) Apesar da apresentação dos relatórios emitidos pelo **sistema de contabilidade** da RECORRENTE, tanto a Fiscalização quanto a DRJ em momento algum se inclinaram a avaliar o seu teor, limitando suas análises à ECF e à ECD. Esclareça-se, por oportuno, que o próprio Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal (fls. 209/215) reconhece que a RECORRENTE afirma que o detalhamento por estabelecimento “**está disponível em seu sistema interno de contabilidade (ERP)**”. No entanto, o Fiscal Autuante se esquivou de realizar a devida avaliação sobre seu teor ao argumento de que esse detalhamento deveria estar expresso na ECF e na ECD. Confira-se trechos do relatório que demonstram o precário racional adotado pela Fiscalização”.

Como já tive oportunidade de me manifestar neste voto, a contabilidade, enquanto ciência, tem preceitos, postulados e dogmas que a ela dão suporte e que vêm retratados em normatizações dos órgãos reguladores da profissão.

Dentre estas, mas não apenas nela, a **ITG 2000 (R1) – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL** que assim exprime, naquilo que é pertinente:

Escrituração contábil de filial

20. A entidade que tiver unidade operacional ou de negócios, quer como filial, agência, sucursal ou assemelhada, e

que optar por sistema de escrituração descentralizado, deve ter registros contábeis que permitam a identificação das transações de cada uma dessas unidades.

21. A escrituração de todas as unidades deve integrar um único sistema contábil.

Documentação contábil

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou compoñham a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”.

Pois bem, conforme é sabido no meio empresarial e contábil, existem inúmeros sistemas e aplicativos gerenciais e fiscais que são disponibilizados e utilizados pelos contribuintes como forma de conseguir melhorar o gerenciamento sobre seus negócios e apuração de tributos.

Dentre estes, há aquele que o mercado conhece como ERP (em inglês, Enterprise Resource Planning), ou em vernáculo pátrio, “Sistema de Gestão Integrado” que permite acesso fácil, integrado e confiável aos dados da empresa, possibilitando, a partir das informações extraídas do software, baixar diagnósticos aprofundados sobre todas as áreas da companhia, de centro de custos a finanças, da contabilidade a divisão de tributos, de produção a manutenção, de vendas a marketing, etc.

Especificamente no setor contábil, o ERP ajuda a gerenciar e automatizar processos contábeis via cruzamento de informações e lançamentos, elaboração de relatórios por departamentos, filiais e setores, além de gestão fiscal. Em suma, integra todas as seções e informações em um só lugar.

Induvidosamente, trata-se de sistema já reconhecido no mercado e de comprovada utilidade, de modo que os relatórios por ele gerados – salvo se originários de documentos e informações fraudulentas – enquadram-se, induvidosamente, no conceito de “Documentação Contábil” conforme preconizado pela norma acima transcrita, posto que seus registros comprovam os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade, compreendendo e abrangendo informações de origem externa e interna.

Em outras palavras, é um sistema que possibilita chegar a detalhes que muitas vezes a escrituração formal não aponta, já que feita de forma simplificada, até por conta de históricos pré-definidos e limitação de caracteres de digitação.

Certamente o ERP não é a contabilidade, não é o Livro Diário e não substitui a escrituração formal e regular. **Porém, é, sim**, uma ferramenta que possibilita extrair, consolidar e apresentar dados e demonstrações contábeis sólidas (obviamente com suporte em documentos e informações fidedignas) que dão respaldo ao gerenciamento da sociedade e estampam operações em níveis extremamente detalhados que podem ser, inclusive, de utilidade para o Fisco em geral.

Mais a mais, neste mundo virtual e digital dos dias de hoje, ferramentas, como o ERP, são fundamentais para auxiliar nos trabalhos administrativos, comerciais, industriais, comerciais, de engenharia, etc., fazendo parte do dia a dia das empresas, até as de pequeno porte.

Aliás, a própria Fiscalização da Receita Federal tem inúmeras ferramentas para desenvolvimento do seu trabalho, dentre elas o “Contágil”, de larga utilização pelos auditores.

E este sistema (ferramenta) também não substitui o auditor, mas favorece extremamente a auditoria nas empresas sob fiscalização, sem que isso signifique qualquer mácula no procedimento.

Em claro dizer, ferramentas (dos contribuintes ou do Fisco), são exatamente isso – ferramentas – e neste nível devem ser entendidas e os dados obtidos a partir delas não podem ser sumariamente desconsiderados.

No caso dos autos, inequivocamente a utilização do ERP pela recorrente e os dados extraídos a partir dele devem ser analisados como parte integrante de todo um arcabouço contábil onde não existem apenas os livros formais, mas toda uma estrutura composta de livros auxiliares, demonstrativos, planilhas, documentos digitais capazes de levar à apuração individualizada, por unidade, das receitas e resultados auferidos pela recorrente.

Concretamente, a recorrente, com o ERP, trouxe informações valiosas, detalhadas e consistentes sobre a escrituração consolidada da matriz e suas filiais, tendo a Fiscalização reconhecido o fato ao assentar no Relatório de Diligência (fls. 213):

Com base nos controles dos sistemas contábeis da BALL - gerados a partir do sistema eletrônico de processamento de dados responsável pela escrituração da empresa (ERP) - é possível segregar as receitas e custos para cada um de seus estabelecimentos, cujo total corresponde exatamente ao total da receita informada na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e na Escrituração Contábil Digital (ECD) do contribuinte. Assim, resta evidenciada a consistência entre seus registros contábeis e os montantes informados à Secretaria da Receita Federal (conforme a tabela apresentada na próxima página).

Além disto, deve-se considerar que, no ano-calendário de 2014, período para o qual a Secretaria da Receita Federal requisitou a segregação em subcontas da ECD, a fim de demonstrar a individualização das operações e resultados por estabelecimento, o registro I053, referente às subcontas correlatas era de preenchimento facultativo, passando a ser obrigatório apenas a partir do ano-calendário 2015 (vide manual de preenchimento -Leiaute 2 ECD e Instrução Normativa RFB 1.515/14, arts. 160 a 169 e 175, que regulamentou a Lei 12.973/2014) (Anexo 2).

Portanto, ainda que BALL não possua tais informações segregadas em sua Escrituração Contábil Digital apresentada para o ano-calendário 2014 por conta de ser um registro facultativo, sua escrituração contábil, realizada por meio do sistema de ERP da empresa, possui os detalhes necessários para que seja possível demonstrar a metodologia pela qual se permite chegar aos balancetes com resultados segregados por estabelecimento.” (grifo nosso)

Então, por tudo o que relatei e pelo que nos autos consta, com a devida vênia ao pensamento do Fisco e da decisão recorrida, faço uma leitura diferente dos fatos estampados neste processo.

Nessa linha, discordo da decisão de 1º Grau quando afirma que “*cabe registrar que constam anexas ao citado Memorando, como documentação comprobatória, apenas duas confusas planilhas, aparentemente confeccionadas pela própria recorrente (fl. 150/151), uma contendo um suposto cálculo do Lucro da Exploração, e outra com o nome de “Razão”, contendo dados sem quaisquer explicações, o que desqualifica o valor probatório*” (Ac. DRJ – fls. 258), por entender que os documentos encartados como arquivo não pagináveis e que foram extraídos do ERP ou do SPED/ECF e ECD são consistentes, trazem análise acurada dos dados, atendem aos requisitos do § 1º, do artigo 549, do RIR/1999 e permitem, sim, apurar, de forma individualizada, o valor do Lucro da Exploração e, subseqüentemente, o montante a ser reduzido (benefício fiscal), não havendo o que se falar em “proporcionalização” das receitas em relação ao total, o que só se admitiria se se mostrasse absolutamente impossível a aferição individual.

Destarte, como cristalinamente mostram os dados abaixo, confirmados pelo laudo juntado e cruzamento com o resultado global da companhia, os montantes de cada uma das unidades da recorrente estão devidamente individualizados, tanto os relativos àquelas que aproveitam o benefício da redução do imposto de renda com base no Lucro da Exploração área da SUDENE, como as demais plantas industriais localizadas nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro (arquivos não pagináveis – fls. 045/150/151/208/329).

Para melhor visualização, principio trazendo os resultados das atividades incentivadas, desenvolvidas na área da SUDENE, através as unidades Simões e Alagoinhas:

	<i>Simões</i>	<i>Alagoinhas</i>	TT/CONSOLIDADO
Descrição	1001	1007	
3. RECEITA DE VENDAS LÍQUIDAS	412.275.587,73	281.307.649,10	693.583.236,83
Venda de Produtos no Mercado Interno	467.203.076,21	380.556.525,16	847.759.601,37
Revenda no Mercado Interno	1.804.495,94	20.200.320,79	22.004.816,73
Revenda de Insumos			
Venda de Sucata de Alumínio	13.353.667,48	20.227.674,91	33.581.342,39
Devolução de Venda de Produtos no Mercado Interno	854.491,26	3.113.957,33	3.968.448,59
Devolução de Revenda no Mercado Interno		5.848,65	5.848,65
Descontos sobre Venda de Produtos Mercado Interno	520.640,87	21.498.092,65	22.018.733,52
Outros Descontos	7.325,10	26.676,41	34.001,51

Descontos de Venda de Sucata de Alumínio	210.749,49	450.530,18	661.279,67
(-) IPI Sobre Vendas		34.507.394,58	34.507.394,58
(-) ICMS Sobre Vendas	61.828.451,39	53.115.331,31	114.943.782,70
(-) PIS Sobre Vendas	7.697.588,24	5.858.335,33	13.555.923,57
(-) COFINS Sobre Vendas	35.455.559,59	27.184.063,22	62.639.622,81
(+) ICMS Bahia	38.675.281,47	26.693.560,73	65.368.842,20
(+) ICMS Rio de Janeiro			
(-) IPI Sobre Revendas		1.836.392,94	1.836.392,94
(-) ICMS Sobre Revendas	266.514,46	3.000.279,46	3.266.793,92
(-) PIS Sobre Revendas	29.774,18	339.174,81	368.948,99
(-) COFINS Sobre Revendas	137.141,69	1.573.890,14	1.711.031,83
(-) ICMS Sobre Vendas de Sucatas			
(-) IPI sobre Devolução de Vendas		290.257,53	290.257,53
(-) ICMS sobre Devolução de Vendas	108.844,73	446.583,36	555.428,09
(-) PIS sobre Devolução de Vendas	14.099,09	53.345,46	67.444,55
(-) COFINS sobre Devolução de Vendas	64.941,31	247.542,01	312.483,32
(-) IPI sobre Devolução de Revendas		531,70	531,70
(-) ICMS sobre Devolução de Revendas		903,88	903,88
(-) PIS sobre Devolução de Revendas		96,51	96,51
(-) COFINS sobre Devolução de Revendas		447,84	447,84
Fretes sobre Vendas	2.981.863,97	14.900.173,77	17.882.037,74
4. CUSTO DAS VENDAS	207.664.933,85	235.348.096,41	443.013.030,26
CPV - Custo Produtos Vendidos Mercado Interno	204.357.445,33	221.096.331,12	425.453.776,45
CPV - Custo Produtos Vendidos Mercado Externo			
CPR - Custo das Revendas Mercado Interno	1.025.144,19	11.372.581,84	12.397.726,03
Custo da Ociosidade	1.281.425,48	2.078.980,07	3.360.405,55

Programa de Participação no Resultado	877.011,92	768.652,27	1.645.664,19
Diferença LME - Sucata	123.906,93	31.551,11	155.458,04
Custo Exportação			
5. CONTAS DE RESULTADO	4.111.392,87	7.630.434,87	11.741.827,74
6. RESULTADO FINANCEIRO	1.149.067,55	1.312.740,32	2.461.807,87
7. OUTRAS RECEITAS/DESPESAS OPERACIONAIS	132.738,81	4.375,07	137.113,88
RESULTADO	199.217.454,65	37.012.002,43	236.229.457,08

A seguir, ainda com suporte nos arquivos não pagináveis e estruturados a partir do ERP da recorrente, com transferência para o SPED/ECF/ECD, os resultados das outras plantas industriais e da área administrativa:

	<i>Escritório</i>	<i>Jacareí</i>	<i>3Rios</i>	TT/CONSOLIDADO
Descrição	1002	1005	1006	3013
3. RECEITA DE VENDAS LÍQUIDAS	7.497.518,61	413.525.622,85	277.438.994,19	683.467.098,43
Venda de Produtos no Mercado Interno		549.013.026,75	404.283.746,18	953.296.772,93
Revenda no Mercado Interno		3.947.602,14		3.947.602,14
Revenda de Insumos		33.797.628,21		33.797.628,21
Venda de Sucata de Alumínio		46.786.062,71		46.786.062,71
Devolução de Venda de Produtos no Mercado Interno		1.317.890,76	2.238.721,68	3.556.612,44
Devolução de Revenda no Mercado Interno		2.114.078,90		2.114.078,90
Descontos sobre Venda de Produtos Mercado Interno	402.556,36	13.942.961,65	14.313.916,58	28.659.434,59
Outros Descontos	1.624.034,14	22.055,15	730,00	1.646.819,29
Descontos de Venda de Sucata de Alumínio		881.758,66		881.758,66
(-) IPI Sobre Vendas		46.871.031,37	35.816.719,81	82.687.751,18
(-) ICMS Sobre Vendas				137.467.678,05

		79.183.840,14	58.283.837,91	
(-) PIS Sobre Vendas		9.761.407,06	5.793.192,82	15.554.599,88
(-) COFINS Sobre Vendas		45.267.644,48	26.870.244,10	72.137.888,58
(+) ICMS Bahia				
(+) ICMS Rio de Janeiro			26.653.889,45	26.653.889,45
(-) IPI Sobre Revendas		1.305.601,61		1.305.601,61
(-) ICMS Sobre Revendas		706.127,95		706.127,95
(-) PIS Sobre Revendas		601.096,64		601.096,64
(-) COFINS Sobre Revendas		2.768.714,25		2.768.714,25
(-) ICMS Sobre Vendas de Sucatas		92.155,06		92.155,06
(-) IPI sobre Devolução de Vendas		105.361,07	196.474,27	301.835,34
(-) ICMS sobre Devolução de Vendas		192.147,66		192.147,66
(-) PIS sobre Devolução de Vendas		23.562,24	32.814,25	56.376,49
(-) COFINS sobre Devolução de Vendas		109.176,09	152.031,30	261.207,39
(-) IPI sobre Devolução de Revendas		81.310,72		81.310,72
(-) ICMS sobre Devolução de Revendas		0,00		0,00
(-) PIS sobre Devolução de Revendas		33.540,68		33.540,68
(-) COFINS sobre Devolução de Revendas		154.490,37		154.490,37
Fretes sobre Vendas	5.470.928,11	15.881.922,11	10.562.598,36	31.915.448,58
4. CUSTO DAS VENDAS	1.089.814,06	367.281.336,57	207.575.813,42	575.946.964,05
CPV - Custo Produtos Vendidos Mercado Interno	1.100.588,92	335.236.333,54	206.217.639,08	542.554.561,54
CPV - Custo Produtos Vendidos Mercado	10.774,86			10.774,86

Externo				
CPR - Custo das Revendas Mercado Interno		29.495.710,13		29.495.710,13
Custo da Ociosidade		861.737,34	324.312,02	1.186.049,36
Programa de Participação no Resultado		1.476.517,89	1.033.805,97	2.510.323,86
Diferença LME - Sucata		205.654,04	56,35	205.710,39
Custo Exportação		5.383,63		5.383,63
5. CONTAS DE RESULTADO	51.176.355,64	20.285.129,46	5.262.775,18	76.724.260,28
6. RESULTADO FINANCEIRO	82.834.032,16	1.706.860,14	1.343.374,69	85.884.266,99
7. OUTRAS RECEITAS/DESPESAS OPERACIONAIS	1.070.853,96	242.303,06	29.297,66	1.342.454,68
RESULTADO	(141.526.866,51)	24.494.599,74	63.286.328,56	(53.745.938,21) *

(*) Resultado negativo – prejuízo

Consolidando os resultados:

	ATIVIDADES INCENTIVADAS	DEMAIS ATIVIDADES	TOTAL CONSOLIDADO
Descrição		3013	
3. RECEITA DE VENDAS LÍQUIDAS	693.583.236,83	683.467.098,43	1.377.050.335,26
Venda de Produtos no Mercado Interno	847.759.601,37	953.296.772,93	1.801.056.374,30
Revenda no Mercado Interno	22.004.816,73	3.947.602,14	25.952.418,87
Revenda de Insumos		33.797.628,21	33.797.628,21
Venda de Sucata de Alumínio	33.581.342,39	46.786.062,71	80.367.405,10
Devolução de Venda de Produtos no Mercado Interno	3.968.448,59	3.556.612,44	7.525.061,03
Devolução de Revenda no Mercado Interno	5.848,65	2.114.078,90	2.119.927,55

Descontos sobre Venda de Produtos Mercado Interno	22.018.733,52	28.659.434,59	49.636.886,37
Outros Descontos	34.001,51	1.646.819,29	1.680.820,80
Descontos de Venda de Sucata de Alumínio	661.279,67	881.758,66	1.543.038,33
(-) IPI Sobre Vendas	34.507.394,58	82.687.751,18	117.195.145,76
(-) ICMS Sobre Vendas	114.943.782,70	137.467.678,05	252.411.460,75
(-) PIS Sobre Vendas	13.555.923,57	15.554.599,88	29.110.523,45
(-) COFINS Sobre Vendas	62.639.622,81	72.137.888,58	134.777.511,39
(+) ICMS Bahia	65.368.842,20		65.368.842,20
(+) ICMS Rio de Janeiro		26.653.889,45	26.653.889,45
(-) IPI Sobre Revendas	1.836.392,94	1.305.601,61	3.141.994,55
(-) ICMS Sobre Revendas	3.266.793,92	706.127,95	3.972.921,87
(-) PIS Sobre Revendas	368.948,99	601.096,64	970.045,63
(-) COFINS Sobre Revendas	1.711.031,83	2.768.714,25	4.479.746,08
(-) ICMS Sobre Vendas de Sucatas		92.155,06	92.155,06
(-) IPI sobre Devolução de Vendas	290.257,53	301.835,34	592.092,87
(-) ICMS sobre Devolução de Vendas	555.428,09	192.147,66	747.575,75
(-) PIS sobre Devolução de Vendas	67.444,55	56.376,49	123.821,04
(-) COFINS sobre Devolução de Vendas	312.483,32	261.207,39	573.690,71
(-) IPI sobre Devolução de Revendas	531,70	81.310,72	81.842,42
(-) ICMS sobre Devolução de Revendas	903,88	0,00	903,88
(-) PIS sobre Devolução de Revendas	96,51	33.540,68	33.637,19
(-) COFINS sobre Devolução de Revendas	447,84	154.490,37	154.938,21
Fretes sobre Vendas	17.882.037,74	31.915.448,58	49.797.486,32
4. CUSTO DAS VENDAS	443.013.030,26	575.946.964,05	1.018.959.994,31
CPV - Custo Produtos Vendidos Mercado	425.453.776,45	542.554.561,54	968.008.337,99

Interno			
CPV - Custo Produtos Vendidos Mercado Externo		10.774,86	10.774,86
CPR - Custo das Revendas Mercado Interno	12.397.726,03	29.495.710,13	41.893.436,16
Custo da Ociosidade	3.360.405,55	1.186.049,36	4.546.454,91
Programa de Participação no Resultado	1.645.664,19	2.510.323,86	4.155.988,05
Diferença LME - Sucata	155.458,04	205.710,39	361.168,43
Custo Exportação		5.383,63	5.383,63
5. CONTAS DE RESULTADO	11.741.827,74	76.724.260,28	88.466.088,02
6. RESULTADO FINANCEIRO	2.461.807,87	85.884.266,99	88.346.074,86
7. OUTRAS RECEITAS/DESPESAS OPERACIONAIS	137.113,88	1.342.454,68	1.205.340,80
RESULTADO CONSOLIDADO	236.229.457,08	(53.745.938,21)*	182.483.518,87

(*) Resultado negativo - prejuízo

Cruzando e conferindo com o Laudo da auditoria independente (fls. 138):

	A	B	C = A + B	D	C + D
Demonstração do Resultado do Exercício – Ano- Calendário 2014	Simões Filho	Alagoinhas	Total dos Estabelecimentos Incentivados	Estabelecimentos não Incentivados	Consolidado
Receita de Vendas Líquidas	412.275.587,73	281.307.649,10	693.583.236,83	683.467.098,43	1.377.050.335,26
Custo das Vendas	(207.664.933,85)	(235.348.096,41)	(443.013.030,26)	(575.946.964,05)	(1.018.959.994,31)
Outras receitas e despesas operacionais	(4.244.131,68)	(7.634.809,94)	(11.878.941,62)	(75.381.805,60)	(87.260.747,22)
Resultado Financeiro	(1.149.067,55)	(1.312.740,32)	(2.461.807,87)	(85.884.266,99)	(88.346.074,86)
Resultado do período	199.217.454,65	37.012.002,43	236.229.457,08	(53.745.938,21)	182.483.518,87

Montantes que, com pequenos ajustes residuais, demonstrados nos arquivos anexados, foram alocados ao ECD (cf. arquivos não pagináveis, anexos):

Código de aglutinação das contas	Nível do código de aglutinação	Descrição do Código de aglutinação	Valor total do Código de aglutinação	Situação do saldo
3		1 RECEITA DE VENDAS LÍQUIDAS	R\$ 1.377.050.335,26	P - Subtotal ou total posit...
31		2 Receitas Operacionais	R\$ 1.377.050.335,26	P - Subtotal ou total posit...

Código de aglutinação das contas	Nível do código de aglutinação	Descrição do Código de aglutinação	Valor total do Código de aglutinação	Situação do saldo
4		1 Custos das Vendas	R\$ 1.018.959.994,31	N - Subtotal ou total nega...
41		2 Custos das Vendas e Outros Custos	R\$ 1.018.959.994,31	N - Subtotal ou total nega...

Código de aglutinação das contas	Nível do código de aglutinação	Descrição do Código de aglutinação	Valor total do Código de aglutinação	Situação do saldo
5		1 CONTAS DE RESULTADO	R\$ 88.466.088,02	N - Subtotal ou total neg...

Código de aglutinação das contas	Nível do código de aglutinação	Descrição do Código de aglutinação	Valor total do Código de aglutinação	Situação do saldo
6		1 RESULTADO FINANCEIRO	R\$ 88.346.074,86	N - Subtotal ou total neg...

Então, neste cenário, com a devida vênia à Autoridade Fiscal que conduziu o feito e ao bem elaborado Acórdão de 1º Piso, penso que a recorrente solidamente conseguiu enfrentar e desfazer a acusação contra ela imposta, ou seja, de que “a contabilidade oficial da empresa (ECD) **NÃO** oferece condições para apuração do lucro por atividade e **NÃO** demonstra, 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”. (Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal – fls. 215).

Com isso, indubitavelmente a recorrente fez jus ao benefício fiscal tratado na MP nº 2.199-14, de 2001 e direcionado às pessoas jurídicas que tenham projeto aprovado nas áreas de atuação da SUDENE (a contribuinte tem a aprovação e juntou aos autos os documentos pertinentes – fls. 119/120) e que permite haja redução de 75% do imposto sobre a renda e adicionais não restituíveis, calculados com base no lucro da exploração, fluindo o direito a partir do ano-calendário subsequente àquele em que o projeto entre em operação.

Enfim, circunscrevendo-se a autuação a pontuar que o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não ofereceria condições para apuração do lucro por atividade de forma individualizada, por isso aplicável o 3º, do artigo 549, do RIR/1999 (“§ 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”, e tendo tal libelo sido afastado pelas provas acostadas aos autos, com integral atendimento aos dizeres do § 1º, do artigo 549, do RIR/1999 (“§ 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)”, o lançamento não pode ser mantido, cabendo sua exoneração.

Na jurisprudência deste Tribunal Administrativo Tributário Federal:

BENEFÍCIO FISCAL. MP Nº 2.199-14, DE 2001. PRAZO. De acordo com a MP nº 2.199-14, de 2001, as pessoas jurídicas com projeto aprovado nas áreas de atuação da Sudene têm direito à redução de 75% do imposto sobre a renda e adicionais não restituíveis, calculados com base no lucro da exploração. A fruição do benefício fiscal dar-se-ia a partir do ano-calendário subsequente àquele em que o projeto entrasse em operação, conforme laudo expedido até o mês de março do ano-

calendário subsequente ao início da operação. (Ac. 1201-003.728 – 16/06/2020)

INCENTIVO FISCAL. SUDENE. REDUÇÃO DO IRPJ.

O direito a redução do IRPJ, calculado sobre o lucro da exploração, deve ser reconhecido, quando comprovado que a pessoa jurídica preenchia as condições e os requisitos legais exigidos para obtenção do benefício requerido. (Ac. 1201-001.927 – 19/10/2017)

CONCLUSÃO

Então, concluindo, entendo que os documentos juntados fazem prova consistente a favor da recorrente e permitem aferir a regularidade da apuração individualizada das receitas oriundas das atividades incentivadas e dos resultados líquidos obtidos das plantas industriais localizadas na área da SUDENE (Simões e Alagoinhas) cancelando a apuração do Lucro da Exploração e a subsequente parcela a ser reduzida do imposto de renda a pagar.

Assim, pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, cancelando os lançamentos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone