



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.731868/2019-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1201-006.249 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 22 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

LANÇAMENTO DE IRPJ. APROVEITAMENTO DE INCENTIVO FISCAL EM ÁREAS DA SUDAM E SUDENE. CONCESSÃO TÁCITA POR DECURSO DE PRAZO.

O transcurso de prazo legal sem manifestação expressa da administração tributária representa ato jurídico com eficácia plena que consolida a outorga tácita do benefício fiscal requestado pelo contribuinte, conquanto formalizado nos termos dos Decretos nº 4.212/2002 e 4.213/2002 e instruído com laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional, considerando-se o interessado automaticamente no pleno gozo da redução pretendida do imposto após a expiração do prazo legal concedido para o Fisco pronunciar-se, independentemente da ocorrência de qualquer ato posterior.

A concessão tácita do benefício fiscal por decurso do prazo só pode ser revogada mediante ato declaratório que objetivamente desconstitua a outorga do direito ou de seu reconhecimento anterior, mediante processo administrativo que assegure ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa e mantenha os efeitos do ato jurídico revogado, até consolidação definitiva do ato que posteriormente o desconstitua.

ALEGADA INADEQUAÇÃO DO CÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO POR PRETENSO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO ENTRE EMPRESAS COLIGADAS. INEXISTÊNCIA DE FRAUDE, SIMULAÇÃO, CONLUÍO OU QUALQUER PATOLOGIA DOS ATOS JURÍDICOS PRATICADOS NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS, PORQUANTO AUSENTES ELEMENTOS FÁTICOS COM COMPROVEM A SUPOSTA PRÁTICA DO SOBREPREGO DE INSUMOS TENDENTE A GERAR BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO ENTRE PARTES CONTROLADAS. NÃO COMPROVAÇÃO DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

Nas circunstâncias em que, licitamente, o contribuinte realizar ato jurídico que importe em economia tributária válida, sem mácula ou vício previsto no ordenamento jurídico, ou seja, sem patologia de forma, de vontade, de intenção ou ocultação, torna-se ilegítima a autuação que dele decorra, inexistindo dever fundamental de pagar ilicitamente tributos.

Conquanto o contribuinte demonstre e justifique a regularidade dos preços praticados intragrupo, cabe ao Fisco esclarecer e comprovar os fatores que tornariam inadequada a respectiva relação comercial, a fim de se justificar a alegação de prática de sobrepreço, inadmitindo-se que o lançamento de tributos seja pautado por ilações não comprovadas em elementos de prova que confirmem a pretensa prática de ilícito tributário.

A falta de balizas objetivas na indicação de critério econômico que atribua ao contribuinte o descumprimento de obrigação tributária torna insuficiente a determinação da matéria tributável, tornando insubsistente o lançamento. Tratando-se de questão que implica na prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, a atribuição de artificialidade de operações comerciais não pode ser presumida por critérios genéricos do agente da administração tributária que não aponte em que medida o preço torna-se sobrepreço entre negócios realizados por partes vinculadas. Tais elementos compõem o cerne da comprovação da relação jurídica tributária e são requisitos materiais essenciais à constituição do crédito tributário, devendo ser eficientemente configurados e demonstrados durante o ato do lançamento, sob pena do mesmo ser viciado.

O combate à artificialidade de mecanismos jurídicos apontados pela administração tributária para coibir a evasão fiscal é importante e deve pautar a proteção à legalidade e à boa-fé das relações jurídicas, mas não autoriza a administração tributária a valer-se de presunções genéricas para pretender alcançar fatos econômicos relacionados ao contribuinte, atribuindo-lhe a pecha da simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas ou falta de propósito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar parte da exigência tributária, nos termos do voto do relator. O Conselheiro Lucas Issa Halah acompanhou o relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 1201-006.249 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10980.731868/2019-31

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário manejado em face de acórdão da DRJ que julgou procedente o lançamento de IRPJ dos anos-calendários de 2015 a 2018 e CSLL no de 2018, decorrente de alegado (i) aproveitamento indevido do incentivo fiscal relacionado à redução de 75% do IRPJ em áreas da SUDAM e SUDENE, calculado sobre o lucro de sua exploração, que repercute na exigência do IRPJ, além de (ii) dedução de juros sobre o capital próprio acima do limite legal para efeitos da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos seguintes montantes, calculados em valores históricos à época dos autos de infração (2019):

- a) Lançamento de IRPJ (e.fl.s. 2): R\$ 2.430.616.890,98 (dois bilhões, quatrocentos e trinta milhões, seiscentos e dezesseis mil, oitocentos e noventa reais e noventa e oito centavos);
- b) Lançamento de CSLL (e.fl.s. 21): R\$ 8.800.603,68 (oito milhões, oitocentos mil, seiscentos e três reais e sessenta e oito centavos).

01. No Termo de Verificação Fiscal (TVF) de e.fl.s. 31/102, a administração tributária apresenta o seguinte relato dos fatos:

A AROSUCO valeu-se da redução de 75% do IRPJ, calculado sobre o lucro da exploração, com base no benefício previsto no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001 e regulamentado pelos Decretos nos 4.212 e 4.213/2002 (instalação, ampliação, modernização ou diversificação de empreendimentos em setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da SUDAM e SUDENE). Entre 2015 e 2018, a redução do IRPJ considerada pela fiscalizada superou R\$ 977 milhões.

O crédito tributário constituído de ofício decorre das seguintes infrações:

- (i) Utilização indevida do benefício fiscal de redução do IRPJ, fato esse relacionado a quatro irregularidades:
  - a) Prática de atos que configuram, em tese, crime contra a ordem tributária. Planejamento tributário abusivo ajustado entre AROSUCO e sua controladora que resultou em vultosas “vantagens” fiscais para ambas, inclusive (mas não somente) a “transferência” dos lucros tributáveis da AMBEV para o regime fiscal privilegiado da Zona Franca de Manaus. A conduta enseja, *per se*, a perda do benefício de redução e a exigência do imposto que havia sido objeto de isenção (Lei nº 9.069/1995, art. 59; CTN, art. 179, § 2º, c/c art. 155).
  - b) Não reconhecimento do direito à redução do imposto pela autoridade competente, contrariando o disposto no art. 179, caput, do Código Tributário Nacional e no art. 3º dos Decretos nos 4.212 e 4.213/2002. À exceção de um caso, os pedidos de reconhecimento do direito à redução do IRPJ não foram admitidos pela unidade da Receita Federal a que está jurisdicionada a fiscalizada (DRF Manaus).
  - c) Cálculo incorreto do imposto reduzido. Houve superestimação do lucro da exploração das atividades pretensamente beneficiadas com a redução.

- d) Inobservância da obrigação de destinar a integralidade do imposto reduzido à reserva de incentivos fiscais, o que acarreta a tributação da parte não destinada (Lei n.º 12.973/2014, art. 30, § 2º).

(ii) Dedução de juros sobre o capital próprio acima do limite legal para efeitos da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A AMBEV S.A. é responsável solidária por parte do crédito tributário constituído de ofício em razão do interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal (CTN, art. 124, I; e Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 4/2018).

02. A autoridade administrativa aponta que a autuada (AROSUCO) é controlada pela AMBEV (controladora integral) e lhe fornece os “concentrados” utilizados como insumos na fabricação das bebidas não alcoólicas de suas principais marcas, dentre as quais se destacam os refrigerantes das linhas Guaraná Antártica, Sukita, Soda Limonada Antártica, Citrus, Tônica Antártica, o energético Fusion Energy Drink e a cerveja sem álcool Brahma Chopp Zero.

03. Assim, ao fornecer tais insumos (“concentrados”) para a AMBEV fabricar bebidas, o Fisco aponta que a AROSUCO promoveria um suposto conluio simulatório entre as empresas, sob o argumento de que majora artificialmente seus preços para onerar suas vendas e, assim, ocasiona um aumento artificial de seu lucro e obtém redução de 75% do imposto a pagar, decorrente do benefício fiscal como empresa da Zona Franca de Manaus. Assim, pagaria imposto artificialmente a menor e as sobras do lucro poderiam retornar à AMBEV mediante distribuição de dividendos, onde não há tributação.

04. Por outro lado, o sobrepreço do insumo adquirido pela AMBEV em montante pretensamente artificial, conforme defende a autoridade lançadora, também teria como objetivo aumentar artificialmente seus custos para reduzir o lucro tributável da empresa adquirente do insumo (a própria AMBEV). Quanto maior o valor da operação, a companhia minimizaria a base de cálculo do IRPJ, portanto, a alegada artificialidade do valor da operação a favoreceria e justificaria promover o alegado planejamento abusivo.

05. Na prática, o Fisco entende que a majoração artificial do preço dos insumos representaria simulação e conluio entre as empresas para (a) aumentar artificialmente o lucro da AROSUCO e, com isso, maximizar o benefício tributário equivalente da redução do IRPJ em 75% e (b) diminuir o lucro tributável da AMBEV, mediante redução da base de cálculo do imposto regularmente pago. É dizer: as operações existiam, mas os valores praticados seriam irreais e ocasionavam ilegal redução das obrigações tributárias. Nesse sentido, consta do TVF que “a conjugação dos diversos incentivos resultou numa condição em que quanto maior o preço atribuído aos “concentrados”, maiores eram as ‘vantagens’ fiscais auferidas, tanto pela AROSUCO quanto pela AMBEV. Para cada R\$ 100,00 artificialmente aumentados nos preços, reduzia-se a carga tributária abrangente do grupo econômico em R\$ 41,66. Valendo-se desse cenário, a fiscalizada e sua controladora ajustaram um planejamento tributário abusivo. Consistiu, basicamente, em sobrevalorizar artificialmente o preço dos ‘concentrados’” (e.fl.s. 39).

06. Nesse sentido, assim relata a autoridade lançadora (e.fl.s. 61):

O raciocínio é simples. Quanto maior o preço dos “concentrados”, maior também é o custo de produção dos refrigerantes e a AMBEV tem lucro menor. Em contraposição, a AROSUCO, fornecedora do insumo, tem lucro mais alto: sua receita aumenta sem que haja

impacto no custo. Esse lucro “transferido” da AMBEV para a AROSUCO tem tributação 75% inferior. Consequentemente, ao invés de incidir a alíquota plena do IRPJ, de 25%, os lucros “transferidos” sujeitam-se a uma alíquota efetiva de apenas 6,25%.

07. O TVF também evidencia o fato de que não havia entre as empresas métodos regulares de pagamentos, mas compensações realizadas para ajustar seus haveres, realizadas diretamente em suas contabilidades, o que entende ser anormal.

08. Questiona, ainda, o preço dos insumos vendidos pela autuada, porque não estariam vinculados os seus custos de matérias primas, não havendo quantificação do preço com base em razões econômicas, mas na variação da Receita Operacional Líquida (ROL) da companhia, além de que outros custos não são considerados na precificação dos insumos vendidos, portanto, no entendimento do Fisco, os montantes seriam comprovadamente artificiais, concluindo que “*essa forma de determinação tornou os preços dos ‘concentrados’ absolutamente desproporcionais aos seus próprios custos de produção*”.

09. A fiscalização apontou, ainda, desproporção entre os preços praticados pela autuada no mercado nacional e vendas no mercado internacional. No seu entender, a variação comparativa de preços praticados demonstraria que as operações nacionais seriam majoradas pelas razões apontadas, não se convencendo com as explicações da contribuinte, segundo a qual haveria no Brasil maior valorização de seus produtos, como o exemplo tratado entre as partes, no caso, o produto Guaraná Antártica, cujo valor do segredo industrial seria melhor valorizado pelo mercado nacional e muito menos valioso em cenário internacional, onde não detém mercado significativo.

10. Diante desse cenário, o administração aponta as seguintes irregularidades que justificariam a autuação:

- a) Planejamento tributário abusivo, decorrente da sobrevalorização artificial dos preços de insumos, que ensejou a qualificação da multa em 150% e representação fiscal para fins penais;
- b) Inexistência do direito ao benefício fiscal de redução de 75% do IRPJ, sob o fundamento de que a administração tributária não outorgou atos concessórios à quase totalidade dos pedidos de incentivos protocolados. Alegou-se que apenas um dos pedidos foi deferido (conforme ADE nº 171/2006), porém, os outros sete pedidos foram inadmitidos e, portanto, as atividades realizadas pela autuada não gozavam do benefício de redução do imposto, conforme o quadro assim apresentado às e.fls. 70 (*com marcações incluídas pelo Relator*):

Tabela 5 – Laudos Constitutivos e receita líquida das atividades pretensamente incentivadas

Laudos Constitutivos	"Vigência"	Ato Concessório	Produto incentivado	Receita líquida da atividade (em R\$)			
				AC 2015	AC 2016	AC 2017	AC 2018
081/2006	2006 a 2015	ADE 171/2006	Rolha metálica	157.292.288,25	---	---	---
215/2009	2006 a 2015	---	Cerveja e chopp	125.721.285,46	---	---	---
029/2012	2012 a 2021	---	Refrigerante	43.909.317,53	69.126.253,33	72.281.157,04	66.168.893,75
046/2013	2013 a 2022	---	Filme plástico tipo shrink	---	---	---	---
067/2013	2013 a 2022	---	"Concentrado"	1.375.290.225,78	1.489.018.107,22	1.366.750.262,70	1.211.728.791,08
190/2015	2015 a 2024	---	Leverdca viva	90.915.395,30	153.253.224,68	152.246.107,38	168.433.327,30
036/2017	2017 a 2026	---	Cerveja e chopp	---	---	141.731.372,29	145.526.155,46
037/2017	2017 a 2026	---	Rolha metálica	---	---	194.060.166,94	172.456.232,73
Total da receita líquida pretensamente incentivada				1.793.128.512,32	1.711.397.585,23	1.927.069.066,35	1.764.313.400,32

- c) Cálculo incorreto do imposto reduzido pela atuada, porquanto a produção de insumos fabricados pela atuada fora da área de atuação da SUDENE e SUDAM não comportariam o benefício tributário por ela lançado em seus registros fiscais;
- d) Inobservância da obrigação de destinar a integralidade do imposto reduzido à reserva de incentivos fiscais, sob o color de que as subvenções para investimento, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não são computadas na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL, desde que registradas em reserva de incentivos fiscais. Assim, considerando que a atuada teria dado destinação parcialmente diversa em sua ECD, as subvenções devem ser tributadas;
- e) Dedução de juros sobre o capital próprio acima do limite legal, procedendo à glosa parcial da exclusão atribuída aos JCP no AC 2018, quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no montante de R\$ 54.060.418,86, valor esse que excede o limite definido pelo art. 9º da Lei nº 9.249/1995.

11. A autoridade administrativa atribuiu à AMBEV a responsabilidade solidária pelos lançamentos, com fundamento no art. 124, I, do CTN, por entender que a mesma tem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador das obrigações tributárias em referência.

12. Após impugnação das autuações, a instância de piso manteve integralmente os lançamentos, em acórdão assim ementado (e.fls. 2710/2751):

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. A responsabilidade tributária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO. Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SOBREVALORIZAÇÃO DO PREÇO. GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. Caracteriza como planejamento tributário abusivo a prática de sobrevalorização de preço de produto com a finalidade de redução do pagamento de tributos do grupo econômico.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE E CONLUÍO. APLICAÇÃO. Aplica-se a multa qualificada nos casos de ocorrência de fraude e conluio.

BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DO IRPJ. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. PEDIDO DE RECONHECIMENTO DO BENEFÍCIO. NÃO ADMISSÃO OU INDEFERIMENTO. PRÁTICA DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. REDUÇÃO INDEVIDA DO IRPJ. Correto o lançamento, caracterizado pela redução indevida de IRPJ com base no lucro da exploração, quando o pedido de reconhecimento do benefício é não admitido ou indeferido, cumulado com a prática de crimes contra a ordem tributária.

COMPRA DE PRODUTO DE VALOR ELEVADO. SEGREDO INDUSTRIAL DE ALTO VALOR AGREGADO. PRÓPRIO PROPRIETÁRIO DO SEGREDO INDUSTRIAL. INJUSTIFICADO. Não se justifica pagar um valor elevado a um produto

sob fundamento de que se trata de segredo industrial de alto valor agregado, se tal segredo industrial pertence à própria empresa compradora.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. VALOR DIVERSO DO INFORMADO EM ECF. NECESSIDADE DA COMPROVAÇÃO DO ERRO. Somente com comprovação do erro é possível aceitar o valor alegado de lucro de exploração que é diverso do valor informado em Escrituração Contábil Fiscal-ECF.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. VARIAÇÃO DA TJLP. MÉTODO LINEAR. APLICAÇÃO. É correta a aplicação do método linear para o cálculo da variação da TJLP, com a finalidade de calcular JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO por ser mais benéfica para os contribuintes.

JUROS SOBRE O CAPITAL. AJUSTE DO CPC 47. SALDO INICIAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. APLICAÇÃO. O ajuste na contabilidade decorrente do Pronunciamento Técnico CPC 47 no decorrer do ano que reduziu o saldo inicial do patrimônio líquido aplica-se para os juros sobre o capital próprio a ser pago no mesmo ano.

NULIDADE. AUSÊNCIA DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não há que se falar em nulidade por ausência do contraditório e ampla defesa, se ao contribuinte é dada a oportunidade de apresentar um novo pedido.

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. AUSÊNCIA DE DEFESA PRÉVIA. INOCORRÊNCIA. A ausência de defesa prévia não causa nulidade de Despacho Decisório que não admitiu o pedido de reconhecimento de redução do IRPJ, por inexistir previsão de defesa prévia nos Decretos 4.212/2002 e 4.212/2003.

13. O Recurso Voluntário (e.fls. 2769/2906) foi interposto pela contribuinte em petição conjunta com a responsável tributária, em que contrapõe as conclusões da DRJ, controvertendo os seguintes pontos de defesa:

- a) Informa que, salvo em relação à qualificação da multa, reconhece como incontroverso o questionamento da infração relacionada (i) “à inobservância da obrigação de destinar a integralidade do imposto reduzido à reserva de incentivos fiscais, o que acarreta a tributação da parte não destinada”, havendo pago o valor incontroverso de R\$21.832.320,41 de principal de IRPJ (fls. 1725); e (ii) “à parte correspondente à inclusão indevida na base dos JCP dos valores das contas ‘lucros acumulados e reserva de ações em tesouraria’, recolhendo os valores das respectivas exigências legais com o benefício de 50% de redução da multa de ofício (fls. 1724/1732)”, quitando o montante incontroverso de R\$6.378.357,28 de principal de IRPJ (fls. 1724) e R\$2.304.848,62 de principal de CSLL (fls. 1726);
- b) Preliminarmente, questiona o fato dos pagamentos incontroversos acima mencionados terem sido alocados unicamente para redução de infrações sobre as quais incidiu a multa de ofício de 75%, alegando que deveriam repercutir proporcionalmente sobre a qualificação da multa de 150%;
- c) Defende ser equivocado o não reconhecimento do benefício à redução do IRPJ pela autoridade autuante, porquanto os requisitos legais para sua fruição, previstos na MP nº 2.199-14/2001, foram inteiramente cumpridos e não poderiam ser superados por exigências complementares dos Decretos que os

regulamentam (Decretos n.º 4.212/2002 e 4.213/2002), bem como pela IN SRF 267/2002, por não se sustentarem à luz da legalidade;

- d) Aduz que formulou todos os pedidos para reconhecimento dos benefícios em referência e que os mesmos foram convalidados após o decurso do prazo de 120 dias previsto na legislação, sem manifestação da administração tributária, tendo expirado sem que o chefe da unidade da Receita Federal de Manaus à qual está jurisdicionada a recorrente se manifestasse sobre os pedidos. Assim, entende que passou a fruir da benefício tributário em comento, sendo descabida, segundo alega, a acusação de que estaria usufruindo benefício de forma indevida, porquanto a manifestação do Fisco posterior ao transcurso do prazo teria efeito meramente declaratório, jamais constitutivo;
- e) Contesta os pareceres posteriores apresentados a destempo pelo SEORT/DRF/MNS, mediante os quais foram formalizados despachos decisórios que não admitiram os pedidos formulados, tendo sido atribuída irregularidade formal aos pedidos, porquanto pretensamente não apresentada comprovação de regularidade fiscal pela requerente, ao qual a recorrente controverte com a apresentação de Certidões Positivas com Efeito de Negativas. A esse respeito, informa que, embora entendesse que já gozava do benefício em razão do transcurso do prazo, a fim de atender a orientação indicada nos despachos decisórios, reapresentou 4 dos pedidos anteriormente formulados, os quais foram novamente negados por pretensa irregularidade formal, dessa vez, pela alegação de irregularidade da contribuinte em razão de estar se valendo da utilização dos referidos benefícios sem autorização da Receita Federal do Brasil;
- f) Questiona o cerceamento à possibilidade de se defender contra os despachos decisórios proferidos em denegação aos seus pedidos, uma vez que consta de todos eles a mera indicação de ausência de requisitos formais, dos quais não cabe manifestação de inconformidade, descambando nas presentes autuações, que têm como fundamento matéria de mérito a ser enfrentada pelo CARF, em razão de sua insurgência recursal;
- g) Alega que as Certidões Positivas com Efeito de Negativas apresentadas em todos os pedidos administrativos são suficientes à demonstração de sua regularidade fiscal e não podem ser desconsideradas pela administração tributária para negar os benefícios requestados, além de que o indeferimento imotivado representa verdadeira sanção política, bem como que o aproveitamento do benefício no período de 120 dias e durante todo o tempo estava fundamentado nos laudos de aprovação dos projeto comunicados pela SUDAM e SUDENE;
- h) Entende, portanto, serem nulos todos os despachos denegatórios dos benefícios em questão, porque ultrapassaram os requisitos previsto na MP n.º 2.199-14/2001, que, à luz do princípio da legalidade, limita eventuais exigências trazidas por normas infralegais;

- i) Aponta que os benefícios em questão tratam de isenções parciais e foram concedidas pelo decurso do prazo sem manifestação do Fisco e, tendo sido concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições – no caso, a realização de projetos de desenvolvimento regional aprovados no âmbito da SUDAM/SUDENE –, só poderiam ser revogadas ou modificadas por lei, conforme exigência do art. 104, III, do CTN, c/c a súmula 544 do STF;
- j) Controverte questões de fato vinculadas a cada despacho decisório nos respectivos pedidos, como forma de demonstração de regularidade dos mesmos;
- k) Apresenta argumentos contrários à qualificação da multa, demonstrando razões de natureza econômica para a estruturação dos negócios entre a contribuinte e sua controladora, inexistindo sobrepreço entre os negócios praticados nem mesmo simulação, fraude ou conluio informados no TVF;
- l) Por fim, suscita nulidade do lançamento por falta de fundamentação e ausência de comprovação do ilícito, uma vez que autoridade lançadora deixou de apontar qual o critério correto para indicar o preço adequado dos insumos adquiridos, portanto, não há como pressupor onde estaria o sobrepreço apontado pela fiscalização, além de contestar os critérios econômicos apontados nos lançamentos para sua definição e apresentar justificativas aos pagamentos realizados entre as companhias;
- m) No que diz concerne ao cálculo da rubrica destacada como lucro da exploração, aduz que *“a fiscalização considerou inadvertidamente apenas o somatório dos valores provenientes das unidades incentivadas, quando deveria ter considerado o lucro da exploração total da Recorrente (linha Lucro da Exploração da Tabela 13 – fl. 87)”*. Assim, entende que o cálculo feito pela administração tributária deixou de levar em conta o critério de proporcionalidade previsto no § 4º do art. 62 da IN SRF nº 267/02, que teria reduzido indevidamente o lucro da exploração, *“ao aplicar o percentual de presunção (relação porcentual entre a receita líquida daquela atividade e a receita líquida total da pessoa jurídica) sobre um lucro da exploração que era exclusivamente das unidades incentivadas, reduzindo indevidamente o valor do incentivo fiscal a que faz jus a Recorrente”*.
- n) Defende ser indevida a glosa dos valores pagos a título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) do ano-base de 2018, sob o fundamento de que, *“embora a Recorrente tenha reconhecido em demonstração de sua boa-fé que acabou deduzindo inadvertidamente valor, a título de JCP, superior ao limite legal, tanto que recolheu no prazo desta defesa o valor correspondente, o montante que poderia ter sido glosado pela fiscalização em hipótese alguma é aquele indicado à fl. 97 do Termo de Verificação Fiscal, tendo em vista que a fiscalização (i) excluiu equivocadamente o montante do ajuste inicial decorrente da adoção inicial do Pronunciamento Técnico CPC 47 da base dos JCP; e (ii) aplicou de maneira equivocada a TJLP, relativa ao mês de dezembro.*

14. Por sua vez, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e.fls. 3336/3390) ao Recurso Voluntário, em que controverte os argumentos da contribuinte para que seja mantida a decisão recorrida, em que alega:

- a) Ausência do direito ao benefício previsto na MP 2.199-14/2001, por entender que seu gozo está condicionado à manifestação prévia da administração tributária, por ser de competência do ente tributante não apenas a instituição da exação, mas o exercício das atividades de fiscalização, arrecadação e controle;
- b) Que o preenchimento de formulários apresentados à SUDENE não tem efeito constitutivo à concessão do benefício, bem como que o art. 16 da Lei nº 4.239/63 expressamente designa que tal documento instruirá o processo de reconhecimento pela administração tributária, devendo-se atentar, ainda, ao disposto do art. 179 do CTN, que exige despacho da autoridade administrativa às isenções concedidas em caráter individual para fins de validação dos requisitos exigidos pela legislação;
- c) Ser necessária uma interpretação sistemática do art. 37 da Lei nº 5508/68, segundo a qual “*os benefícios previstos no art. 13 da Lei nº 4.239, (...) uma vez reconhecidos pela SUDENE, serão comunicados às Delegacias Regionais e Seccionais do Imposto de Renda para tomarem conhecimento da concessão*”, reiterando a necessidade de interpretação conjunta com o art. 179 do CTN acima referido;
- d) Existência de causa autônoma e bastante para inadmissão dos pedidos, estando caracterizada a prática de crime contra a ordem tributária, inexistindo nulidade dos lançamentos, porquanto as matérias controvertidas no Recurso Voluntário serem todas matérias probatórias, portanto, afetas ao mérito;
- e) Ser manifesta a sobrevalorização dos insumos comercializados entre as partes relacionadas, aduzindo que “*a fiscalização constatou a atipicidade no fato de a precificação dissociar-se em absoluto dos custos de produção, vinculando-se ao faturamento da adquirente*” e que “*o arcabouço probatório coligido converge para evidenciar a sobrevalorização nas operações intragrupo investigadas*”;
- f) Falta de enfrentamento pela recorrente aos questionamentos da autoridade fiscal sobre os porquês e sobre os indícios de sobrevalorização apontados;
- g) Que o lançamento não classificou os pagamentos entre as partes envolvidas como royalties, portanto, os apontamentos indicados no TVF controvertem apenas os critérios comerciais utilizados entre as empresas para a valorização do segredo industrial da produção dos insumos comercializados, inexistindo nulidade suscetível nem qualquer divergência de fundamentação nas premissas indicadas nos autos de infração e na decisão de piso;
- h) Não se tratar apenas de revogação do benefício tributário que a recorrente entende ter alcançado com o decurso do prazo de 120 dias, pois, “*uma vez*

*evidenciado que não apenas houve manipulação das receitas do grupo econômico com o fito de aumentar indevidamente o benefício fiscal, mas que a engenharia empreendida é suscetível de caracterizar crime contra a ordem tributária, a premissa do argumento resta superada e, pois, a discussão não diz respeito a revogar isenção, mas sim ao não atendimento às condicionantes legais necessárias para o gozo do benefício”;*

- i) Estarem comprovados os requisitos para a qualificação da multa, sob o color de que *“as práticas constitutivas da infração fiscal correspondem a acordo para artificial transferência de receitas entre duas partes relacionadas para obtenção de vantagem fiscal. Trata-se de típico ‘profit shifting’, prática que necessariamente envolve conluio somado a fraude ou simulação. Por conseguinte, a própria manutenção do lançamento importa o reconhecimento das hipóteses de qualificação da multa de ofício”;*
- j) Ser necessária a manutenção da autuação em razão da dedução indevida dos Juros sobre o Capital Próprio, reproduzindo as razões apontadas pela DRJ.

15. Derradeiramente, a recorrente apresentou petição (fls. 3395/3399) e pareceres técnicos (fls. 3403/3440) elaborados por empresa de auditoria que comparou os preços praticados entre as companhias com os preços parâmetros previstos na legislação de preços de transferências, na intenção de demonstrar que não existiria a alegada discrepância de valores controvertida pela autoridade administrativa, requestando a desconstituição dos lançamentos.

16. É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

17. O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade para ser conhecido. A intimação da contribuinte da decisão da DRJ ocorreu em 16/10/2020 (sexta-feira), conforme documento de e.fls. 2759, passando a correr no primeiro dia útil seguinte, ou seja, 19/10/2020 (segunda-feira). Assim, o prazo findou em 17/11/2020 (terça-feira), havendo o Recurso Voluntário sido protocolado nessa data (e.fls. 2768).

## **DAS NULIDADES**

18. Importa registrar que *não há* nulidades a serem reconhecidas. Com efeito, o Recurso Voluntário controverte a existência de equívocos procedimentais praticados pela Delegacia da Receita Federal de Manaus em processos administrativos anteriores à lavratura dos autos de infração, onde a interessada requestara Ato Concessório de benefício fiscal que fora negado e gerou as autuações em apreço.

19. É dizer, apesar da recorrente tratar das alegadas irregularidades como nulidades, essas dizem respeito aos despachos decisórios produzidos naqueles processos de reconhecimento de

benefício fiscal, de forma que a própria recorrente destaca que “a fiscalização ignorou completamente as circunstâncias em que foram proferidos os vários Pareceres SEORT/DRF/MNS/despachos decisórios que inadmitiram os pedidos de reconhecimento do direito à redução do IRPJ e que **evidenciam não só a nulidade, mas também a improcedência desses Pareceres/despachos decisórios**” (e.fl.s. 2781).

20. Em outra passagem do recurso (e.fl.s. 2800), ressalta a pretensa existência de “**nulidade de todos os procedimentos e, por consequência, de todos os Despachos Decisórios neles proferidos** que, à revelia do disposto nas leis que regem os benefícios em causa, e com violação aos dispositivos do CTN e da CF/88 acima referidos, indeferiram benefícios não obstante reconhecendo que haviam sido concedidos pela SUDAM e pela SUDENE conforme os vários Laudos Constitutivos juntados aos autos (fls. 1300 a 1.430), devendo tais Pedidos de Reconhecimento ser considerados como meras Comunicações à DRF de Manaus sobre a concessão dos benefícios pelas extintas SUDAM e SUDENE”.

21. Portanto, no que concerne a vícios procedimentais relacionados aos processos administrativos que têm como objeto os Atos Concessórios de benefícios, a existência de possíveis nulidades é matéria afeta exclusivamente aos referidos processos, devendo neles serem controvertidas, mediante o processamento previsto em lei. Não é dado a este Colegiado declarar nulidades de procedimentos diversos, pois, no processo aqui julgado, a impugnação do lançamento instaurou a fase litigiosa exclusivamente deste procedimento, conforme dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal em âmbito federal.

22. Por outro lado, as possíveis irregularidades apontadas pela parte nos citados procedimentos anteriores, que tratavam dos Atos Concessórios de benefícios fiscais, podem afetar o mérito dos lançamentos aqui julgados, ou seja, ainda que não afetem os elementos formais dos autos de infração em análise, podem repercutir no mérito dos lançamentos, quando serão avaliados os critérios de fruição ou não dos benefícios fiscais em debate e os reflexos na constituição do crédito. Impactam, portanto, no mérito das autuações e serão analisadas em momento oportuno, posterior a essa fase preliminar.

23. O Recurso Voluntário também contempla a alegação de “*nulidade do lançamento por falta de fundamentação legal e ausência de comprovação do ilícito*”, onde a parte argui serem genéricas as referências da autoridade lançadora quando à majoração de preços atribuída como artificiais, uma vez que não indica qual seria o padrão adequado dos mesmos.

24. A recorrente aduz que, “*no presente caso, a fiscalização não apurou se efetivamente os preços praticados excedem os de mercado, tanto que não indica em momento algum qual seria o suposto preço no mercado interno das preparações compostas adquiridos pela AMBEV, tampouco demonstra a parcela do preço praticado nessas operações que corresponderia ao pretenso sobrevalor. Com efeito, a leitura do Termo de Verificação Fiscal (fls. 31/102) evidencia que a fiscalização não traz qualquer indicação acerca de qual seria o preço dos concentrados do Guaraná Antarctica no mercado nacional para suportar a alegada sobrevalorização de preços dos concentrados*” (e.fl.s. 2861).

25. Após analisar o longo arrazoado da parte, vê-se que não se trata de matéria relacionada à nulidade apontada, porque socorre exclusivamente à análise do mérito da autuação, uma vez que o eventual equívoco na precificação dos insumos importa na eventual desconstituição do lançamento em reconhecimento à sua possível improcedência.

26. Ressalte-se que os autos de infração indicam os dispositivos legais para justificar a autuação, no caso, alegando que o contribuinte não faz jus ao benefício fiscal, dentre outras coisas, em razão de simulação e conluio que, no entender da fiscalização, estão comprovados em possíveis sobrepreços artificialmente pactuados entre as partes. A análise de tal contexto simulatório – e nele se inclui o cerne relacionado aos critérios de precificação dos insumos – é matéria de mérito, devendo ser apreciada em momento oportuno, jamais como nulidade.

27. Aliás, as matérias afetas ao reconhecimento de nulidades são aquelas dispostas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72<sup>1</sup>, dentre elas, a realização de ato ou tomada de decisão por pessoa incompetente ou com preterição de direito de defesa, além do reconhecimento de matérias de ordem pública, que exigem reconhecimento pelos agentes administrativos, a qualquer tempo, mercê da súmula 473 do STF<sup>2</sup>.

28. Os argumentos trazidos pela recorrente afetam matérias diretamente vinculadas ao mérito da autuação, que impactam na sua eventual procedência, parcial procedência ou improcedência, razão pela qual serão analisadas quando da apreciação de mérito dos lançamentos. Não estão relacionados às causas de nulidade formal ou material e não comprometem os requisitos essenciais exigidos à lavratura dos autos de infração, portanto, tratando-se de matérias exclusivamente meritórias, serão julgadas oportunamente.

29. Cite-se acórdão n.º 1201-005.115 (18/11/2021), desta mesma Relatoria, que consigna idêntico posicionamento: *“A alegação genérica de ausência de fundamentação do auto de infração não enseja a decretação de nulidade, sobretudo quando o mesmo contempla todos os requisitos legais de validade e possui Termo de Verificação Fiscal que relata, com precisão, as razões que justificam o lançamento do tributo”*.

30. Assim, rejeitam-se as nulidades suscitadas.

### **QUESTÕES MERITÓRIAS DO LANÇAMENTO DE IRPJ**

31. Conforme relatado, a autuação do IRPJ baseou-se na alegada utilização indevida de benefício fiscal de redução de 75% do imposto a que alude a Medida Provisória n.º 2.199-14/2001<sup>3</sup>, concedido a pessoas jurídicas que tenham projetos protocolados e aprovados pelo Poder Executivo para instalação, ampliação, modernização ou diversificação considerados

---

<sup>1</sup> Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

<sup>2</sup> Súmula 473 do STF: A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

<sup>3</sup> Redação vigente à época dos fatos, dada pela Lei n.º 12.715/2012 (posteriormente modificada pela superveniente Lei n.º 13.799/2019):

Art. 1o Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2018 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM, terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração.

prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam).

32. A administração tributária concluiu ser indevido o referido gozo do benefício pela contribuinte, por entender que faltou Ato Concessório que outorgasse a isenção mediante prévia análise do Fisco e porque identificou suposta prática de sobrepreço dos produtos fabricados pela empresa autuada, mediante simulação com sua controladora (AMBEV), a fim de obter pretensas vantagens fiscais ilícitas. Assim, o IRPJ foi lançado mediante a desconsideração do benefício fiscal do IRPJ em relação à autuada, alcançando solidariamente sua controladora, na condição de responsável tributária.

33. Para a solução do caso em apreço, cumpre analisar três aspectos principais, a partir dos quais são refletidos os demais pontos da atuação, a saber:

- a) *No plano da existência*: Em algum momento, a contribuinte chegou a obter o benefício fiscal de redução do IRPJ em 75%?
- b) *No plano validade*: Caso tenha obtido o benefício, desde quando e até quando vigeu?
- c) *No plano da eficácia*: Na hipótese do benefício ter vigorado nos anos-calendários apontados, há elementos para a administração tributária desconstituir seus efeitos ante os fundamentos apontados no auto de infração?

34. Esta Relatoria entende que esses são os pontos de partida para análise do caso submetido a julgamento, pois perpassa pelos argumentos apontados pela administração tributária, pela defesa da contribuinte e da responsável solidária, e pelas contrarrazões da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

### **1º ASPECTO: PLANO DA EXISTÊNCIA**

#### **O BENEFÍCIO FISCAL FOI CONCEDIDO?**

35. A resposta a essa questão está nas normas jurídicas que regulamentam o benefício de redução do IRPJ para as empresas que buscam desempenhar projetos aprovados nas áreas da SUDAM e SUDENE, como forma de promover o desenvolvimento regional.

36. A norma jurídica que regula a matéria é a MP nº 2.199-14/2001, que estipulava as seguintes regras à época dos fatos, nesses termos:

Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, **as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado** até 31 de dezembro de 2018 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, **em ato do Poder Executivo**, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM, **terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração.**

§ 1º A fruição do benefício fiscal referido no caput deste artigo **dar-se-á a partir do ano-calendário subsequente àquele em que o projeto de instalação, ampliação, modernização ou diversificação entrar em operação, segundo laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional** até o último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente ao do início da operação.

§ 2º Na hipótese de expedição de laudo constitutivo após a data referida no § 1º, a fruição do benefício dar-se-á a partir do ano-calendário da expedição do laudo.

§ 3º O prazo de fruição do benefício fiscal será de 10 (dez) anos, contado a partir do ano-calendário de início de sua fruição.

37. Observa-se que o dispositivo legal condiciona a fruição do benefício à aprovação do projeto econômico *em ato do Poder Executivo*, parametrizado em *laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional* que contemple os requisitos de promoção do desenvolvimento econômico regional.

38. Ocorre, porém, que a citada Medida Provisória foi posteriormente regulamentada através dos Decretos n.º 4.212/2002 e 4.213/2002, que trataram, respectivamente, dos projetos considerados prioritários na área da SUDAM e SUDENE, os quais **passaram a exigir condições complementares à fruição do benefício**. Assim, disciplinaram que tal direito **será reconhecido pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica, instruído com o laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional**.

39. Além de condicioná-lo ao reconhecimento pela administração fazendária, determinou-se que o mesmo devesse acontecer em 120 dias do protocolo do pedido do contribuinte e que, ultrapassado esse prazo sem manifestação do Fisco, **considerar-se-á a interessada automaticamente no pleno gozo da redução pretendida**.

40. Eis a redação dos Decretos n.º 4.212/2002 e 4.213/2002:

Art. 3º **O direito à redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas** e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração, na área de atuação da extinta SUDAM, **será reconhecido pela unidade da Secretaria da Receita Federal** do Ministério da Fazenda a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica, **instruído com o laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional**.

§ 1º O chefe da unidade da Secretaria da Receita Federal **decidirá sobre o pedido em cento e vinte dias** contados da respectiva apresentação do requerimento à repartição fiscal competente.

§ 2º **Expirado o prazo indicado no § 1º, sem que a requerente tenha sido notificada da decisão contrária ao pedido e enquanto não sobrevier decisão irrecurável, considerar-se-á a interessada automaticamente no pleno gozo da redução pretendida**.

§ 3º Do despacho que denegar, parcial ou totalmente, o pedido da requerente, caberá impugnação para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, dentro do prazo de trinta dias, a contar da ciência do despacho denegatório.

§ 4º Torna-se irrecurável, na esfera administrativa, a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento que denegar o pedido.

§ 5º Na hipótese do § 4º, a repartição competente procederá ao lançamento das importâncias que, até então, tenham sido reduzidas do imposto devido, efetuando-se a cobrança do débito.

§ 6º A cobrança prevista no § 5º **não alcançará as parcelas correspondentes às reduções feitas durante o período em que a pessoa jurídica interessada esteja em pleno gozo da redução** de que trata o § 2º.

41. A recorrente defende que os referidos decretos transbordam do texto normativo, inserindo exigência não contemplada na medida provisória.

42. Nesse aspecto, penso ter razão a Fazenda Nacional ao defender que, nos termos do art. 179 do Código Tributário Nacional, *a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.*

43. *Eis a primeira conclusão:* isenções concedidas em caráter individual (não geral) demandam prévio reconhecimento pela autoridade administrativa. Essa é a regra geral do CTN e precisa ser respeitada.

44. Por outro lado, resta indagar a forma como se dá o despacho de reconhecimento da isenção. Isso é matéria que se relaciona tanto aos critérios previstos em lei – e a MP nº 2.199-14/2001 não diz como tal despacho opera – quanto ao disciplinamento por decretos, baixados pelo ente tributante no regular exercício das atividades de fiscalização, arrecadação e controle.

45. A própria União, ao disciplinar a matéria por meio dos Decretos nº 4.212/2002 e 4.213/2002, disciplinou como deve ocorrer o despacho de reconhecimento do benefício fiscal em comento, devendo seguir o seguinte caminho:

- a) O contribuinte deve apresentar pedido à unidade da Receita Federal de seu domicílio, instruído com laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional, relacionado ao seu projeto de instalação, ampliação, modernização ou diversificação nas áreas da SUDAM ou SUDENE;
- b) À administração tributária cabe a análise do reconhecimento ou não do direito à redução do IRPJ, como condição prévia ao gozo do benefício fiscal (conforme art. 3º dos citados decretos);
- c) A análise do pedido de reconhecimento do direito fica limitado ao prazo de 120 dias, quando a própria União determina, através de seus Decretos, que, expirado o prazo sem decisão contrária da unidade da Receita Federal, *considerar-se-á a interessada automaticamente no pleno gozo da redução pretendida.*

46. No caso em julgamento, a contribuinte formalizou os pedidos para reconhecimento da isenção e redução de 75% do imposto, tendo apresentado os laudos emitidos pelo Ministério da Integração Nacional, além de documentos necessários à análise do direito pela administração tributária.

47. Assim, transcorrido o prazo de 120 dias previstos nos decretos, convalidou-se **automaticamente** o reconhecimento do benefício pela autoridade administrativa, **independentemente da ocorrência de qualquer ato posterior.** Tem razão a contribuinte em considerar que, pelo transcurso do prazo de 120 dias, seu direito já estaria reconhecido, pois

o silêncio da administração tributária é o fato jurídico reconhecido pela própria União, através de seus Decretos, para constituir a contribuinte no pleno gozo do direito previsto em lei (no caso, na MP nº 2.199-14/2001).

48. O reconhecimento do benefício depende de manifestação prévia da administração tributária, mediante Ato Concessório, que pode ocorrer de duas formas possíveis, ante o requerimento da contribuinte: (a) *de forma expressa*, mediante despacho expresso, ou (b) *de forma tácita*, mediante transcurso do prazo de 120 dias, que também representa uma escolha da administração tributária. É uma presunção jurídica que constitui direitos imediatamente após o transcurso do prazo, de modo automático, conforme expressamente regulamentado.

49. Esse foi o modelo escolhido pelo ente tributante, no caso, a União Federal, para regulamentar as formas de despacho decisório. Faz-se, portanto, uma interpretação sistemática tanto da Medida Provisória, dos Decretos e do CTN, de modo que, **no que diz respeito ao primeiro aspecto ora analisado, referente ao plano da existência do direito à redução do IRPJ, pode-se concluir com segurança que foi integralmente reconhecido pela administração tributária à contribuinte o direito ao gozo do benefício fiscal, em razão de Ato Concessório tácito constituído mediante o transcurso do prazo de 120 dias a que aludem o § 2º do art. 3º dos Decretos nº 4.212/2002 e 4.213/2002.**

50. Para fins de registro e atendimento ao dever de fundamentação e motivação, esta Relatoria entende equivocado o arcabouço teórico trazido no Recurso Voluntário que pretende o afastamento dos citados Decretos. Aliás, essa matéria é afeta à súmula 2 deste tribunal administrativo, segundo a qual *o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

51. Não obstante, assiste razão à contribuinte ao afirmar que seu direito ao benefício foi regularmente constituído pelo transcurso do prazo de 120 dias, portanto, resta agora verificar em que medida tal constituição manteve sua validade diante dos atos seguintes, objeto do próximo tópico deste voto.

## **2º ASPECTO: PLANO DA VALIDADE**

### **O BENEFÍCIO FISCAL PERDEU SUA VALIDADE COM OS ATOS DECISÓRIOS SEQUINTE?**

52. Ultrapassado o aspecto inaugural, a análise seguinte demanda investigar até quando vigorou o benefício fiscal concedido de maneira tácita à contribuinte, mediante o transcurso de prazo.

53. O TVF relata que, após esse prazo, ocorreram despachos decisórios que não reconheceram o benefício inicialmente requestado pelo sujeito passivo, por diversas razões, todas relacionadas a questões formais. **Entendo que tais despachos decisórios são inócuos e jamais modificam o que já fora reconhecimento desde o primeiro instante,** conforme indicado neste voto.

54. Com efeito, uma vez concedido o direito, expressa ou tacitamente, consolida-se integralmente o direito ao benefício fiscal reclamado. **Não existe despacho decisório posterior que modifique o que já fora decidido.** Assim, a contribuinte não prescindia de manifestação

fazendária, pois a própria administração tributária reconheceu o direito pleiteado em razão do decurso do prazo.

55. Atente-se que não se fala aqui em preclusão, que tem efeitos impeditivos à prática de ato pelo decurso do tempo. **A administração tributária poderia, a qualquer tempo, revogar o benefício já concedido mediante Ato Declaratório Executivo (ADE)**, caso encontrasse razões para tanto. Porém, não foi isso que fez, pelo contrário, apresentou despacho decisório inócuo, sem objeto, porquanto o mesmo ato administrativo já havia sido realizado.

56. Note-se que *nunca existiu ADE* cancelando o benefício fiscal em referência – e isso poderia ser feito a qualquer tempo, mediante fundamentação e motivação –, porém, o Fisco pretendeu substituir decisão anterior que já consolidara reflexos jurídicos próprios com outros despachos que não têm objeto, ou seja, não têm validade e não substituem o reconhecimento ao benefício anteriormente concedido.

57. **Não é possível admitir tal “substituição” de uma decisão por outra, seja porque não encontra amparo normativo, seja porque a ausência de Ato Declaratório Executivo impede o contribuinte de controverter seu eventual equívoco mediante os instrumentos previstos em lei.** Na prática – e isso é defendido pela recorrente em suas razões ao CARF –, tem-se situação de imensa insegurança jurídica, pois, de um lado, a contribuinte sempre manifestou ao Fisco que estava no pleno gozo do benefício em questão, por outro, foi obrigada a submeter pedidos sucessivos que apontavam assuntos diversos, inclusive, retroalimentaram o argumento de que a interessada estaria reduzindo equivocadamente o imposto.

58. A presente decisão não objetiva desconstituir os despachos decisórios relacionados a gozo de benefícios fiscais produzidos naqueles processos administrativos. Não é isso que se defende neste voto, pois a presente análise diz respeito a lançamentos tributários. Porém, deve-se analisar a validade dos Atos Concessivos do benefício, nos termos da lei, e seus reflexos na constituição do crédito tributário aqui referenciado.

59. Esta Relatoria está convencida de que (a) houve concessão do benefício (plano da existência) e (b) **o mesmo nunca foi revogado por ADE ou qualquer outro ato jurídico válido (plano da validade)**. Portanto, a controvérsia em torno da redução do IRPJ em razão do benefício fiscal concedido ao sujeito passivo que repercutisse em exigência tributária demandaria ato da administração pública que declarasse a nulidade de seu ato anterior ou o revogasse, conforme súmula 346 do STF, segundo a qual “*A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos*”. Assim, a Suprema Corte firmou o tema 138 e fixou a tese de repercussão geral<sup>4</sup> que consolidou o seguinte entendimento:

**1. Ao Estado é facultada a revogação de atos que repute ilegalmente praticados; porém, se de tais atos já decorreram efeitos concretos, seu desfazimento deve ser precedido de regular processo administrativo.** 2. Ordem de revisão de contagem de tempo de serviço, de cancelamento de quinquênios e de devolução de valores tidos por indevidamente recebidos apenas pode ser imposta ao servidor depois de submetida a questão ao devido processo administrativo, em que se mostra de obrigatória observância o respeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa. (...) O recorrente pretendeu ver reconhecida a legalidade de seu agir, com respaldo no verbete da Súmula 473 desta Suprema Corte, editada ainda no ano de 1969, sob a égide, portanto, da Constituição anterior. (...) A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, foi erigido à

---

<sup>4</sup> Tese definida no RE 594.296, rel. min. Dias Toffoli, P, j. 21-9-2011, DJE 30 de 13-2-2012, Tema 138.

condição de garantia constitucional do cidadão, quer se encontre na posição de litigante, num processo judicial, quer seja um mero interessado, em um processo administrativo, o direito ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a eles inerentes. Ou seja, **a partir de então, qualquer ato da Administração Pública que tiver o condão de repercutir sobre a esfera de interesses do cidadão deverá ser precedido de prévio procedimento em que se assegure ao interessado o efetivo exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa. Mostra-se, então, necessário, proceder-se à compatibilização entre o comando exarado pela aludida súmula e o direito ao exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, garantidos ao cidadão pela norma do art. 5º, inciso LV, de nossa vigente Constituição Federal.**

60. Os benefícios fiscais validados por despacho expressamente outorgado pela administração tributária ou por ela tacitamente reconhecidos em razão de transcurso de prazo legal previsto para a prática de ato administrativo só pode ser revogado mediante ato declaratório que objetivamente desconstitua a outorga do direito ou de seu reconhecimento anterior, mediante processo administrativo que assegure ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa e mantenha os efeitos do ato jurídico revogado, até consolidação definitiva do ato que posteriormente o desconstitua.

61. Diante deste cenário, no que pertine ao segundo aspecto abordado, referente ao *plano da validade do direito à redução do IRPJ controvertido nestes autos*, conclui-se que seu reconhecimento tácito pelo transcurso do prazo de 120 dias jamais foi desconstituído por ato administrativo que validamente o tenha revogado, portanto, manteve-se válida a redução do IRPJ nos anos-calendários objeto do lançamento.

62. Resta, ainda, analisar os efeitos jurídicos subsequentes.

### **3º ASPECTO: PLANO DA EFICÁCIA**

#### **O BENEFÍCIO FISCAL GEROU QUAIS EFEITOS?**

63. O último ponto de análise consiste nos efeitos jurídicos gerados pelo reconhecimento do benefício fiscal pela administração tributária, conforme já exposto neste voto.

64. Sob o aspecto eficaz, uma vez que nunca houve desconstituição válida do direito regularmente reconhecido à contribuinte, tem-se que não é possível pretender afastar os efeitos do ato administrativo tácito praticado pela administração tributária ante o decurso do prazo de 120 dias.

65. Assim, considerando a época dos fatos geradores, estando o sujeito passivo no gozo do direito à redução do IRPJ no período apontado pela autoridade lançadora, a autuação fiscal é totalmente improcedente, pois tem como fundamento o pressuposto de que o benefício fiscal em comento foi denegado mediante despachos decisórios posteriores que, em verdade, nunca representaram ato jurídico apto a gerar quaisquer efeitos, sejam de natureza concessória do direito reclamado, seja revogatória do mesmo.

66. O ato jurídico que reconheceu o direito ao benefício ocorreu anteriormente, quando do transcurso do prazo de 120 dias para a prática do ato administrativo a que se vinculada a administração pública. **Reconhece-se, portanto, a natureza constitutiva do direito reclamado mediante o reconhecimento tácito decorrente do transcurso do prazo legal. Os atos praticados posteriormente, portanto, não geraram efeitos jurídicos atos a desconstituir ou revogar o benefício fiscal de efeitos definitivos, salvo revogação posterior, jamais ocorrida.**

67. Portanto, reconhecendo a regularidade do benefício fiscal de redução de 75% do IRPJ no período em análise, tem-se como improcedente a pretensão do Fisco em lançar o imposto sem considerar a isenção parcial a que tinha direito a contribuinte, devendo-se afastar o lançamento do imposto em questão.

68. **Para fins de registro e eventual liquidação** – registro este que será reproduzido ao final do voto mas fica aqui logo consignado –, a desconstituição dessa parte da autuação diz respeito aos seguintes Laudos Constitutivos que tratam do benefício em questão e compõem o lançamento<sup>5</sup>:

- a) Laudo Constitutivo 215/2009 (cerveja e chopp); Laudo Constitutivo 029/2012 (refrigerante); **Laudo Constitutivo 067/2013 (“concentrado”, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas): [\*\*\* grifos do Relator]**

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2015	24.025.931,66	75,00
31/12/2016	9.688.462,57	75,00
31/12/2017	10.216.641,87	75,00
31/12/2018	7.929.294,13	75,00

- b) Laudo Constitutivo 190/2015 (leveduras vivas, úmidas e mosto cervejeiro fermentado), Laudo Constitutivo 036/2017 (cerveja e chopp) e Laudo Constitutivo 037/2017 (rolhas metálicas para cervejas e refrigerantes):

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2015	24.025.931,66	75,00
31/12/2016	9.688.462,57	75,00
31/12/2017	10.216.641,87	75,00
31/12/2018	7.929.294,13	75,00

69. Resta analisar as demais razões apontadas nos autos de infração, conforme tópicos a seguir.

### **DO FUNDAMENTO DO LANÇAMENTO EM RAZÃO DE ALEGADO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO**

70. A administração tributária fundamenta a autuação fiscal com base na perda de isenção ou redução em razão da prática de crime contra a ordem tributária, conforme indica no auto de infração do IRPJ, nos seguintes termos:

Perda do incentivo fiscal de redução do IRPJ em virtude da prática, pelo contribuinte, de atos que configuram, em tese, crime contra a ordem tributária definido pela Lei nº 8.137/1990.

Prática de **planejamento tributário abusivo** ajustado entre AROSUCO e sua controladora que resultou em vultosas “vantagens” fiscais para ambas, inclusive (mas não somente) a “transferência” dos lucros tributáveis da AMBEV para o regime fiscal privilegiado aplicável às áreas de atuação da SUDAM e SUDENE.

O planejamento tributário consistiu, basicamente, em sobrevalorizar artificialmente o preço dos “concentrados” fornecidos à AMBEV.

<sup>5</sup> Vide auto de infração de e.fls. 2/19.

**Infração vinculada ao produto pretensamente incentivado objeto do Laudo Constitutivo 067/2013 (“concentrado”, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas). [\*\*\*grifos do Relator]**

71. Parece haver uma contradição no relato fiscal, pois o Laudo Constitutivo acima grifado (LC 067/2013: “concentrado”, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas) **foi objeto do item anterior deste voto**, conforme [\*\*\* grifos do Relator] indicados nas citações indicadas.

72. Observe-se que o referido Laudo Constitutivo serviu de base para a investigação do Fisco ante a alegada combinação de sobrepreço praticado entre as partes relacionadas. Trata-se do insumo (“concentrado”) utilizado em seu principal refrigerante, no caso, o Guaraná Antártica, muito conhecido no mercado brasileiro.

73. Esse mesmo item foi considerado não incentivado, sob o mesmo argumento dos demais, ou seja, foi declarado o “**não reconhecimento do direito à redução do imposto pela autoridade competente**, contrariando o disposto no art. 179, caput, do Código Tributário Nacional e no art. 3º dos Decretos 4.212 e 4.213/2002”.

74. Ocorre que a administração tributária, mesmo afirmando que a unidade fazendária de origem não reconheceu o direito à redução do imposto – e essa é a causa primária de toda a autuação –, propugna em sentido contrário que:

“No caso do Laudo Constitutivo 067/2013 (“concentrado”, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas), o não reconhecimento do pedido pela autoridade competente **deve ser considerado infração subsidiária à perda do benefício em razão da prática de atos que configuram, em tese, crime contra a ordem tributária.** (grifou-se)

75. Ou seja, a administração tributária defende, ao mesmo tempo, que a contribuinte não gozava do benefício de redução do IRPJ, autuando-a em relação ao seu aproveitamento indevido junto com os demais produtos que considerou também não incentivados, e, em sentido totalmente inverso, indicou como infração a “*perda da isenção ou redução em razão da prática de crime contra a ordem tributária*”.

76. Pergunta-se: como é possível o sujeito passivo perder a isenção que o Fisco diz nunca ter existindo? É uma contradição em si mesma!

77. Não se admite tributar por hipótese! Não é possível exigir tributo mediante atribuição de fatos contraditórios um ao outro. Ou a administração tributária (a) não reconhece o benefício fiscal desde sua origem – como efetivamente o fez ao afirmar que a autoridade administrativa nunca teria reconhecido em favor da contribuinte a redução do tributo –, ou (b) reconhece o benefício e o desconstitui para exigir a tributação devida no período.

78. Contudo, vê-se da autuação a pretensão do Fisco em não reconhecer o gozo do benefício pela parte interessada e, ao mesmo tempo, declarar a “**perda do incentivo fiscal de redução do IRPJ**, em virtude da prática, pelo contribuinte, de atos que configuram, em tese, crime contra a ordem tributária”.

79. Como se “perde” algo que a administração tributária afirma jamais ter sido ganho? Trata-se de contradição que afeta o fundamento justificador do lançamento nesse ponto, maculando sua causa de existir.

80. Para fins de esclarecimento, eis o relato do auto de infração (e.fl.s. 7), onde expressamente indica vinculação “*ao produto pretensamente incentivado objeto do Laudo Constitutivo 067/2023 (“concentrado”, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas)*”, com grifos deste Relator:

**Perda do incentivo fiscal de redução do IRPJ** em virtude da prática, pelo contribuinte, de atos que configuram, em tese, crime contra a ordem tributária definido pela Lei nº 8.137/1990.

Prática de **planejamento tributário abusivo** ajustado entre AROSUCO e sua controladora que resultou em vultosas “vantagens” fiscais para ambas, inclusive (mas não somente) a “transferência” dos lucros tributáveis da AMBEV para o regime fiscal privilegiado aplicável às áreas de atuação da SUDAM e SUDENE.

O planejamento tributário consistiu, basicamente, em sobrevalorizar artificialmente o preço dos “concentrados” fornecidos à AMBEV.

**Infração vinculada ao produto pretensamente incentivado objeto do Laudo Constitutivo 067/2013 (“concentrado”, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas).**

81. Além dessa contradição afetar a fundamentação e motivação do lançamento e fulminar o comando do art. 142 do CTN, uma vez que descontrói a adequada verificação da ocorrência do fato gerador, deve-se analisar individualmente os fatos trazidos.

82. A autoridade administrativa aponta que a alegada prática do sobrepreço na venda de produtos pela autuada (AROSUCO) à sua controladora integral (AMBEV) seria fruto de um *raciocínio simples*: “*Quanto maior o preço dos “concentrados”, maior também é o custo de produção dos refrigerantes e a AMBEV tem lucro menor. Em contraposição, a AROSUCO, fornecedora do insumo, tem lucro mais alto: sua receita aumenta sem que haja impacto no custo. Esse lucro “transferido” da AMBEV para a AROSUCO tem tributação 75% inferior. Consequentemente, ao invés de incidir a alíquota plena do IRPJ, de 25%, os lucros “transferidos” sujeitam-se a uma alíquota efetiva de apenas 6,25%”.*

83. O TVF indica diversos cenários econômicos para concluir que os preços são exorbitantes, porém, não aponta qual o critério adequado do preço do produto. Sugere que as margens de lucro auferida pela autuada seria artificial, porém, mais uma vez, não diz qual o critério considerado *razoável* na consideração do lucro tributável.

84. Essas matérias são controvertidas no Recurso Voluntário, havendo a contribuinte justificado que o concentrado do produto avaliado pelo Fisco – no caso, o insumo adquirido para “concentrado” para a produção do refrigerante Guaraná Antártica – é o principal ativo que compõe o preço no mercado nacional. Explicou, ainda, que as margens de ganhos do concentrado no Brasil são muito superiores às margens do mercado internacional, onde sua atividade demanda redução do preço do insumo para produção destinada ao mercado externo, que não o valoriza tanto.

85. A questão de fundo continua a mesma: qual o preço considerado “correto” pela administração tributária para a venda do referido insumo? Pode o Fisco desconsiderar transações comerciais por pretensa simulação que causa sobrepreço se ele mesmo não indica qual seria o preço considerado adequado?

86. Sobre o assunto, a PGFN aduziu em suas contrarrazões que “a fiscalização constatou a atipicidade no fato de a precificação dissociar-se em absoluto dos custos de produção, vinculando-se ao faturamento da adquirente” e que “**o arcabouço probatório coligido converge para evidenciar a sobrevalorização nas operações intragrupo investigadas**”. Nesse sentido, conclui ser devida a qualificação da multa porque “as práticas constitutivas da infração fiscal correspondem a acordo para artificial transferência de receitas entre duas partes relacionadas para obtenção de vantagem fiscal. Trata-se de típico ‘profit shifting’, prática que necessariamente envolve conluio somado a fraude ou simulação. Por consequente, a própria manutenção do lançamento importa o reconhecimento das hipóteses de qualificação da multa de ofício”.

87. Se a Fazenda Nacional afirma que o arcabouço probatório comprova a sobrevalorização, também não indica qual seria o preço de partida, apenas reitera os mesmos critérios genéricos apresentados pela administração tributária. É dizer: para concluir que algo ultrapassou algum limite, tem-se que indicar o limite; para que algo seja considerado sobrepreço, tem-se que indicar o que considera preço!

88. A falta de balizas objetivas na indicação de critério econômico que atribua ao contribuinte o descumprimento de obrigação tributária torna insuficiente a determinação da matéria tributável, tornando insubsistente o lançamento. Mais ainda, tratando-se de questões que impliquem na prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, a atribuição de artificialidade de operações comerciais não pode ser presumida por critérios genéricos do agente da administração tributária que não aponte em que medida o preço torna-se sobrepreço entre negócios realizados por partes vinculadas.

89. Tais elementos compõe o *cerne da comprovação da relação jurídica tributária*, ou seja, são requisitos materiais essenciais à constituição do crédito tributário, devendo ser eficientemente configurados e demonstrados durante o ato do lançamento, sob pena do mesmo ser viciado. O erro perpetrado pela autoridade administrativa não é passível de correção em momento posterior, pois é a partir do conhecimento pelo contribuinte das razões de fato e de direito que ensejam a lavratura do auto de infração que ele poderá realizar sua ampla defesa e contraditar, de forma argumentativa e documental, a insurgência contra a autuação.

90. É dizer: o lançamento não é passível de conserto, nem pelo agente fiscal, nem pelas instâncias de julgamento! Tentativa contrária durante este litígio administrativo representaria mudança de critério jurídico proibida pelo art. 146 do CTN<sup>6</sup>, consubstanciando uma **injustificável** “correção de ilegalidade por ato administrativo proferido ao longo do processo, superando critério jurídico inicialmente constante do lançamento tributário ou do despacho decisório”, na lição de Thais De Laurentiis, ex-integrante deste Colegiado, em sua obra sobre mudança de critério jurídico pela administração pública.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

<sup>7</sup> LAURENTTIS, Thais De. Mudança de critério jurídico pela administração pública: regime de controle e garantia do contribuinte. Série Doutrina Tributária, Vol. XLV. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2022, p. 273.

91. Não é dado ao julgador corrigir lançamento tributário mal feito, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha de vício material que decorra de inadequada indicação do fato tributário, evidentemente contraditório. Vê-se dos autos elementos de fato que evidenciam os equívocos perpetrados pela administração tributária ao pretender lançar crédito tributário pautado em erro insanável.

92. Mais vale desconstituir lançamentos tributários mal conduzidos a admitir o descumprimento da lei!

93. Observa-se que a autuação parametriza-se pelo pretense planejamento tributários abusivo que o Fisco entende ter sido realizado pelas companhias relacionadas. A administração tributária afirma ter havido a possível prática de crime contra a ordem tributária, pois as empresas teriam agido em conluio para simular vendas com sobrepreço, no intuito de aumentar artificialmente os lucros da companhia incentivada com benefício fiscal e, ao contrário, reduzir o lucro tributável da companhia controladora, sujeita à tributação regular.

94. **Já restou demonstrado que não estão indicados os supostos “preços corretos” a serem praticados pelas partes relacionadas, fato que impede concluir por “sobrepreços”.**

95. O combate à artificialidade de mecanismos jurídicos apontados pela administração tributária para coibir a evasão fiscal é importante e deve pautar a proteção à legalidade e à boa-fé das relações jurídicas, **mas não autoriza** a administração tributária a valer-se de presunções genéricas para pretender alcançar fatos econômicos relacionados ao contribuinte, atribuindo-lhe a pecha da simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas ou falta de propósito.

96. Apontar ilegalidade inexistente é tão deletério quanto a praticar!

97. Não obstante as conclusões apriorísticas do Fisco sobre as escolhas que levam empresas a buscarem estruturas societárias e instalação de operações lícitas em diversos locais favorecidos por incentivos fiscais, elas refletem muito mais o desconhecimento dos agentes administrativos quanto às demandas econômicas reais do que verdadeira relevância argumentativa. Com efeito, em excelente estudo doutrinário sobre *“O planejamento Tributário Abusivo das Transnacionais e a Erosão das Bases Tributárias: entre a Legalidade e a Moralidade”*, vê-se as seguintes e lúcidas conclusões:

Embora a tributação seja um influenciados na atração de empresas, não é ele o que prepondera. Quando o assunto é investimento estrangeiro direto (IED) genuíno, os tributos ocupam a quarta ou quinta posição na ordem do que é considerado pelos investidores. Antes, são apontados outros fatores tidos como mais importantes, a exemplo de: estabilidade política e instituições fortes, infraestrutura, acesso a mercados e matérias-primas e mão de obra qualificada.

No mesmo sentido, a OCDE estende que a política fiscal e seus incentivos ocupam um espaço limitado na tomada de decisão do local onde será alocado o IED. Assim, é errado analisar a questão a partir de uma lógica essencialmente do país, mas, numa perspectiva

nacional, não é estatisticamente tão relevante, uma vez que isso não torna o país desinteressante a investimentos externos por si, o que parece ser verificado no mundo real.<sup>8</sup>

98. Conhecer os senões que estão além da fria relação tributária demanda interesse pela investigação da realidade que cerca o intérprete e o aplicador do Direito, que deve estar atento ao conteúdo interdisciplinar com áreas afins ao Direito Tributário, historicamente encaixotado no conforto de repetições apriorísticas. Seja porque, no mundo real, o direito mais se cumpre do que se descumpre, o propósito negocial mais existe do que se simula, mas conceber isso como uma realidade demanda escolha interpretativa que exige do ourives jurídico lapidar os porquês e os “praquês” da fenomenologia jurídica a par da realidade econômica, nem sempre transparente às lentes de quem a investiga. Cotejar a interdisciplinaridade destes senões, conforme notável lição do Professor – e também i. Conselheiro deste Colegiado – Jeferson Teodorovicz, “*Trata-se, portanto, de uma atitude de abertura epistemológica ou ‘abertura de pensamento’*. *O diálogo (recíproco) entre disciplinas é essencial para a efetivação da interdisciplinaridade. O cientista avança sobre o campo de interesse comum de outros ramos do conhecimento, permitindo-se receber contribuições de outras áreas*”.<sup>9</sup>

99. Ressalte-se, ainda, que as conclusões a que chegou a administração tributária para concluir por uma pretensa – e a meu ver inexistente – artificialidade na conduta do contribuinte em manter estrutura societária em Zona Franca brasileira de tributação favorecida para, supostamente, reduzir artificialmente a carga tributária como no caso em apreço, não encontra guarida na realidade indicada nos autos processuais, nem se justifica pelas teorias de escol, que muitas vezes pretendem desconstituir negócios sob o prisma do dever de solidariedade que subjaz ao denominado *Dever Fundamental de Pagar Tributos*, conforme ensino do professor português José Casalta Nabais<sup>10</sup>.

100. É bem verdade que tal teoria, utilizada inadequadamente, pode levar o intérprete apressado a pressupor que, sendo fundamental o dever do contribuinte de pagar tributo, deve o mesmo organizar seus negócios de forma a sujeitar-se à opção tributária mais onerosa. Ora, se pagar é um dever, tudo aquilo que fosse contrário ao pagamento seria ilegal (reitere-se que é um argumento hipotético e equivocado).

101. Trata-se de equívoco interpretativo, até porque não é isso que a teoria prega. *Não se pode conceber um livro pela capa ou uma teoria pelo título!*

102. No Brasil, há grandes professores que defendem o dever de pagar tributos como algo ínsito às sociedades modernas, a exemplo do professores Ricardo Lobo Torres<sup>11</sup>, Marcus

---

<sup>8</sup> OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de; HOLMES, João Marcelo. O planeamento tributário abusivo das transnacionais e a erosão das bases tributárias: entre a legalidade e a moralidade. In: RDTA Revista Direito Tributário Atual. vol. 48. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021, p. 658.

<sup>9</sup> TEODOROVICZ, Jeferson. O Direito Tributário brasileiro e a interdisciplinaridade: perspectivas, possibilidades e desafios. In: RDTA Revista Direito Tributário Atual. vol. 48. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021, p. 578.

<sup>10</sup> NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Almedina: Coimbra, 1998.

<sup>11</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Solidariedade e justiça fiscal*, In: TORRES, Ricardo Lobo (coord.). *Estudos de Direito Tributário: Homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*, Rio: Forense, 1998; TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. In: BALEIRO, Aliomar (Org.). *Tratado de direito tributário brasileiro*. t. II. v. II. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

Abraham<sup>12</sup>, Marco Aurélio Greco<sup>13</sup>, Marciano Seabra de Godoi<sup>14</sup>, Sérgio André Rocha<sup>15</sup>, Carlos Alexandre de Azevedo Campos<sup>16</sup>, Klaus Tipke<sup>17</sup>, Douglas Yamashita<sup>18</sup>, dentre outros. Citam o dever de solidariedade social e as exigências ínsitas coexistência da vida comum como elemento que torna admissível um dever coletivo fundamental de pagar tributos.

103. Mas a doutrina nunca pretendeu justificar – e isso fica evidente em todas as obras citadas – pela opção da ilegalidade, do excesso, da desproporção ou da injustiça na cobrança de tributos, assim como não serve de parâmetro nem justifica qualquer tentativa de maximização de arrecadação, nem impõe ao contribuinte o exercício de escolha à tributação mais onerosa.

104. Note-se que os defensores da teoria do dever fundamental de pagar tributos *não afastam*, em nenhuma hipótese, todos os limites e travas do ordenamento jurídico ao exercício do poder de tributar<sup>19</sup>. O próprio Prof. José Casalta Nabais dedica grande parte de sua obra para advertir que as limitações constitucionais e legais protetivas do contribuinte não são afetadas pelo reconhecimento desse dever coletivo.

105. É dizer: Não há dever fundamental de pagar *ilegalmente* tributo, tanto quanto inexistente dever fundamental do contribuinte de sujeitar-se a excessos ou a qualquer exigência que não esteja objetivamente parametrizada pela licitude. Exatamente por isso, propõe-se aqui um novo olhar hermenêutico que afaste as amarras interpretativas sobre a teoria, passando a concebê-la não apenas sob a égide do dever fundamental de pagar tributos, mas sob a compreensão do dever fundamental de pagar (*legalmente*) tributos.<sup>20</sup>

---

<sup>12</sup> ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

<sup>13</sup> GRECO, Marco Aurélio. Do Poder à Função Tributária. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

<sup>14</sup> GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Organizadores). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coordenadores). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p.158).

<sup>15</sup> ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

<sup>16</sup> CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação e Elusão Legislativa da Constituição do Crédito Tributário*. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (Coordenadores). *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Jus Podivm, 2019.

<sup>17</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

<sup>18</sup> Idem.

<sup>19</sup> Cite-se o Professor Marciano Seabra de Godoi, também, um dos grandes defensores da teoria, para quem “a afirmação das íntimas relações entre solidariedade e tributo e o reconhecimento da existência de um dever fundamental de pagar impostos poderão causar espécie e ser mal compreendidos. Poder-se-ia pensar que o reconhecimento de um dever fundamental de pagar impostos credenciaria o Estado a exigir dos contribuintes qualquer tipo de prestações tributárias, enfraquecendo os limites formais e materiais do poder de tributar. De outra parte, poder-se-ia concluir que a vinculação do tributo com a solidariedade constitui uma ‘desculpa’ ou um ‘pretexto’ para justificar a cobrança de exações com graves violações das limitações constitucionais do poder de tributar” (GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In: \_\_\_\_\_ (Coords.) GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p.158).

<sup>20</sup> Essa matéria é aprofundada por este Relator em trabalho acadêmico publicado com a temática em análise. Ver: ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. O dever fundamental de pagar (legalmente) tributos: significado, alcance e análise de precedentes do Carf. In: Revista Direito Tributário Atual nº 51. ano 40. p. 197-224. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1209/2014>.

106. Essa proposta autoriza admitir que todos estão conectados às demandas sociais exigidas pela solidariedade comunitária ínsita ao Estado Fiscal, exigindo de pessoas físicas e jurídicas o cumprimento do dever colaborativo tributário, porém, reforça que o dever fundamental de pagar tributo nunca nascerá da ilegalidade, em quaisquer de suas modalidades.

107. Dito de outro modo, nas circunstâncias em que, licitamente, o contribuinte realizar ato jurídico que importe em economia tributária válida, sem mácula ou vício previsto no ordenamento jurídico, ou seja, sem patologia de forma, de vontade, de intenção ou ocultação, ter-se-á como inválida a exigência da exação que dele decorra, inexistindo dever fundamental de pagar *ilicitamente* tributos. Trata-se da realização do *princípio da tributação conforme a lei*<sup>21</sup>, em última instância, o princípio da legalidade, como elemento basilar do ordenamento jurídico, cuja aplicação conjunta torna possível o reconhecimento do dever jurídico em apreço.

108. Assim, ainda que se admita que a existência do princípio da solidariedade social que justifica a existência do dever fundamental de pagar (legalmente) tributo, tal fato não tem a aptidão de afastar, limitar ou inviabilizar outros princípios e regras que integram a ordem constitucional e validam juridicamente o fenômeno da tributação, sobretudo, as limitações constitucionais ao poder de tributar e os direitos fundamentais do contribuinte. Em circunstâncias que desafiem o intérprete à derrotabilidade (*defeasibility*)<sup>22</sup> de algum deles, o dever fundamental de pagar (legalmente) tributos não terá ascendência sobre os demais, sugerindo-se a solução a partir do sobreprincípio da proporcionalidade e da técnica do balanceamento (*balancing*), a fim de alcançar solução verdadeiramente justa, servindo de freios e contrapesos do próprio ordenamento jurídico.<sup>23</sup>

109. Penso ser essa a hipótese em análise, onde não é possível vislumbrar, a meu sentir, qualquer pecha de ilegalidade que justifique a desconsideração da realidade fática que levou a administração tributária de atribuir artificialidade à conduta do sujeito passivo. Não há elementos que conectem seus negócios à prática de simulação, dolo, fraude, conluio, não se comprovou ausência de propósito negocial na composição societária, não houve omissão de registros contábeis nos balanços das companhias envolvidas, além dos produtos comercializados entre as companhias relacionadas terem efetivamente se realizado, razão pela qual não é possível validar a pretensão fazendária de alcançar os fatos econômicos indicados nos autos de infração.

110. Ainda sobre o pretenso planejamento tributário abusivo suscitado pela fiscalização, colho das lições de Luís Eduardo Schoueri doutrina segundo a qual *“não há lei que obrigue alguém a incorrer em fato jurídico tributário. Ao contrário, sob pena de caracterização de confisco, a hipótese tributária não pode ser conduta obrigatória. Ora, se ao particular é assegurado o direito de incorrer, ou não, naquela hipótese, então não se pode considerar fraudulenta a*

---

<sup>21</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *Revisitando o tema da obrigação tributária*. In: \_\_\_\_\_ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

<sup>22</sup> HART, Herbert Lionel Adolphus. The ascription of responsibility and rights: *Proceedings of the Aristotelian Society*. Londres, XLIX, p. 171-194, 1948.

<sup>23</sup> ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. *A proporcionalidade e os limites ao poder sancionador tributário*. In: \_\_\_\_\_ (Coords.) VIANA FILHO, Jefferson de Paula; CELESTINO JUNIOR, José Osmar; FILGUEIRAS, Ingrid Baltazar Ribeiro; GOMES, Priscilla Régia de Oliveira. *Novos tempos do direito tributário*. Curitiba: Editora Íthala, 2020, p.71;73.

*decisão do planejamento tributário*”<sup>24</sup>. Vale dizer: os negócios indicados nos autos de infração e praticados entre as partes relacionadas podem existir normalmente, **cabendo ao Fisco indicar parâmetros específicos que apontes, objetivamente, o montante do sobrepreço supostamente praticado**, fato que não estão demonstrados, no entender desta Relatoria.

111. Não obstante, admite-se, sim, o combate ao abuso, à fraude, à simulação, ao dolo e ao conluio, não sob o prisma da norma geral antielisiva, mas pela prática de ato antijurídico a que o ordenamento jurídico preveja conduta específica. Nesses casos, o contribuinte transmuda artificialmente a realidade de forma simulada, como forma de obter proveito ilícito, cabendo nesses casos – *diferentes do que ora se julga* – a aplicação firme da lei para impedir a perpetuação da ilegalidade praticada. Neste sentido, cite-se decisão deste Colegiado, relatada pelo voto do i. Conselheiro Efigênio Freitas Junior, neste sentido, a saber:

#### SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA

No cenário em que há cumprimento formal da lei - emissão de nota fiscal e respectiva contabilização - se analisados os fatos sob a lente restritiva do Direito Privado não há falar-se em simulação, afinal seguiu-se a letra da lei, a despeito da *artificialidade*. Analisar o conceito de simulação sob essa lente restritiva significa, por via indireta, restringir a atuação do fisco; permitir que o sujeito passivo, a despeito do exercício de atividade empresarial, cubra-se com o manto da isenção. O que, além de ilegal, vai de encontro ao princípio da livre concorrência e ao cumprimento do *dever fundamental de pagar tributos*.

*Arranjo tributário simulado, artificialioso, com vistas a transparecer para o fisco inoocorrência de ilegalidade ou descumprimento dos requisitos previstos no artigo 14 do CTN, e artigo 12 e parágrafos da Lei nº 9.532, de 1997. Agir com consciência e vontade, e modificar características essenciais da ocorrência do fato gerador, as quais impactam na redução do montante devido de tributo, é conduta que atrai a incidência da multa qualificada, prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430, de 1996 c/c art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. (Grifou-se) (Acórdão 1201-003.195 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - sessão de 15 de outubro de 2019, Rel. Conselheiro Efigênio Freitas Junior)*

112. A necessidade de se combater *atos ilícitos*, mediante elementos de controle ou de fiscalização que demandem do ente tributante afastar do mundo jurídico atos jurídicos eivados da pecha do dolo, fraude, simulação ou abuso, tem como fundamento da desconstituição do ato uma contrariedade objetiva à norma vigente e se justificam no dever geral de combate à evasão (ilícita). Existe um defeito do ato ou negócio jurídico por patologia invencível, seja por defeito de forma, seja por vício da manifestação da vontade.

113. As razões de mérito apontadas, relacionadas à pretensa abusividade do planejamento tributário realizado, trazem a esta Relatoria conclusões contrárias a que chegou a administração tributária e a douta instância de piso, a ensejarem a desconstituição dos autos de infração, devendo-se dar provimento ao apelo do sujeito passivo para afastar a alegação de planejamento tributário abusivo que justifica a autuação, ficando afastada, em consequência, a qualificação da multa, ante a inexistência de simulação, dolo ou fraude que a fundamentam.

---

<sup>24</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. São Paulo: Revista Direito Tributário Atual, n. 24, 2010, p. 355.

114. **Para fins de registro e eventual liquidação** – registro este que será reproduzido ao final do voto mas fica aqui logo consignado –, a desconstituição dessa parte da autuação diz respeito aos seguinte Laudo Constitutivo que compõe o lançamento<sup>25</sup>:

c) **Laudo Constitutivo 067/2013 (“concentrado”, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas):** [\*\*\* grifos do Relator]

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2015	194.791.673,17	150,00
31/12/2016	208.694.895,35	150,00
31/12/2017	193.184.483,10	150,00
31/12/2018	145.206.507,88	150,00

**DO FUNDAMENTO DO LANÇAMENTO QUANTO AO CÁLCULO INCORRETO DO IMPOSTO REDUZIDO. ALEGADA SUPERESTIMAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO DAS ATIVIDADES BENEFICIADAS COM A REDUÇÃO DO IMPOSTO**

115. O TVF relata que “o cálculo da redução do IRPJ leva em conta a proporção da ‘receita líquida da atividade incentivada’ em relação à ‘receita líquida total’ da empresa. Essa proporção é aplicada ao lucro da exploração, do que se obtém a parcela do lucro beneficiada com a redução do IRPJ”, apresentando a seguinte fórmula:

$$\text{Lucro beneficiado com a redução} = \frac{\text{Receita líquida da atividade incentivada}}{\text{Receita líquida total}} \times \text{Lucro da exploração}$$

116. A administração tributária alegou que a atuada incluiu no cálculo do benefício fiscal que reduz em 75% o IRPJ a receita líquida de filial situada fora da área incentivada pela SUDENE ou SUDAM, qualquer seja, a filial da cidade de Barra Bonita/SP (CNPJ 03.134.910/0003-17), descumprindo o comando do art. 62 da Instrução Normativa SRF nº 267/2002 e obtendo proveito indevido. Aduziu-se, portanto, que caberia à atuada expurgar em sua ECF (registro N600) tanto as receitas quanto os lucros da referida unidade, providência jamais justificada ou providenciada pela interessada.

117. Ao refazer a apuração dos tributos, conforme cálculos apresentados pela administração tributária, implicou em redução indevida pela atuada do IRPJ dos ACs 2015 e 2016 nos montantes de R\$ 12.990.965,97 e R\$ 13.266.207,51, respectivamente, levando à seguinte conclusão:

*“Pelos motivos já expostos, a repercussão dessa irregularidade deve ser avaliada particularmente, por atividade incentivada, lembrando que há relação de proporcionalidade direta entre a receita líquida de cada uma das atividades e o valor do IRPJ indevidamente reduzido. O demonstrativo é elaborado na Tabela 14.*

<sup>25</sup> Vide auto de infração de e.fls. 2/19.

**Tabela 14 - IRPJ indevidamente reduzido por tipo de atividade**  
Irregularidade: superestimação do lucro da exploração das atividades pretensamente incentivadas

Laudo Constitutivo	Produto incentivado	AC 2015		AC 2016	
		Participação (vide Tabela 6)	Redução indevida do IRPJ (em R\$)	Participação (vide Tabela 7)	Redução indevida do IRPJ (em R\$)
081/2006	Rolha metálica	8,77%	1.139.560,69	---	---
215/2009	Cerveja e chopp	7,01%	910.833,18	---	---
029/2012	Refrigerante	2,45%	318.116,88	4,04%	535.844,64
067/2013	“Concentrado”	76,70%	9.963.785,86	87,01%	11.542.392,82
190/2015	Levedura viva	5,07%	658.669,36	8,95%	1.187.970,05
<b>TOTAL</b>		<b>100,00%</b>	<b>12.990.965,97</b>	<b>100,00%</b>	<b>13.266.207,51</b>

Isso posto, procede-se à glosa da redução indevida do IRPJ, no importe de R\$ 1.139.560,69 para o AC 2015 (vide Tabela 14), em razão da superestimação do lucro da exploração relacionado ao Laudo Constitutivo n.º 081/2006. Como relatado no tópico 5.3.1 deste Termo de Verificação, a atividade descrita no LC n.º 081/2006, com vigência até 31/12/2015, era a única cujo direito à redução do imposto havia sido reconhecido pela autoridade competente.

No caso dos Laudos Constitutivos nos 215/2009, 029/2012, 067/2013 e 190/2015, o erro no cálculo do incentivo deve ser considerado subsidiariamente às irregularidades abordadas nos tópicos 5.2 e 5.3 do Termo de Verificação; portanto, na eventualidade da improcedência da glosa da redução do IRPJ em razão do planejamento tributário abusivo e/ou do não reconhecimento do direito à redução do imposto pela autoridade competente”.

118. Por sua vez, a parte controverte em seu Recurso Voluntário o fato de que haveria um erro de cálculo na tabela de e.fl. 87 (tabela 13), abaixo transcrita com destaque na parte controvertida:

Tabela 13 – Recálculo da redução do IRPJ nos ACS 2015 e 2016 (em R\$)

		AC 2015		AC 2016	
		DE	PARA	DE	PARA
Receita líquida da atividade com redução de 75%	[A]	1.793.128.512,32	1.793.128.512,32	1.711.397.585,23	1.711.397.585,23
Receita líquida das demais atividades	[B]	42.867.147,56	141.842.837,20	368.603.003,78	490.377.688,61
Total da receita líquida	[C] = [A] + [B]	1.835.995.659,88	1.934.971.349,52	2.080.000.589,01	2.201.775.273,84
Proporção da receita líquida incentivada em relação ao total	[D] = [A] / [C]	97,6652%	92,6695%	82,2787%	77,7281%
<b>Lucro da exploração</b>	<b>[E]</b>	<b>1.386.995.512,67</b>	<b>1.386.995.512,67</b>	<b>1.554.886.197,21</b>	<b>1.554.886.197,21</b>
Lucro da exploração da atividade com redução de 75%	[F] = [D] x [E]	1.354.611.699,02	1.285.321.976,91	1.279.340.254,65	1.208.583.144,17
Imposto	[G] = [F] x 15%	203.191.754,85	192.798.296,54	191.901.038,20	181.287.471,63
Adicional	[H] <sup>ss</sup>	135.438.832,91	128.511.003,26	127.915.927,74	120.841.217,63
Total	[I] = [G] + [H]	338.630.587,76	321.309.299,80	319.816.965,94	302.128.689,25
REDUÇÃO	[J] = [I] x 75%	253.972.940,82	240.981.974,85	239.862.724,46	226.596.516,94
<b>REDUÇÃO INDEVIDA</b> (diferença entre as colunas “DE” e “PARA”)		<b>12.990.965,97</b>		<b>13.266.207,51</b>	

119. A recorrente aduz que, no que concerne ao cálculo da rubrica destacada como lucro da exploração, “a fiscalização considerou inadvertidamente apenas o somatório dos valores

*provenientes das unidades incentivadas, quando deveria ter considerado o lucro da exploração total da Recorrente (linha Lucro da Exploração da Tabela 13 – fl. 87)”*.

120. Na prática, entende a recorrente que o cálculo feito pela administração tributária deixou de levar em conta o critério de proporcionalidade previsto no § 4º do art. 62 da IN SRF nº 267/02, que teria reduzido indevidamente o lucro da exploração, “*ao aplicar o percentual de presunção (relação porcentual entre a receita líquida daquela atividade e a receita líquida total da pessoa jurídica) sobre um lucro da exploração que era exclusivamente das unidades incentivadas, reduzindo indevidamente o valor do incentivo fiscal a que faz jus a Recorrente*”.

121. Essa foi a mesma argumentação apresentada pela parte em sua impugnação (e.fls. 2487/2603), que à época limitou-se a apontar o erro de cálculo sem propor qualquer ajuste, apenas combatendo a ausência de proporcionalidade correta prevista na Instrução Normativa e sem requerer nenhuma tipo de diligência complementar

122. A DRJ afastou os argumentos da impugnante, sob os seguintes fundamentos:

As impugnantes em sua peça de defesa alegaram que a fiscalização não considerou o lucro de exploração total da Arosuco, apresentando valor de lucro de exploração diferente do que consta nas suas ECFs dos anos-calendários de 2015 e 2016. Com essas alegações, **elas estão afirmando que o valor informado de lucro de exploração nas ECF que a própria Arosuco preencheu não estão corretos.** Dessa forma, elas deveriam comprovar o erro de preenchimento, porém não o fizeram. Pelo exposto, são improcedentes as alegações.

123. O Recurso Voluntário reiterou os termos da impugnação, mas fez referência à juntada (juntamente com o recurso) de laudo pericial em que a empresa DELOITTE TOUCHE TOHMATSU CONSULTORES LTDA. (“Deloitte”) apresentou cálculo para comprovar a divergência do lucro da exploração do período autuado, o qual repousa às fls. 3082 e 3145.

124. Vê-se que o referido cálculo não foi controvertido na impugnação e o citado laudo pericial não instruiu o processo, representando inovação não apreciada pela instância de piso, cuja razão de decidir baseou-se no fato de que a apuração do imposto realizada pela administração lastreou-se em dados declarados na Escrituração Contábil Fiscal da contribuinte.

125. Ao verificar o citado laudo, chama atenção a “*limitação de escopo*” indicada ao final (e.fls. 3145), que indica:

Em virtude dos nossos trabalhos serem efetuados em base a testes de aderência à legislação, **esses não deverão ser considerados como uma auditoria fiscal, tendo em vista que não revisaremos todas as transações e sua documentação suporte.** Nesse sentido, nossos exames não incluirão os da propriedade e comprovação de todas as despesas registradas para fins fiscais. Nossos trabalhos serão realizados, basicamente, através da análise de livros contábeis, demonstrações financeiras, memórias de cálculo e de documentos acostados aos autos dos processos judiciais objeto do escopo”. (grifou-se)

126. Apesar da empresa de consultoria merecer todo respeito, por se tratar de uma das grandes na área, seu próprio relatório informa que **não foram revisadas todas as transações da companhia auditada e sua documentação de suporte**, inexistindo razões para desconstituir os cálculos apresentados pela administração tributária, que, repita-se, basearam-se nas informações fiscais da própria contribuinte.

127. Mais: o laudo apresentado também informa haver divergências na apuração do lucro da exploração da autuada no que concerne (a) aos cálculos da empresa, (b) aos cálculos da autuação e (c) aos cálculos da auditoria. Ou seja, demonstra que os critérios para apuração do lucro consideraram critérios diferentes, contudo, não há indicação no laudo de que as informações declaradas na ECF tenham sido retificadas a qualquer tempo.

128. Em verdade, o cálculo fez outros ajustes, como se vê às e.fl.s. 3119, onde consta informação de que as contas 6526012 – Impostos sobre transações financeiras e 6710002 – Despesas de Comissões e Financiamentos não foram consideradas, ocasionando diferenças entre os cálculos da empresa e da empresa de consultoria:

Descrição	Outras Exclusões (ECF) Arosuco	Análise Deloitte	Diferença
Outras Despesas	-25.751.483,95	0,00	-25.751.483,95
Outras Receltas	797.078,96	-275.267,43	1.072.346,39
Receitas Financeira excedentes da Despesas Financeiras	8.464.029,62	7.267.423,61	1.196.606,01
Resultado Unidade Barra Bonita	77.727.100,72	0,00	77.727.100,72
<b>Total</b>	<b>61.236.725,35</b>	<b>6.992.156,18</b>	<b>54.244.569,17</b>

129. Há outras divergências apuradas no laudo, que depõem contra a própria companhia, indicando que “a Sociedade considerou as contas de outras despesas no cálculo do Lucro da Exploração a título de Outras Despesas Operacionais, entretanto se referem a eventos que não passíveis de ajustes (despesas de cost sharing, ajustes e reclassificações diversas). Tais valores não têm previsão legal para serem ajustados ao Lucro da Exploração” (e.fl.s 3136).

130. Muitas outras controvérsias contábeis praticadas pela recorrente estão indicadas no laudo juntado pela parte, inexistindo qualquer informação de retificação de sua escrituração que justifique baixar o processo em diligência. As inconsistências apontadas no laudo demandariam os ajustes em sua escrituração, para que, ao implicarem em modificação dos registros da ECD que a recorrente alega estarem equivocados, justificassem análise complementar por este Colegiado.

131. Ressalte-se que não há pedido de diligência formulado na impugnação nem no Recurso Voluntário, inexistindo elementos que autorizem desconstituir a autuação nesse ponto.

132. Assim, mantém-se a glosa da redução indevida do IRPJ, em razão da superestimação do lucro da exploração, relativos aos anos-calendários e Laudos Constitutivos indicados na Tabela 14 do TVF, constante às e.fl.s. 88, abaixo reproduzida, negando-se provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto:

**Tabela 14 - IRPJ indevidamente reduzido por tipo de atividade**  
Irregularidade: superestimação do lucro da exploração das atividades pretensamente incentivadas

Laudo Constitutivo	Produto incentivado	AC 2015		AC 2016	
		Participação (vide Tabela 6)	Redução indevida do IRPJ (em R\$)	Participação (vide Tabela 7)	Redução indevida do IRPJ (em R\$)
081/2006	Rolha metálica	8,77%	1.139.560,69	---	---
215/2009	Cerveja e chopp	7,01%	910.833,18	---	---
029/2012	Refrigerante	2,45%	318.116,88	4,04%	535.844,64
067/2013	“Concentrado”	76,70%	9.963.785,86	87,01%	11.542.392,82
190/2015	Levedura viva	5,07%	658.669,36	8,95%	1.187.970,05
<b>TOTAL</b>		<b>100,00%</b>	<b>12.990.965,97</b>	<b>100,00%</b>	<b>13.266.207,51</b>

## DO FUNDAMENTO DO LANÇAMENTO QUANTO À DEDUÇÃO DO JCP

133. Nessa questão, o TVF relata que a contribuinte deduziu montante em excesso de Juros Sobre Capital Próprio (JCP) sobre o lucro real e apuração da CSLL de 2018, afetando o valor dos tributos a pagar. Considerou indevida a majoração do valor do JCP pelas seguintes razões:

- a) **Primeiro**, os registros contábeis da contribuinte demonstravam divergência entre o cálculo do JCP que ela mesma fez (R\$ 243.058.348,55) e o que lançou para reduzir tributos no e-LALUR e e-LACS (R\$ 264.307.260,89);
- b) **Segundo**, verificou que a autuada promoveu um ajuste indevido em seu patrimônio líquido, especificamente nos valores antes declarados em relação aos *lucros acumulados até 1º de janeiro de 2018*, fato que é incontroverso entre as partes. Porém, a contribuinte justificou em sua nota explicativa nº 3 que o fez para adequar-se ao CPC 47, tendo realizado tal majoração na rubrica de lucros acumulados, antes zerados, da ordem de R\$ 332.329.000,00, o qual foi glosado pela administração tributária. O Fisco entender equivocada a retificação promovida, que repercutia incorretamente no montante do cálculo do JCP dedutivo no período, especificamente na conta *lucros acumulados*, que foi afetada em razão do citado ajuste, sem que tenha sido registrado nenhum fato contábil no respectivo Livro Razão que justificasse modificação do patrimônio líquido, portanto, a aplicação do CPC 47 não se justificava. Procedeu-se, assim, à seguinte glosa do JCP:
  - **R\$ 3.245.958.442,01 para o período de 1º/01 a 30/04/2018.** Corresponde à soma dos saldos iniciais das contas indicadas na Tabela 16 do Termo de Verificação, menos a redução do patrimônio líquido decorrente do CPC 47. Portanto:  $R\$ 3.245.958.442,01 = R\$ 77.508.006,28 + R\$ 620.430.745,91 + R\$ 2.880.368.849,88 - R\$ 332.349.160,06$ .
  - **R\$ 3.202.251.677,27 para o período de 1º/05 a 21/12/2018.** Corresponde ao valor do período anterior menos a redução do capital social. Portanto:  $R\$ 3.202.251.677,27 = R\$ 3.245.958.442,01 - R\$ 43.706.764,74$ .
- c) **Terceiro**, em relação especificamente a dezembro/2018, demonstrou que o JCP deve ser calculado até o dia do seu registro, que ocorreu no dia 21/12/2018, portanto, os dias excedentes não podem majorar seu valor para fins de dedução de tributos. Assim, foram glosados os juros calculados a maior, considerando os dias posteriores ao registro de distribuição, nos seguintes termos:
  - Isso posto, procede-se à glosa parcial da exclusão atribuída aos JCP no AC 2018 quando da apuração do lucro real e da **base de cálculo da CSLL, no montante de R\$ 54.060.418,86**, valor esse que excede o limite definido pelo art. 9º da Lei nº 9.249/1995.


<p><i>Exclusão glosada = valor excluído pela fiscalizada – limite legal de dedução dos JCP</i></p> <p><b>R\$ 54.060.418,86 = R\$ 264.307.260,90 – R\$ 210.246.842,04</b></p>
--

134. As referidas glosas foram mantidas pela DRJ, porém, a contribuinte se insurge no Recurso Voluntário, sob os seguintes fundamentos:

- a) Em relação ao *primeiro* ponto, reconhece que deduziu inadvertidamente o valor JCP, tendo recolhido a diferença equivocadamente calculada;
- b) Em relação ao *segundo* ponto, defende que o ajuste em seu patrimônio líquido se justificava em face do Pronunciamento Técnico CPC 47, uma vez que, do ponto de vista da legislação societária e da contabilidade, a contabilidade das sociedades pode indicar saldo inicial negativo da conta contábil dos lucros acumulados, que afeta o patrimônio líquido e, portanto, o cálculo do próprio JCP. Apresentando laudo de terceiro para comprovar a regularidade de seu cálculo;
- c) Em relação ao *terceiro* ponto, controverte o fato de que os sócios deliberaram em 18/12/2021 que a distribuição de lucros deveria ocorrer no último dia útil do ano, ou seja, 28/12/2018, razão pela qual o cálculo do imposto deveria contemplar o mês inteiro.

135. Penso que a decisão da DRJ deve ser integralmente mantida em relação à dedução de JCP, porque:

- a) Quanto ao *primeiro* argumento, o mesmo já se encontra superado, pois a contribuinte reconhece o erro e renuncia ao questionamento;
- b) Quanto ao *segundo* argumento, verifica-se que o ajuste perpetrado pela contribuinte em seu patrimônio líquido, modificando a conta de *lucros acumulados*, que antes estava zerada e foi majorada com acréscimo de R\$ 332.329.000,00, afeta todo o cálculo do JCP do ano-calendário e, apesar da contribuinte tentar justificá-lo por pretensa exigência do Pronunciamento Técnico CPC 47, não explica o estranho fato indicado no TVF de que não tenha sido registrado nenhum fato contábil no respectivo Livro Razão que justificasse modificação do patrimônio líquido. Portanto, a materialidade infracional está comprovada;
- c) Quanto ao *terceiro* argumento, diferentemente do que alega a recorrente, os juros foram pagos em 21/12/2018, conforme documento de e.fls. 726, abaixo reproduzido, portanto, o cálculo da TJLP deve ser feito até essa data, conforme determina a lei.

 **30**  
horas

---

**Banco Itaú - Comprovante de Transferência  
de conta corrente para conta corrente**

---

**Identificação no extrato:** SISPAG FORNECEDORES

---

**Dados da conta debitada:**  
Nome da empresa: **AROSUCO AROMAS E SUCOS**  
Agência: **0912**                      Conta corrente: **13223 - 0**

---

**Dados da conta creditada:**  
Nome: **AMBEV S A**  
Agência: **0912**                      Conta corrente: **08004 - 1**  
Valor: **R\$ 238.807.500,00**

Informações fornecidas pelo pagador:

---

Transferência efetuada em **21/12/2018** às 16:03:39 via Sispeg, CTRL 637174216000012.

Autenticação:  
0DD63C86D7450D419042DBE7122120B677CB7F22

136. Assim, em relação **à dedução indevida de JCP, o Recurso Voluntário deve ser improvido.**

137. Incorporo, ainda, os fundamentos complementares trazidos na decisão da DRJ, como razão de decidir deste voto:

#### Da dedução dos Juros sobre Capital Próprio-JCP

106. As impugnantes argumentaram que o JCP dedutível calculado no Termo de Verificação Fiscal não está correto, tendo em vista que a fiscalização: (i) não calculou corretamente a variação, pro rata dia, da TJLP; (ii) excluiu equivocadamente o montante do ajuste inicial decorrente da adoção inicial do Pronunciamento Técnico CPC 47 da base dos JCP; e (iii) aplicou de maneira equivocada a TJLP, relativa ao mês de dezembro. Afirmaram que a fiscalização considerou a variação de TJLP de maneira linear, em vez de variação de TJLP de maneira proporcional. Quanto a ajuste feito com fundamento no CPC 47, afirmaram que em razão do resultado positivo auferido pela Arosuco ao final do exercício ser superior ao ajuste negativo relativo ao CPC 47, o efeito deste ajuste foi o de reduzir o lucro passível de destinação ao final do exercício. Por fim, em relação à variação da TJLP do mês de dezembro, declararam que a data de 18/12/2018 que consta na Ata da Reunião de Sócios, foi da deliberação da distribuição dos JCP, relativos àquele período, para pagamento até 28/12/2018.

107. A análise dos fatos demonstra que não assiste razão às impugnantes.

108. Antes de mais nada, é importante conhecer que a TJLP é expressa em percentual ao ano. No site da Finep-Financiadora de Estudos e Projetos, empresa pública federal, está a explicação da TJLP e que ela é expressa em anos. Abaixo a cópia do site:

Início > Perguntas Frequentes Questões > Perguntas Financiamentos > O que é TJLP?

A Finep

- Sobre a Finep
- Condições Operacionais
- Governança +
- Organograma
- Cadeia de Valor
- FNDC - Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico +

### O que é TJLP?

TJLP significa Taxa de Juros de Longo Prazo.

A TJLP é calculada com base em dois parâmetros: uma meta de inflação calculada pro rata para os doze meses seguintes ao primeiro mês de vigência da taxa, inclusive, baseada nas metas anuais fixadas pelo Conselho Monetário Nacional; e um prêmio de risco.

A TJLP é divulgada trimestralmente pelo Banco Central do Brasil até o último dia útil do trimestre imediatamente anterior ao de sua vigência para as posições de 1º de janeiro, 1º de abril, 1º de julho e 1º de outubro, sendo expressa em percentual ao ano.

Confira a série histórica de valores da TJLP.

109. Verifica-se que no ano-calendário de 2018, que é do presente caso, a TJLP sofreu uma pequena variação ao longo do ano. Para facilitar a análise, consideramos que não há variação de TJLP ao longo do ano. E nessa situação, se fosse pago JCP no dia 31/12/2018, seria dedutível exatamente os juros calculados sobre a TJLP, que é expresso em percentual ao ano. Com base neste exemplo, verifica-se que a maneira linear como a fiscalização efetuou os cálculos, que é ir somando a TJLP mensal ao longo do ano, ao final do ano obtém-se a TJLP, que é anual. Dessa forma, está comprovado que a maneira linear está correta, e, inclusive, esta forma de calcular é mais benéfica do que outro método, que é exponencial.

110. As impugnantes alegaram que o cálculo deveria ser proporcional, assim entende-se que deveria aplicar o cálculo dos juros compostos. Ocorre que como ao final do ano os juros calculados deve ser igual à TJLP do final do ano, os juros apropriados para cada mês, não poderia ser a TJLP dividido por doze, que é o método linear aplicado pela fiscalização. Portanto, improcedente a alegação de que juros deveriam ser proporcionais.

111. Com relação ao ajuste decorrente do Pronunciamento Técnico CPC-47, verifica-se que é a própria nota explicativa das demonstrações financeiras da fiscalizada Arosuco, de fls. 290, que explica a redução do saldo inicial do patrimônio líquido do dia 1º de janeiro de 2018, pela aplicação do CPC 47, *in verbis*:

### 3. Sumário das principais políticas contábeis

...

A Empresa adotou o CPC 47 - Receita de Contratos com Clientes com a aplicação de forma retrospectiva com efeito cumulativo reconhecido na data da aplicação inicial (1º de janeiro de 2018). Segundo essa abordagem, **o efeito acumulado da aplicação inicial do CPC 47 deve ser reconhecido como um ajuste no saldo inicial do patrimônio líquido, na rubrica de lucros acumulados**, na data da adoção e sem a reapresentação de períodos anteriores, de acordo com o CPC 23. **Na data de implementação, o ajuste ao saldo de abertura do patrimônio líquido resultou em uma diminuição do lucro acumulado em R\$ 332.349** [valor em milhares de reais], para refletir a alteração na política contábil relacionada a certos abatimentos concedidos a clientes que, de acordo com o CPC 47, devem ser vinculadas ao preço da transação subjacente às receitas de 2017.

112. Dessa forma, são improcedentes as alegações de que para fins de cálculo dos JCP, os ajustes decorrentes da aplicação do CPC 47 só se aplicariam para o exercício seguinte.

113. Por fim, a alegação das impugnantes de que a TJLP deve ser calculado até o dia 28/12/2018, é infundada, porque o extrato bancário acostado no processo de fls. 726 comprova que o pagamento do JCP ocorreu em 21/12/2018. Portanto, está correto o cálculo dos juros *pro rata dia* até 21/12/2018.

114. Portanto, improcedentes as alegações das impugnantes.

138. Portanto, **mantenho todas as glosas relacionadas à dedução indevida de JCP, conforme indicado no TVF, negando provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto.**

## **RESUMO DO VOTO PARA FINS DE LIQUIDAÇÃO**

139. Para simplificar o resultado prático deste julgamento e permitir sua adequada liquidação, tem-se como decidido:

139.1. **Em relação à infração de redução indevida do IRPJ por inobservância dos requisitos legais** (não reconhecimento do direito à redução do imposto pela autoridade competente, contrariando o disposto no art. 179, *caput*, do Código Tributário Nacional e no art. 3º dos Decretos 4.212 e 4.213/2002): **dar provimento ao Recurso Voluntário**, para reconhecer direito à redução do imposto relacionado aos Laudos Constitutivos que tratam do benefício em questão e compõem o lançamento<sup>26</sup>, desconstituindo a autuação em relação a eles, incluindo respectiva multa e demais encargos:

---

<sup>26</sup> Vide auto de infração de e.fls. 2/19.

139.1.1. Laudo Constitutivo 215/2009 (cerveja e chopp); Laudo Constitutivo 029/2012 (refrigerante); Laudo Constitutivo 067/2013 (“concentrado”, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas):

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2015	24.025.931,66	75,00
31/12/2016	9.688.462,57	75,00
31/12/2017	10.216.641,87	75,00
31/12/2018	7.929.294,13	75,00

139.1.2. Laudo Constitutivo 190/2015 (leveduras vivas, úmidas e mosto cervejeiro fermentado), Laudo Constitutivo 036/2017 (cerveja e chopp) e Laudo Constitutivo 037/2017 (rolhas metálicas para cervejas e refrigerantes):

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2015	24.025.931,66	75,00
31/12/2016	9.688.462,57	75,00
31/12/2017	10.216.641,87	75,00
31/12/2018	7.929.294,13	75,00

139.2. **Em relação à infração de perda da isenção ou redução em razão da prática de crime contra a ordem tributária decorrente de planejamento tributário abusivo, com aplicação de multa qualificada: dar provimento ao Recurso Voluntário**, para reconhecer a inoportunidade de planejamento tributário abusivo que autorize a perda de benefício ou qualificação da multa de ofício, tornando sem efeito a imputação de corresponsabilidade à AMBEV S.A, bem como, desconstituindo a autuação relacionada ao Laudo Constitutivo que trata do benefício em questão, incluindo respectiva multa e demais encargos:

139.2.1. Laudo Constitutivo 067/2013 (“concentrado”, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas):

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2015	194.791.673,17	150,00
31/12/2016	208.694.895,35	150,00
31/12/2017	193.184.483,10	150,00
31/12/2018	145.206.507,88	150,00

139.3. **Em relação à infração de redução indevida do IRPJ em razão da superestimação do lucro da exploração: negar provimento ao Recurso Voluntário**.

139.4. **Em relação à infração de exclusão das deduções indevidas de Juros Sobre o Capital Próprios (glosa parcial da exclusão atribuída aos juros sobre o capital próprio quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL): negar provimento ao Recurso Voluntário**, mantendo-se todas as glosas parciais da exclusão atribuída aos juros sobre o capital próprio quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

## DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto no sentido de:

- (a) **dar provimento** ao Recurso Voluntário para (a.1) afastar a infração de redução indevida do IRPJ por inobservância dos requisitos legais, para reconhecer direito à redução do imposto relacionado aos Laudos Constitutivos: 215/2009 (cerveja e chopp), 029/2012 (refrigerante), 067/2013 (concentrado, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas), 190/2015 (leveduras vivas, úmidas e mosto cervejeiro fermentado), 036/2017 (cerveja e chopp), e 037/2017 (rolhas metálicas para cervejas e refrigerantes), e (a.2) afastar a infração de perda da isenção ou redução em razão da prática de crime contra a ordem tributária, reconhecendo a inocorrência de planejamento tributário abusivo que autorize a perda de benefício ou qualificação da multa de ofício, tornando sem efeito a imputação de corresponsabilidade à AMBEV S.A, bem como, desconstituindo a autuação e todos os seus consectários em relação ao Laudo Constitutivo 067/2013 (“concentrado”, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas);
  
- (b) **negar provimento** ao Recurso Voluntário e manter a infração de exclusão das deduções indevidas de Juros Sobre o Capital Próprios mantendo todas as glosas parciais da exclusão atribuída aos juros sobre o capital próprio quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;
  
- (c) **negar provimento** ao Recurso Voluntário em relação à infração de redução indevida do IRPJ em razão da superestimação do lucro da exploração, mantendo-se a respectiva glosa.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque

Fl. 39 do Acórdão n.º 1201-006.249 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10980.731868/2019-31