



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720343/2020-42
RESOLUÇÃO	1102-000.380 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PERNOD RICARD BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso voluntário em diligência à unidade de origem, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 25 de novembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores LizandroRodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, FernandoBeltcher da Silva (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.Ausente(s) o conselheiro(a) Cassiano Romulo Soares, substituído(a) pelo(a)conselheiro(a) Ailton Neves da Silva.

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto por Pernod Ricard Brasil Indústria e Comércio Ltda., contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento que julgou improcedente a impugnação apresentada em face de auto de infração de IRPJ lavrado em decorrência de glosas de benefício fiscal da SUDENE, glosa de estimativa mensal não recolhida e exigência de multas isoladas e de ofício, referentes aos anos-calendário de 2015, 2016 e 2017.

A Recorrente integra grupo econômico multinacional do setor de bebidas alcoólicas, atuando na industrialização e comercialização de diversas marcas, dentre as quais algumas beneficiadas por incentivos fiscais da SUDENE em razão de unidade industrial localizada no Complexo Industrial de SUAPE, no Estado de Pernambuco. Em função dessa implantação, a empresa passou a usufruir da redução de 75% do IRPJ incidente sobre o lucro da exploração da atividade incentivada, nos termos da MP nº 2.199-14/2001 e demais normas aplicáveis.

No curso de procedimento fiscal instaurado com o objetivo de verificar, entre outros aspectos, a correta fruição do benefício fiscal da SUDENE, a autoridade lançadora concentrou-se na metodologia utilizada pela Recorrente para apuração do lucro da exploração da unidade de SUAPE e na forma de alocação de custos e despesas entre as atividades incentivadas e não incentivadas.

Segundo o relatório fiscal, a Recorrente teria apresentado planilhas elaboradas em ambiente de planilha eletrônica, a partir de dados extraídos de seu sistema de gestão (ERP), por meio das quais apurava, para cada ano-calendário, a receita líquida dos produtos incentivados produzidos em SUAPE, os custos de produção da unidade e as despesas operacionais diretamente relacionadas à atividade incentivada, bem como atribuía, por critérios de rateio, parcelas de determinadas despesas comuns (como marketing corporativo, promoção, eventos, estrutura de diretoria e serviços compartilhados).

A fiscalização, entretanto, concluiu que a escrituração contábil e os demonstrativos apresentados não seriam suficientes para identificar, com clareza e exatidão, o resultado (lucro) de cada atividade, nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 549 do RIR/1999. Em síntese, entendeu que: (i) não haveria demonstrações formais segregadas por atividade ou estabelecimento para todas as rubricas de despesas; (ii) diversos grupos de despesas operacionais – como salários e encargos de pessoal, benefícios, treinamento, manutenção, seguros, utilidades, tecnologia da informação, honorários profissionais, tributos diversos e depreciações – não teriam sido, segundo a ótica fiscal, devidamente apropriados à atividade incentivada; e (iii) as planilhas teriam levado à atribuição de percentual considerado “baixo” de despesas à unidade incentivada (em torno de 10% a 13% das despesas operacionais totais), em contraste com a participação da unidade de SUAPE na receita líquida e no lucro bruto (próxima de 25%), o que foi interpretado como indício de manipulação.

Com base nessas premissas, a autoridade fiscal afastou a metodologia adotada pela Recorrente e aplicou o critério proporcional subsidiário previsto no art. 549, § 3º, do RIR/1999, recalculando o lucro da exploração da atividade incentivada com base na relação entre a receita

líquida vinculada à unidade da SUDENE e a receita líquida total da empresa, procedendo às glosas correspondentes da redução do IRPJ relativa aos anos-calendário de 2015, 2016 e 2017.

Adicionalmente, o relatório fiscal registrou que, na apuração do IRPJ do ano-calendário de 2016, a Recorrente deduziu, como antecipação, valor referente a estimativa mensal de dezembro/2016, sem que houvesse, nos sistemas de arrecadação e nas declarações fiscais, registro de pagamento ou compensação desse montante. Em razão disso, promoveu a glosa da referida estimativa.

A fiscalização identificou, ainda, a falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ em determinados períodos dos anos-calendário analisados, lavrando multas isoladas com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996. Por fim, qualificou a multa de ofício em 150% sobre parcela do crédito vinculado às glosas do benefício da SUDENE, sob a alegação de que a Recorrente teria se utilizado de artifícios contábeis e planilhas extracontábeis para inflar indevidamente o lucro da exploração da unidade incentivada.

Intimada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação na qual, em linhas gerais, descreveu minuciosamente a forma de escrituração e de apuração do lucro da exploração. Alegou que utiliza sistema integrado de contabilidade (ERP) que registra, por produto e estabelecimento, as receitas, custos e despesas, com identificação de quais itens são incentivados. Explicou que a receita líquida dos produtos beneficiados é apurada a partir da receita bruta, deduzidas devoluções, descontos incondicionais e tributos incidentes, e que os custos de produção da unidade de SUAPE são inicialmente registrados em contas de despesas de pessoal e de produção e, em seguida, reclassificados para o grupo de custos, compondo o custo dos produtos fabricados na unidade.

Afirmou, ainda, que despesas diretamente relacionadas à atividade incentivada (como fretes, armazenagem, ações promocionais específicas) são apropriadas de forma direta, e que despesas comuns às atividades incentivadas e não incentivadas – tais como marketing corporativo, promoção de marcas com atuação nacional, estrutura da diretoria e serviços compartilhados – são rateadas com base em critérios objetivos. Relatou que, em 2015, utilizou critério baseado em volumes (caixas vendidas) e, a partir de 2016, passou a adotar a proporção da receita líquida incentivada em relação à receita líquida total, chegando, por exemplo, ao percentual de 19,45% em 2017 para alocação de determinadas despesas comuns à unidade incentivada.

Na impugnação, a Recorrente sustentou que o fato de o percentual de despesas operacionais atribuídas à atividade incentivada ser inferior à participação da unidade de SUAPE na receita e no lucro bruto não caracteriza, por si só, manipulação, pois parcela significativa das despesas operacionais diz respeito a marcas premium não incentivadas, que demandam maior investimento em marketing, eventos e estrutura institucional. Argumentou, também, que os salários e encargos da unidade de SUAPE são apropriados principalmente como custo de produção, constando no grupo de custos e não no grupo de despesas operacionais, o que teria

sido desconsiderado pela fiscalização.por bis in idem e a revisão da glosa da estimativa de dezembro de 2016. Subsidiariamente, requereu, ao menos, a desqualificação da multa de 150% e o afastamento das multas isoladas.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, ao apreciar a impugnação, entendeu, em síntese, que a autuação deveria ser integralmente mantida. Inicialmente, afastou as alegações de nulidade do lançamento, consignando que o auto de infração estaria suficientemente motivado, descrevendo com clareza os fatos, os dispositivos legais aplicados e a forma de apuração das diferenças. Registrou que a fiscalização teria examinado a documentação apresentada, não se caracterizando cerceamento de defesa. Entendeu, ainda, ser desnecessária a conversão do julgamento em diligência, por considerar já existentes nos autos elementos suficientes para a formação de convencimento, razão pela qual indeferiu o pedido de diligência formulado pela contribuinte.

No que se refere às glosas do benefício fiscal da SUDENE, a DRJ destacou que o ponto central da controvérsia residia na forma de apuração do lucro da exploração da atividade incentivada e na metodologia de alocação de custos e despesas entre atividades incentivadas e não incentivadas. Assentou que a escrituração contábil e as planilhas apresentadas pela Recorrente não atenderiam às exigências dos §§ 1º e 2º do art. 549 do RIR/1999, por não permitirem identificar, com a clareza e exatidão requeridas, o resultado específico da unidade incentivada. Segundo registrado na decisão, os critérios de rateio invocados pela empresa, ainda que qualificados como “razoáveis”, não teriam sido acompanhados de comprovação suficiente de sua aderência às normas fiscais, tampouco teriam sido demonstradas, de forma robusta, as bases de cálculo e as rubricas de despesas efetivamente atribuídas à atividade incentivada. Diante disso, concluiu que não se mostravam atendidos os pressupostos para manutenção da metodologia adotada pela contribuinte e reputou correta a adoção, pela fiscalização, do critério proporcional subsidiário previsto no § 3º do art. 549 do RIR/1999, mantendo as glosas da redução de 75% do IRPJ vinculada à SUDENE.

Quanto à multa de ofício qualificada, a decisão de primeira instância entendeu estarem presentes elementos indicativos de conduta dolosa ou fraudulenta, na medida em que a forma de apuração do lucro da exploração e a subalocação de despesas à unidade incentivada teriam resultado em aumento artificial do lucro beneficiado, com redução indevida do imposto devido. A DRJ assentou que não se trataria de mera divergência interpretativa, mas de conduta apta a enquadrar-se nas hipóteses legais de qualificação, motivo pelo qual reputou legítima a aplicação da multa de 150% sobre a parcela do crédito tributário vinculada às glosas do benefício fiscal.

Relativamente às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, a DRJ firmou o entendimento de que tais penalidades possuem fato gerador distinto daquele que fundamenta a multa de ofício sobre o imposto apurado no ajuste anual. Considerou que as multas isoladas sancionam o descumprimento do regime de recolhimento por estimativa ao longo do ano-calendário, ao passo que a multa de ofício incide em razão do não pagamento do

imposto devido ao final do período, afastando, assim, a alegação de bis in idem e mantendo a exigência cumulativa das penalidades.

No tocante à estimativa mensal de IRPJ de dezembro de 2016, a DRJ registrou que a fiscalização teria demonstrado a ausência de comprovação de pagamento, compensação ou outra forma de extinção do crédito tributário correspondente ao valor deduzido como antecipação no ajuste anual. Diante da inexistência, nos autos, de documentos que comprovassem o efetivo recolhimento ou compensação da estimativa em questão, concluiu pela correção da glosa procedida no lançamento.

Ao final, a Delegacia de Julgamento julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo integralmente o crédito tributário lançado, compreendendo o IRPJ, a multa de ofício qualificada, as multas isoladas e os juros de mora.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente, em linhas gerais, reiterou as razões já expendidas na impugnação, insistindo na nulidade do lançamento por suposta superficialidade da análise fiscal, na correção da metodologia contábil adotada para apuração do lucro da exploração incentivado, na inexistência de elementos caracterizadores de dolo ou fraude para fins de multa qualificada e na configuração de bis in idem na concomitância da multa isolada de estimativas com a multa de ofício.

Além da repetição das teses de mérito e dos pedidos formulados em primeira instância, o Recurso apresentou, contudo, fundamentos novos, sobretudo em sede processual, direcionados especificamente contra o acórdão da DRJ. Em síntese, esses acréscimos consistem em: (i) preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, agora tomada como objeto direto de impugnação, ao argumento de que não teria enfrentado de forma adequada as alegações e provas constantes da impugnação, o que configuraria ausência de motivação, supressão de instância e cerceamento de defesa; (ii) invocação de novos fundamentos jurídicos de natureza estritamente processual, com destaque para os arts. 31 e 59, II, do Decreto nº 70.235/72, os arts. 2º, 38 e 50 da Lei nº 9.784/99 e o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, utilizados para lastrear a tese de violação ao devido processo legal administrativo; (iii) reforço da argumentação mediante citação de precedentes do próprio CARF que teriam declarado nulas decisões de DRJ por ausência de análise de provas e de fundamentos apresentados pelos contribuintes, com determinação de retorno dos autos à primeira instância; (iv) desenvolvimento de crítica específica ao acórdão recorrido por, alegadamente, não ter observado a coerência com julgados anteriores do Conselho que, em autos da mesma contribuinte e sobre a mesma matéria, converteram o julgamento em diligência para aprofundamento da prova; e (v) invocação expressa do art. 72 do Regimento Interno do CARF, para sustentar a obrigatoriedade de observância das súmulas, em especial no que tange à jurisprudência consolidada relativa à multa isolada de estimativas

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Gabriel Campelo de Carvalho**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo. Consta dos autos que a ciência da decisão recorrida ocorreu em 10/06/2021 e que o Recurso Voluntário foi interposto em 08/07/2021, dentro do prazo legal. Assim, presentes os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A fruição do incentivo fiscal relacionado à SUDENE pressupõe a apuração do lucro da exploração em bases que permitam identificar, com segurança, o resultado atribuível às atividades ou estabelecimentos incentivados.

Isso exige, no plano fático, uma segregação verificável entre o incentivado e o não incentivado, o que passa por três etapas essenciais. A primeira é a identificação das receitas vinculadas ao incentivado. A segunda é a identificação de custos e despesas diretamente atribuíveis, quando houver nexos objetivos. A terceira é o tratamento dos custos e despesas comuns, por meio de critérios de rateio tecnicamente justificáveis e rastreáveis.

O ponto decisivo do mérito é definir o método aplicável à apuração do lucro da exploração no caso concreto, conforme o artigo 549 do RIR de 1999.

Se a escrituração e os controles permitem apuração por atividade ou estabelecimento com clareza e exatidão, o julgamento tende a se orientar pela lógica dos parágrafos primeiro e segundo do artigo 549, em que a apuração se sustenta em contabilidade e controles consistentes.

Se não houver condições objetivas para uma apuração segregada confiável, passa-se ao critério subsidiário do parágrafo terceiro, baseado na proporcionalidade pela receita.

Portanto, o enquadramento entre essas duas alternativas depende de um pressuposto fático. É necessário demonstrar se existem ou não condições objetivas para a apuração segregada.

A Recorrente afirma que dispõe de contabilidade e controles integrados, com possibilidade de apropriação direta de determinadas rubricas e possibilidade de rateios para despesas comuns com critérios razoáveis e suportados por registros do sistema.

Para que o Colegiado possa concluir com segurança se o caso comporta a apuração pela sistemática dos parágrafos primeiro e segundo, ou se impõe o critério subsidiário do parágrafo terceiro, é indispensável validar, de modo objetivo, pelo menos os seguintes pontos:

Primeiro, a rastreabilidade. É preciso verificar se os valores utilizados nos demonstrativos do lucro da exploração retornam aos lançamentos contábeis, sem rupturas relevantes, desde a origem até a consolidação final.

Segundo, a origem das despesas comuns. É necessário verificar se as despesas rateadas efetivamente partem da contabilidade integrada, e como se dá a ligação entre contas contábeis e centros de custo e a apuração apresentada.

Terceiro, os controles extracontábeis. Quando utilizados para apoiar rateios ou alocações, deve-se confirmar se eles se refletem na contabilidade, ainda que de forma consolidada, de modo a permitir auditoria.

Quarto, a completude. Deve-se verificar se há valores compondo o lucro da exploração que não tenham sido contabilizados.

Quinto, rubricas sensíveis. É necessário examinar, de forma dirigida, despesas como marketing, armazenagem e fretes, a fim de verificar se houve apropriação direta ou rateio com documentação suporte e lançamentos contábeis correspondentes.

No estado atual, não há base técnica suficientemente consolidada para o Colegiado confirmar ou infirmar, com motivação fática adequada, a higidez das apropriações diretas e dos rateios e a existência de eventuais rupturas de rastreabilidade, indicando quais rubricas, quais documentos e quais inconsistências inviabilizam, ou não, a apuração segregada.

Julgamento de mérito sem esse cotejo técnico traz risco de decisão prematura por duas razões.

A primeira é que a aplicação do critério subsidiário do artigo 549, parágrafo terceiro, pressupõe demonstrar que não há condições de apuração segregada. Essa condição não pode ser apenas afirmada. Ela deve ser demonstrada no caso concreto.

A segunda é que a aceitação ou rejeição de critérios de rateio e de apropriação direta exige motivação vinculada aos fatos, com indicação do que foi examinado e porque os elementos são suficientes ou insuficientes.

Diante disso, a providência mais adequada é converter o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal competente complete a instrução, realize as verificações técnicas necessárias, responda a quesitos objetivos e apresente relatório conclusivo observando-se as determinações a seguir:

Delimitar o escopo do incentivo no caso concreto, identificando o ato concessório, a vigência e o estabelecimento, projeto ou atividade abrangidos, bem como a forma como esse perímetro foi operacionalizado na apuração do lucro da exploração.

Proceder ao cotejo técnico entre os demonstrativos, planilhas e memórias de cálculo apresentados pela Recorrente e os registros contábeis e fiscais pertinentes aos anos-calendário em exame, incluindo razão, balancetes, plano de contas, centros de custo quando existentes e ECF quando aplicável, atestando a rastreabilidade dos valores desde a origem até o demonstrativo final do lucro da exploração.

Explicitar e verificar as apropriações diretas e as despesas comuns. Para as despesas diretas, demonstrar o nexo objetivo com o incentivado ou não incentivado. Para as despesas comuns, identificar o critério de rateio, a base utilizada, a periodicidade e as evidências documentais e contábeis de suporte, com exame específico de rubricas como marketing, armazenagem e fretes.

Responder, de forma expressa e fundamentada, aos seguintes quesitos:

- (i) Os valores das despesas comuns objeto dos rateios partiram da contabilidade integrada
- (ii) Os valores das despesas alocadas de forma indireta partiram da contabilidade integrada
- (iii) Os controles extracontábeis utilizados estão refletidos na contabilidade, ainda que de forma consolidada
- (iv) Há valores na apuração do lucro da exploração que não foram contabilizados
- (v) Despesas como marketing, armazenagem e fretes foram alocadas ou rateadas adequadamente entre incentivado e não incentivado, com documentação suporte e lançamentos contábeis correspondentes
- (vi) Caso conclua pela insuficiência ou inidoneidade dos registros e controles apresentados, indicar com precisão os pontos de ruptura de rastreabilidade, apontando rubricas, documentos e inconsistências, e justificar, em bases fático-probatórias, se é o caso de aplicação do critério subsidiário do artigo 549, parágrafo terceiro, do RIR de 1999, em detrimento da sistemática do parágrafo primeiro.
- (vii) Expedir as intimações necessárias, inclusive à Recorrente, para apresentação de documentos complementares e esclarecimentos indispensáveis, solicitando, quando pertinente, que planilhas e extrações do sistema sejam apresentadas em formato que permita verificação e replicação dos cálculos, registrando nos autos o atendimento ou não às requisições.

Por essas razões, voto por converter o julgamento em diligência, com remessa dos autos à unidade de origem, para cumprimento pela autoridade fiscal competente, a quem caberá dar os devidos direcionamentos para a completa instrução do feito, inclusive mediante requisição de documentos, realização de verificações técnicas e expedição das intimações necessárias, sem prejuízo de outras providências que entender pertinentes

A Recorrente deverá ser cientificada do relatório para, querendo, apresentar manifestação no prazo determinado. Decorrido o prazo, os autos deverão retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho