



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15588.720285/2020-74
RESOLUÇÃO	1402-001.846 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2024
TIPO	CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA
RECORRENTE	BALL EMBALAGENS LTDA.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência.

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 9ª Turma da DRJ04, sessão de 28 de maio de 2021 (fls. 4846/4872)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada perante aquele Órgão (fls. 4661/4707) e manteve os lançamentos de IRPJ e CSLL perpetrados pelo Fisco, AC 2015 a 2019, conforme autos de infração (fls. 2/44 e 122/125).

O AI de IRPJ está abaixo reproduzido (fls. 3/6), sendo que o de CSLL (fls. 28/30) tem a mesma conformação, observadas as respectivas especificidades e tipificações legais:

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO**INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL (AMORTIZAÇÃO INDEVIDA DE ÁGIO)**

Valor de ágio indevidamente excluído da ECF 2016 a 2019, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2016	408.557.829,17	150,00
31/12/2017	84.100.500,00	150,00
31/12/2018	84.100.500,00	150,00
31/12/2019	84.100.500,00	150,00

EMPRESAS INSTALADAS NA ÁREA DA SUDENE/ADENE**INFRAÇÃO: REINVESTIMENTOS - INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS**

Não atendimento aos requisitos legais necessários ao gozo do incentivo, conforme item 15 do Relatório Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2015	50.523.588,83	75,00

MULTA OU JUROS ISOLADOS**INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Valores assim resumidos no Termo de ciência de lançamentos e encerramento total do procedimento fiscal, incluindo multas de ofício de 75% e 150% e juros de mora pela taxa SELIC calculados até 12/2020 (fls. 124):

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

Processo	Documento de Lançamento	Valor
15588-720.285/2020-74	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 510.908.387,89
15588-720.285/2020-74	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 145.146.844,85
Total		R\$ 656.055.232,74

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Conforme consta do Relatório Fiscal (RF – fls. 45/120), bem resumido pela relatoria de 1º Piso até aquele momento (e aqui complementada, quando necessário), estes os pontos principais do libelo do Fisco:

“O escopo da fiscalização foi o ágio gerado na alienação, operacionalizado através de permuta de ações, em 21 de dezembro de 2015, entre a empresa brasileira, PARTICIPAÇÕES INDUSTRIAIS DO NORDESTE S/A (PIN), detentora de aproximadamente 76% da participação societária na LATAPACK S/A, e a empresa norte- americana BALL CORPORATION (real adquirente) que teria criado, segundo a fiscalização, empresas efêmeras no Brasil, objetivando unicamente o aproveitamento do ágio fiscal.

Uma dessas empresas é a BALL BRASIL HOLDING PARTICIPAÇÕES LTDA (BBH), que figurou como adquirente do referido investimento na LATAPACK. Na operação, a PIN entregou toda sua participação societária na LATAPACK (30.553.128 de ações) e, em troca, recebeu da BBH 5.729.662 ações de emissão da BALL CORPORATION.

O valor da alienação, a partir de informações prestadas pela contribuinte, foi de R\$ 1.587.953.000,00 (um bilhão, quinhentos e oitenta e sete milhões e novecentos e cinquenta e três mil reais), sendo R\$ 244.155.000,00 (duzentos e quarenta e quatro milhões, cento e cinquenta e cinco mil reais), referente ao valor contábil da participação adquirida na LATAPACK e R\$ 1.363.798.000,00 (um bilhão, trezentos e sessenta e três milhões e setecentos e noventa e oito mil reais), referente ao ágio.

A fiscalização narra que a operação acima envolveu, direta ou indiretamente, as seguintes pessoas físicas e jurídicas: 1. GRUPO UNIGEL S/A (CNPJ. 05.303.481/0001-28) 2. PARTICIPAÇÕES INDUSTRIAIS DO NORDESTE S/A (CNPJ 14.308.514/0001-13) 3. MONICA LABARTHE DE VASCONCELOS REIS PEREIRA (CPF 220.614.287-20) 4. BALL CORPORATION (CNPJ 05.706.482/0001-13) 5. BALL CAYMAN LIMITED (CNPJ 05.531.639/0001- 7) 6. BALL INTERNATIONAL HOLDINGS BV (CNPJ 14.060.413/0001-76) 7. BALL LUXEMBOURG I S.A R.L. (CNPJ 24.620.867/0001-08) 8. BALL BRASIL HOLDING PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ 09.064.439/0001-52 9. LATAPACK S/A (CNPJ 00.742.204/0001-06) 10. BALL EMBALAGENS LTDA (anteriormente chamada de LATAPACK-BALL EMBALAGENS LTDA) - CNPJ 00.835.301/0001-35) 11. LATAS INDÚSTRIA DE EMBALAGENS DE ALUMÍNIO DO BRASIL LTDA (CNPJ 24.168.115/0001-58). A participação de cada uma delas encontra-se descrita no Relatório Fiscal, fls. 52 e seguintes.

As telas a seguir trazem ilustração sintética dos principais eventos:

ESTRUTURA SOCIETÁRIA RELACIONADA COM A LATAPACK-BALL EMBALAGENS LTDA - ANO-CALENDÁRIO 2010

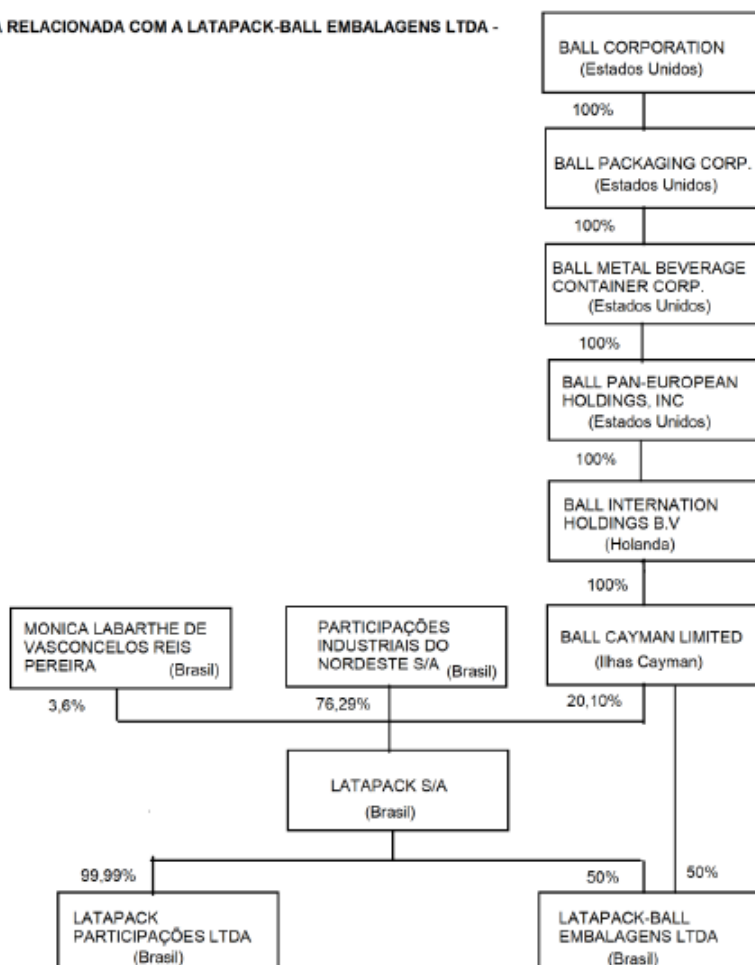


Figura 1 – Estrutura societária em 31 de dezembro de 2010, após alienação, em agosto de 2010, pelo GRUPO UNIGEL S/A de sua participação societária na LATAPACK S/A (35,9853%), sendo 15,8828% para PARTICIPAÇÕES INDUSTRIAIS DO NORDESTE S/A – PIN - CNPJ 14.308.514/0001-13, e 20,1025% para BALL CAYMAN LIMITED.

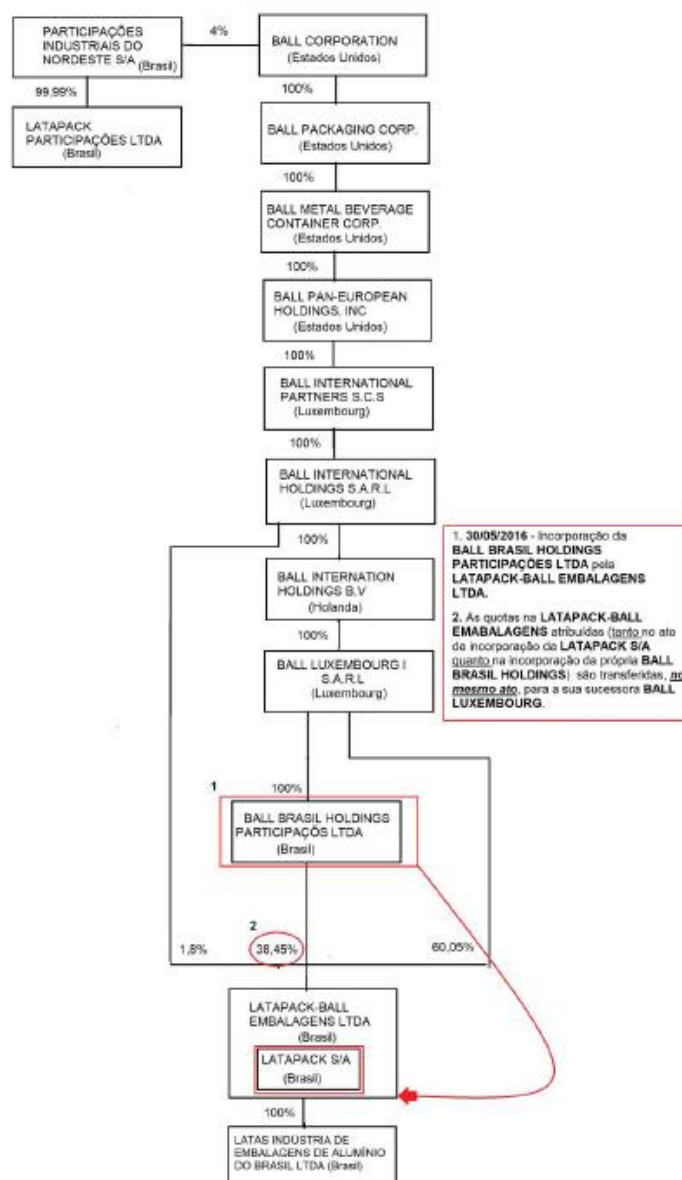


Figura 18 – Depois da incorporação da LATAPACK S/A, ato contínuo, incorporação da BBH (que possuía o "Ágio Latapack")

de 15/05/2016, no ato de incorporação. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

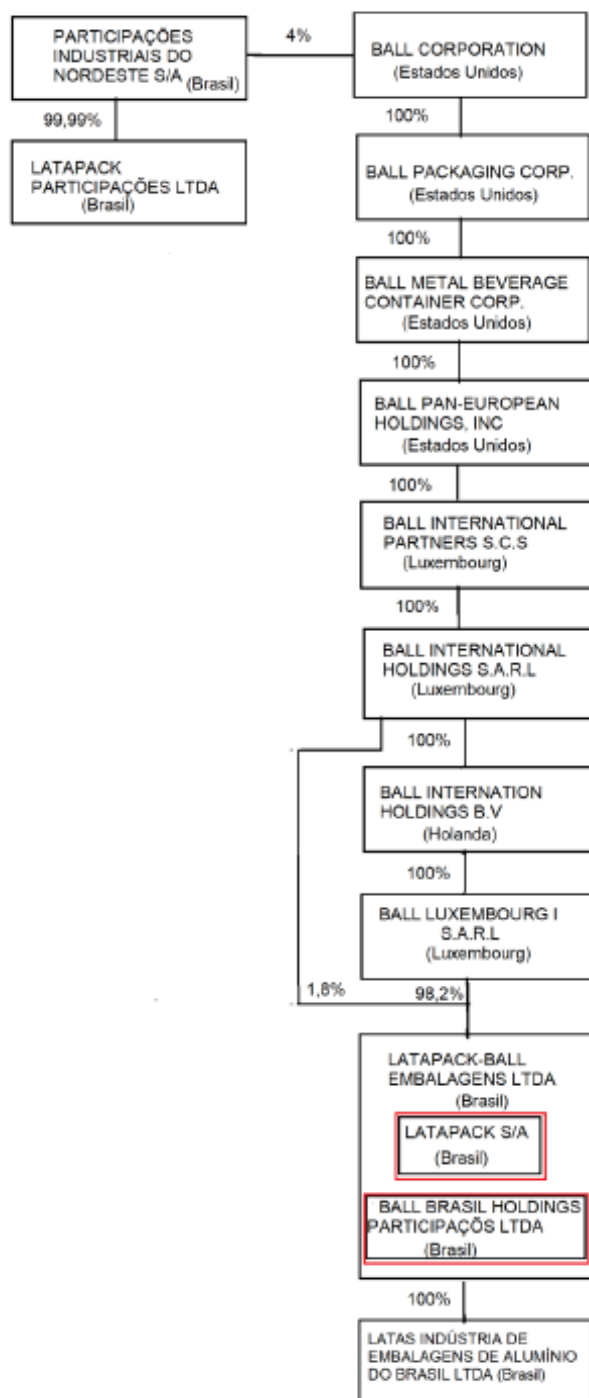


Figura 19 – LATAPACK S/A e BBH são incorporadas pela BALL EMBALAGENS.

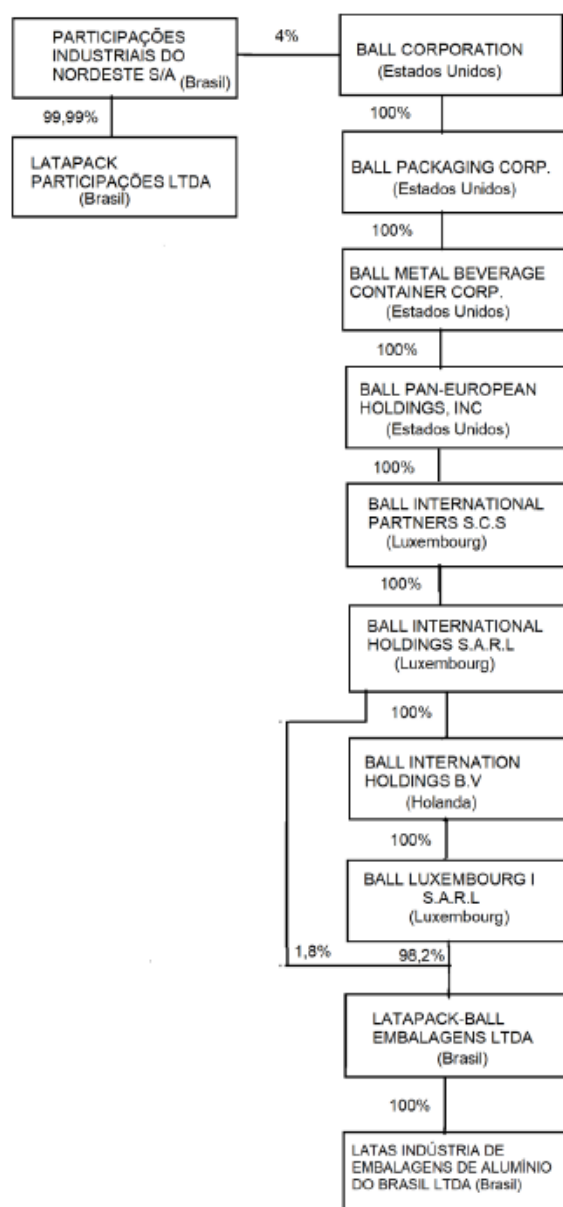


Figura 20 – Após as incorporações ocorridas em 30 de maio de 2016, mesmo não havendo a confusão patrimonial entre investida e investidora (ou vice-versa), a BALL EMBALAGENS inicia em junho de 2016 a amortização do Agio-Latapack.

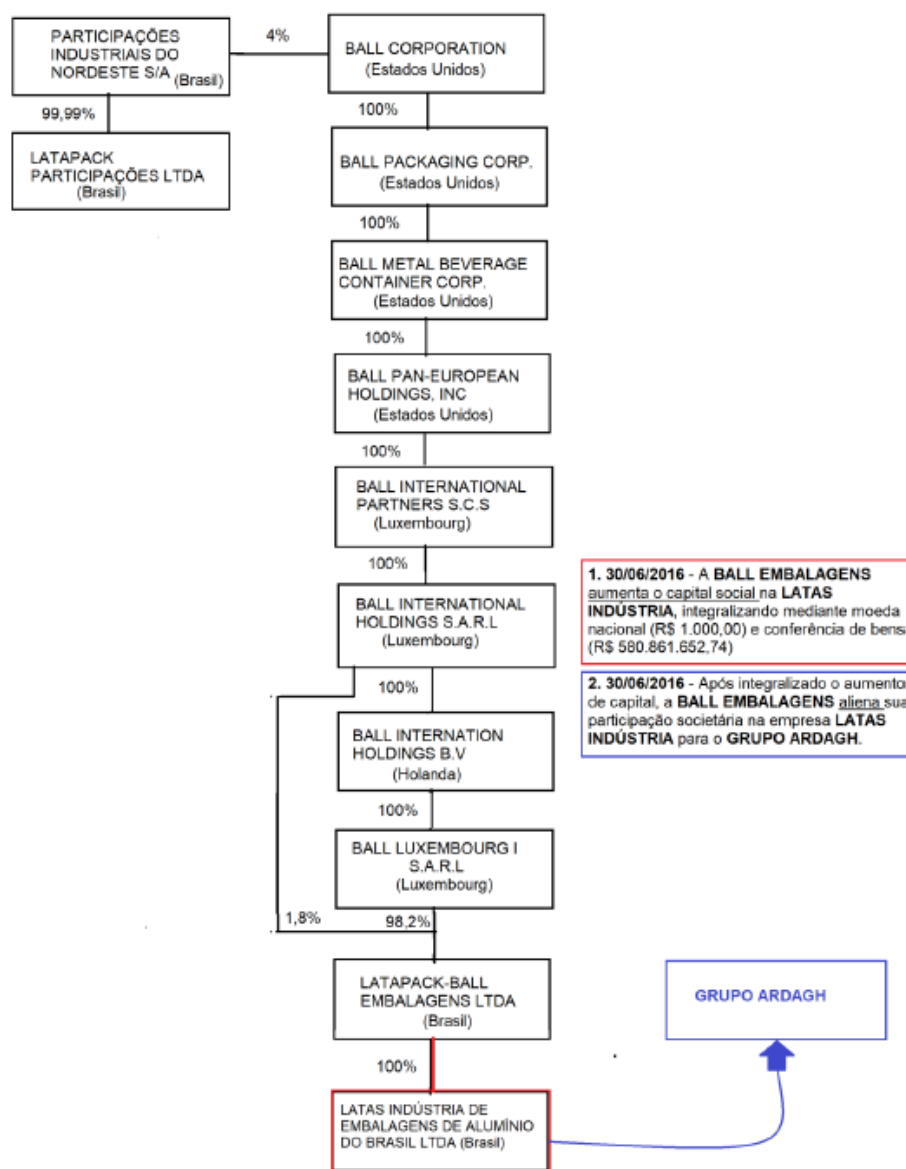


Figura 21 – No dia 30 de junho de 2016, a BALL EMBALAGENS aumenta o capital social da LATAS INDÚSTRIA com o patrimônio das unidades fabris de Jacaré e Alagoinhas, bem como do Escritório em São Paulo. Em seguida, e no mesmo dia, ela vende sua participação societária na LATAS INDÚSTRIA para o GRUPO ARDAGH.

16-78-nº1019-01/2016. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> | Realização EP-30.0624.08067-ETUD. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

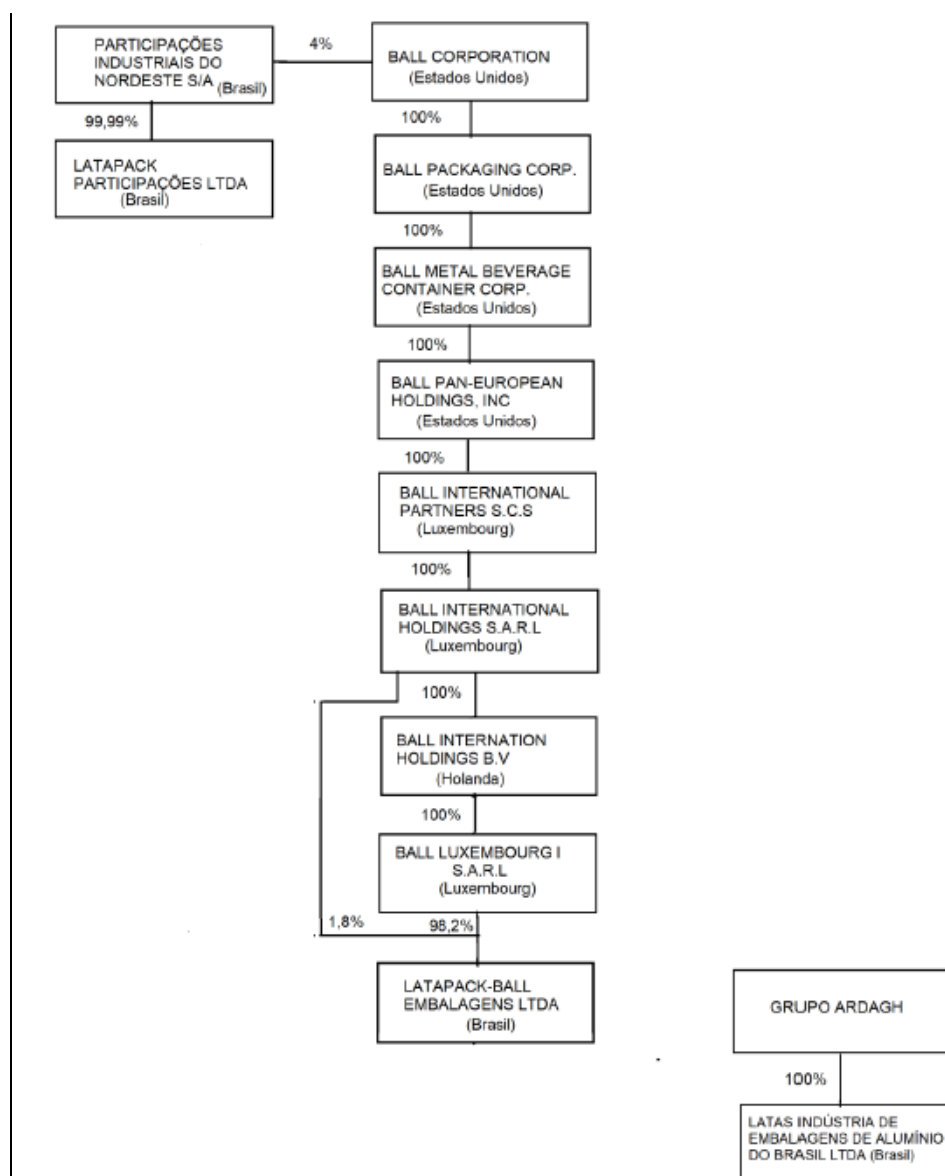


Figura 22 – Após a alienação em 30 de junho de 2016 da LATAS INDÚSTRIA, a BALL EMBALAGENS aproveita o ágio do desinvestimento realizado em seus negócios. Deduzindo, dessa forma, goodwill (na proporção de 1/60 por mês) + mais-valia dos bens baixados por alienação. Isto é, segunda ela, R\$ 354.592.000,00 (mais-valia desinvestimento) + R\$ 53.965.829,17 (1/60 de amortização).

de 20 páginas) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> | CAC/2024/13067-CE/07-Controle Espinha de autenticação no final deste documento.

Além disso, a fiscalização registra a glosa do valor de R\$ 50.523.588,83 lançado no Registro N630 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Real, “Código 18 (-) Redução por Reinvestimento”, por ausência de comprovação do efetivo reinvestimento e de não cumprimento de exigências e obrigações previstas na legislação tributária de regência”.

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada com os lançamentos a contribuinte interpôs impugnação (fls. 4661/4707) aduzindo:

- Todas as operações societárias ocorreram de forma absolutamente transparente e com um nítido propósito negocial de reestruturação societária mundial do Grupo BALL e de

consolidação de seus investimentos no País, em transações ocorridas entre partes não relacionadas.

- O ato é nulo em virtude de erro na apuração da base de cálculo. Ao formular a exigência fiscal de IRPJ e CSLL realizada na autuação, a D. Fiscalização efetuou o cálculo desses tributos com a simples adição dos valores glosados às respectivas bases de cálculo. A autuação desconsiderou uma série de ajustes que precisam ser feitos na apuração desses tributos, tendo em vista o aumento do lucro tributável, notadamente o próprio benefício da redução do IRPJ sobre o lucro da exploração, que deveria ser recalculado com a autuação.

- A BBH, a empresa que efetuou a permuta de ações com a PIN e na qual foi inicialmente contabilizado o ágio na aquisição do investimento, seria uma sociedade “veículo”/“efêmera”, criada apenas com o intuito de aproveitamento fiscal do ágio em questão. entre o registro da empresa e a baixa dessa sociedade perante a RFB, se passaram quase dois anos. não seria sequer razoável rotular uma sociedade nas condições apontadas acima como uma empresa veículo/efêmera criada apenas para aproveitamento de um benefício fiscal.

- O CARF concluiu que o simples fato de o grupo adquirente de participação societária se utilizar de uma sociedade considerada “veículo” não tem o condão de tornar as contrapartidas de amortização do ágio indedutíveis.

- A permuta de ações se deu entre a BBH e a PIN, como reconhece a própria autuação, a BBH foi quem efetivamente adquiriu participação societária na Latapack. Foi esse o investimento que passou a ser obrigatoriamente avaliado pela BBH, com o reconhecimento do ágio por essa empresa – e não pela Ball Corporation ou qualquer outra empresa do Grupo Ball. A transação entre a BBH e a PIN se deu entre partes não relacionadas (Grupo Ball e Grupo Mariani). Esse ágio foi devidamente demonstrado em laudo elaborado especificamente para essa finalidade protocolado na própria RFB. Todos esses pontos foram reconhecidos pelo Fisco e não estão sendo questionados pela autuação. Na verdade, não houve qualquer contabilização ou reconhecimento de ágio no exterior, pois não houve transferência ou pagamento no exterior. Tudo ocorreu dentro do Brasil, na operação de permuta de ações realizada entre a BBH e a PIN, duas partes não relacionadas.

- A Ball Corporation não registrou esse ágio no exterior. Não foi a empresa norte-americana que permutou ações, mas sim a BBH, que possuía ações da Ball Corporation, e as trocou com a PIN pela participação societária na Latapack. Tudo conforme reconhecido no próprio auto de infração.

- A “confusão patrimonial” e a absorção pelo “real adquirente” não são requisitos legais constantes do Decreto-lei nº 1.598/1977 e nas Leis nºs 9.532/1997 e 12.973/2014 como elementos essenciais para a amortização do ágio para fins fiscais, o que, por si só, já seria suficiente para afastar qualquer argumentação nesse sentido. A CSRF tem entendido em alguns casos pela necessidade dessa alegada “confusão patrimonial” para que as despesas com ágio não sejam glosadas. E foi exatamente isso que ocorreu no

caso concreto. Como já mencionado, a Impugnante, a empresa operacional da hipótese dos autos, incorporou a BBH – empresa em que estava contabilizado o investimento com o ágio – e a Latapack. Assim, é evidente que as empresas investidas e a investidora se confundiram completamente, restando caracterizado o requisito indicado acima.

- A Lei nº 12.973/2014 não trata, para fins de amortização fiscal do ágio, de “real adquirente”, “beneficiário efetivo” ou conceitos mais substanciais. Pelo contrário, para fins de amortização fiscal do ágio, a legislação se vale de conceitos absolutamente formais e jurídicos, quais sejam, “absorção de patrimônio”, “incorporação, fusão ou cisão” e “propriedade de participação societária”.

- A negativa de aplicação do regime de dedução fiscal do ágio à Impugnante pelo fato de a suposta “real adquirente” estar situada no exterior corresponde a uma indevida violação do disposto no artigo 25, item 3, da Convenção Brasil – Luxemburgo. Apesar de a alegada “real adquirente” estar localizada nos Estados Unidos, a empresa que controlava a BBH, na verdade, estava situada em Luxemburgo. O artigo 25, item 3, da Convenção Brasil – Luxemburgo, internalizado pelo Decreto nº 85.051, de 18 de agosto de 1980, plenamente aplicável ao caso concreto, consubstancia o princípio da “não-discriminação” entre capitais brasileiros e decorrentes de Luxemburgo.

- O que a D. Fiscalização pretende, em última análise, é desconsiderar os efeitos jurídicos de um negócio jurídico válido, legítimo, realizado de forma pública, transparente, às claras, com ampla divulgação (inclusive da imprensa) a partir de meros recursos retóricos.

- O caso ilustra bem a aplicação do disposto no artigo 24 da LINDB e que deve ser interpretado nos estritos ditames da recente Lei da Liberdade Econômica.

- A D. Fiscalização acusa a Impugnante de ter usufruído do benefício do incentivo fiscal do lucro da exploração, sem cumprir com os requisitos legais aplicáveis. A Impugnante teve que efetuar ajustes na ECF para reduzir o valor de IRPJ a ser pago, tendo em conta vicissitudes do programa. Na prática, a Impugnante acabou contabilizando essa redução como se estivesse usufruindo também o incentivo de reinvestimento de 30% do IRPJ a ser recolhido. É dizer, indicou essa diferença do IRPJ por conta do lucro de exploração calculado a maior quanto ao cálculo do “lucro individual” de cada estabelecimento, reduzindo o IRPJ a ser pago como se a Impugnante estivesse se valendo também desse outro incentivo. O ponto é que a Impugnante não usufruiu desse benefício de reinvestimento, no período em questão, sendo a autuação completamente nula. nesse aspecto, por falta de indicação precisa da infração cometida.

- A Impugnante buscou contornar esse entrave burocrático através da contabilização de um valor a título de “reinvestimento” no campo “N630”, de modo a se reduzir o IRPJ a ser recolhido, para coincidir com a apuração realizada pela Impugnante. Embora, evidentemente, esse não seja o registro ideal para efetuar esse ajuste, o ponto é que era uma forma possível de se contornar a deficiência do sistema e se chegar ao valor do IRPJ correto sobre o lucro da exploração. O que está claro é que a Impugnante está sendo punida pelo fato de que a D. Fiscalização, através de seu próprio sistema de escrituração

digital, criou óbices a uma declaração precisa e correta sobre a apuração do IRPJ sobre o lucro da exploração;

- Em suma, embora o registro em questão tenha sido realizado por uma eficiência à época do próprio sistema da ECF e esse registro não tenha causado qualquer prejuízo ao fisco, a D. Fiscalização está exigindo a diferença de IRPJ e multa de 75%, no valor de cerca de R\$ 100 milhões, por uma infração que, quando muito, pode ser qualificada como mero descumprimento de obrigação acessória;

- A autuação simplesmente efetuou o cálculo do IRPJ e CSLL exigidos na autuação, sem considerar esses ajustes decorrentes do aumento do lucro “majorado” indicado na autuação. A autuação, a rigor, é nula pela deficiência nessa apuração. Mas, ainda que se supere essa nulidade, o ponto é que esse recálculo precisa ser feito de modo a se chegar ao valor desses tributos que seriam devidos, no caso de adição dos valores indicados na autuação. A Impugnante protesta desde já pela realização de diligência a fim de se realizar essa apuração correta do IRPJ e da CSLL considerando esses ajustes. De toda forma, com relação aos anos de 2018 e 2019, para os quais já havia o cálculo de lucro da exploração pelo fato de a empresa não ter registrado prejuízo no período, a Impugnante apresenta a anexa planilha (doc. 11) em que indica o montante que seria efetivamente devido nesses anos, com o recálculo considerando lucro da exploração após as adições realizadas pela autuação.

- Para que se possa cogitar a possível aplicação da multa de ofício em percentual qualificado, o artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15.6.2007, exige que o contribuinte tenha incorrido em uma das hipóteses descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964 (“Lei 4.502/64”), isto é, nos casos de sonegação, fraude ou conluio, respectivamente. Ao se analisar o Termo de Verificação Fiscal, fica claro que não há qualquer tipo de abuso, simulação ou de fraude nesse caso. As alegações da D. Fiscalização são vagas e não consideram o que efetivamente ocorreu no caso. Como restou comprovado nos fatos acima, tudo se deu de forma absolutamente transparente, todos os atos foram informados ao Fisco e a Impugnante atendeu tempestivamente a todas as intimações da D. Fiscalização antes do lançamento. E o próprio detalhamento de todos os acontecimentos pelo Fisco ao longo do Termo de Verificação Fiscal demonstra que essa alegação consiste em mais um dos artifícios retóricos utilizados pelo Fisco para justificar uma descabida exigência;

- O parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96 é claro ao estabelecer que a multa isolada somente pode ser exigida quando a pessoa jurídica que, sujeita ao pagamento do imposto por estimativa, deixar de fazê-lo e não houver valores de principal possivelmente exigíveis pela D. Fiscalização. Por outro lado, quando houver tributo a ser pago, a multa punitiva deverá ser cobrada juntamente com o valor do principal. É importante notar que, nesse caso, não teria cabimento a exigência da multa isolada. Várias decisões do CARF e do STJ entendem pela impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da referida multa isolada sobre estimativas não recolhidas;

- Ao fim requer, preliminarmente, que seja decretada a nulidade da autuação aqui discutida em razão dos equívocos incorridos pela D. Fiscalização na apuração da base de cálculo dos tributos supostamente devidos no caso, o que acabou por violar o artigo 142 do CTN. Ou, no mérito, seja considerado o lançamento improcedente pelas razões já aduzidas ou, subsidiariamente, seja convertido o julgamento em diligência para apuração das informações prestadas na Impugnação quanto aos cálculos e recálculos dos valores relativos ao lucro da exploração, protestando pela juntada posterior de provas.

Subindo os autos à apreciação da Turma *a quo*, a decisão do Colegiado, por unanimidade de votos de seus membros, afastou a aplicação do artigo 24, da LINDB e, no mérito, improveu integralmente a impugnação, mantendo os lançamentos (fls. 4846/4872).

Excertos do voto condutor mostram a posição da Turma de origem:

Tratamento tributário da amortização do Ágio

A legislação do Imposto de Renda determina que na escrituração da titularidade de investimento em sociedade coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido, o custo de aquisição deve ser desdobrado em valor de patrimônio líquido e ágio ou deságio, cujo lançamento deve indicar o seu fundamento econômico.

No caso de a pessoa jurídica vir a absorver o patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, incidente sobre outra parte, que o ágio seja registrado entre os itens patrimoniais incorporados, igualmente, de acordo com o seu fundamento econômico.

A compreensão disposta nos parágrafos acima encontra-se regulamentada nos arts. 421 ao 440 do Regulamento de Imposto de Renda 2018 (RIR/2018) e de mesmo teor nos arts. 385, 386 e outros do antigo RIR/99 (para anos anteriores a 2018).

Como se vê, a alocação do ágio aos itens patrimoniais incorporados, segundo o seu fundamento econômico, é condição necessária para verificar a possibilidade ou não de dedução fiscal de sua amortização. Em síntese, o valor do ágio pode ser apropriado ou não ao resultado fiscal, quando seu fundamento econômico tiver origem no:

(i) imobilizado: quando decorrente da diferença entre valor de mercado e valor contábil (mais valia) do bem incorporado. Neste caso, o valor pago em excesso ao valor contábil do bem será incorporado ao imobilizado e reduzirá o resultado fiscal de acordo com as respectivas taxas de depreciação.

(ii) goodwill: quando decorrente da expectativa de rentabilidade futura. Neste caso, a amortização do ágio é apropriada no resultado fiscal à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

(iii) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas: quando decorre de vários outros fatores, tais como, nome, tradição da empresa, clientela, imagem, etc. (VIEIRA e BARROS, 1998, p. 36). Neste caso, não há a previsão legal de amortização do ágio, haja vista que esses itens, como esclarece Shoueri (2012, p. 77), “em princípio, não se esgotam apenas com o passar do tempo e, por isso, não se amortizam.”

Nesse contexto, é importante frisar que a simples aquisição de participação societária em valor superior ao do patrimônio líquido da pessoa jurídica investida não autoriza a amortização do ágio no resultado fiscal da pessoa jurídica investidora (arts. 391 do RIR/99 e 436 do RIR/2018).

Isso porque, os lucros auferidos pela pessoa jurídica investida aumentam o seu patrimônio líquido e, por consequência, são reconhecidos na pessoa jurídica investidora como ajustes positivos de equivalência patrimonial (método da equivalência patrimonial - MEP), que, em regra, não são computados na determinação do lucro real (art. 389 do RIR/99 e 426 do RIR/2018).

Logo, a amortização do ágio pago por expectativa de lucros futuros não pode ser deduzida no resultado fiscal da investidora enquanto não forem incorporados ao seu patrimônio os ativos operacionais da investida, aqui entendidos como a universalidade de bens tangíveis e intangíveis que geram os lucros esperados relacionados à atividade fim da incorporadora. Caso contrário, como ensina Schoueri (2012, p. 73), “não se poderá realizar o encontro de contas que sustenta o princípio do confronto de receitas e despesas que o legislador tributário parece ter adotado em matéria de ágio”.

Schoueri (2012, p. 73) complementa, ainda, asseverando que “enquanto não realizada a incorporação, apenas o MEP consegue captar reflexos positivos na investidora, mas como em regra esses reflexos não são tributados, não haveria como já ser deduzido o ágio que originou as receitas de equivalência patrimonial”.

Feito esse breve resumo sobre o tratamento tributário da amortização do ágio, passa-se à análise das operações realizadas pelo interessado na aquisição de participações societárias que deram origem ao ágio que foi amortizado pelo interessado, bem como da viabilidade do aproveitamento fiscal da amortização do ágio.

Os fatos que levaram à imputação da prática da infração estão assim apresentados em Relatório Fiscal:

*A empresa fiscalizada foi criada em 19 de junho 1995 graças a um consórcio entre grupos empresariais brasileiros e norte-americano. É de se destacar que o GRUPO BALL é uma das maiores fornecedoras mundiais de latas de alumínio para indústrias de bebida. Esse consórcio durou até 21 de dezembro 2015, quando houve a permuta de ações entre os grupos remanescentes PIN e BALL. Com isso, o GRUPO BALL passou a controlar isoladamente a fiscalizada. Porém, esse processo de controle total do grupo norte-americano sob a BALL EMBALAGENS iniciou em meados de agosto de 2010, quando o grupo americano aumentou sua influência na BALL EMBALAGENS ao adquirir 20,10% na LATAPACK S/A (como já abordamos anteriormente, esta última empresa citada era detentora de 50% da fiscalizada). Com isso, a sociedade empresária BALL CAYMAN LIMITED, criada pelo GRUPO BALL para participar da **joint venture** na empresa brasileira BALL EMBALAGENS, passou a deter 60,10% desta (sendo 50% diretamente e 10,10% indiretamente). E, por fim, em dezembro de 2015, finaliza o processo de tomada do controle total da empresa, ao adquirir por meio de compra (cuja vendedora foi a pessoa física MONICA LABARTHE, 3,6%) e de permuta com o GRUPO MARIANI (leia-se PIN S/A), 38,15%, da participação não controladora na BALL EMBALAGENS. Contudo, para concretizar a aquisição e poder se beneficiar do ágio que seria gerado no exterior, ela criou uma empresa efêmera (ou empresa veículo, como também é chamada as empresas que são criadas com vida curta e com fim específico de gerar uma operação artificial). A empresa criada foi a BALL BRASIL HOLDINGS PARTICIPAÇÕES LTDA (BBH), cuja única função era fazer com que o “Ágio-Latapack” fosse gerado e internalizado no patrimônio de uma empresa sediada aqui no Brasil, para então poder deduzi-lo dos tributos sobre o lucro/renda, oponível ao Fisco Brasileiro. Tanto é assim que, de acordo com a contabilidade do ano de 2015 e 2016, a supramencionada empresa (BBH) não teve nenhuma receita de atividade operacional durante toda sua existência.*

Em suma, do emaranhando de operações descritos e demonstrados no Relatório Fiscal, não contestados quanto a sua ocorrência pela Impugnante, o que ocorreu foi que, de um lado, a sociedade empresária PARTICIPAÇÕES INDUSTRIAIS DO NORDESTE S/A (PIN), detentora de aproximadamente 76% da participação societária na LATAPACK S/A, permutou esta participação com a BALL BRASIL HOLDING PARTICIPAÇÕES LTDA (BBH), que figurou como adquirente do referido investimento na LATAPACK.

Demonstrado foi que a BBH, constituída para exercer a função de empresa-veículo, compreensão que, desde já, assumimos como provada, recebeu, ao fim e ao cabo, da sociedade empresária norte-americana BALL CORPORATION (real adquirente) todo o aporte necessário para que pudesse fazer frente à aquisição via permuta. Na operação, a PIN entregou, como dito, toda a sua participação societária na LATAPACK (30.553.128 de ações) e, em troca, recebeu da BBH 5.729.662 de ações de emissão da BALL CORPORATION.

A Impugnante, em linhas gerais, defende-se no sentido de demonstrar que cumpriu todas as exigências legais, que todos os negócios foram adequadamente formalizados e seguiram o plano de reestruturação da companhia em nível global e, mais especificamente, nas operações brasileiras.

O que se observou, contudo, é que, a despeito da alegada observância formal ao regulamento que orienta o direito à amortização do ágio na situação experimentada, o fato é que, materialmente, houve uma criação deliberada e premeditada da situação, de forma a moldá-la aos requisitos para usufruto do direito à redução do tributo a pagar.

E neste ponto é possível indicar onde esteve a irregularidade material da operação. Ao criar uma empresa de existência efêmera apenas para que a sociedade do grupo pudesse incorporá-la e beneficiar-se da amortização do ágio, e afastar do fato gerador a real adquirente, qual seja, a Ball Corporation, que foi quem, efetivamente suportou o investimento, a contribuinte subverteu o regime jurídico criado em relação à matéria, pelo fato de ser impossível à real investidora beneficiar-se do regime de amortização pretendido.

Não se trata, como mencionado na Impugnação, de discriminação à Convenção Brasil-Luxemburgo, pois o que está em jogo não é o fato de a real investidora estar no Brasil ou no Exterior, mas sim de que seja identificada a sua real identidade para que se levante a possibilidade de amortização do ágio nos moldes pretendidos. Se, numa situação hipotética, tivesse sido identificada uma real adquirente em território nacional, mas que tivesse se valido da mesma estratégia, o resultado seria o mesmo aqui encontrado. Em reforço, trazemos as conclusões constantes da SCI Cosit nº 18/2013:

Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões: **a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros; o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros;** e a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado. (grifo nosso)

O elemento central, como exposto nas linhas a seguir em excertos transcritos do Relatório Fiscal, portanto, é o cumprimento material ao que estabeleceu o art. 20 da Lei nº 12.973/2014, mas também a inobservância de exigências do tratamento contábil dos valores envolvidos na operação:

Ainda que admitíssemos que a real investidora tenha sido de fato a BBH e não necessariamente a norte americana BALL CORPORATION (item 8, 12 e 12.2), isto

é, que o ágio esteja no patrimônio da empresa brasileira, não podemos admitir que haja uma transferência desse “Ágio-Latapack” para além da relação jurídica estabelecida entre investida (LATAPACK S/A) e suposta real investidora (BBH), sob pena de subverter o espírito material da legislação fiscal aplicável, senão vejamos: Cumpre destacar que o conceito de ágio *lato sensu* (aí incluído a mais-valia e goodwill) foi dado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, para o caso em análise:

(...)

Também previsto e regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017, em seus arts. 178 a 179. Além de reunida toda regulamentação da matéria em epígrafe nos arts. 421 ao 440 do Regulamento de Imposto de Renda 2018 (RIR/2018) e de mesmo significado nos arts. 385, 386 e outros do antigo RIR/99 (para anos anteriores a 2018).

No entanto, para correto cumprimento legal, o “Ágio-Latapack” deveria ter seu custo de aquisição (valor pago) desdobrado como manda o art. 20 do Decreto-Lei 1.598/77, ou seja, em valor do investimento na LATAPACK S/A, mais-valia dos ativos identificados e passivos assumidos e, por fim, *goodwill* (ágio em sentido estrito). No caso em epígrafe, a contribuinte não desdobrou em subcontas conforme previa o art. 2º da Lei 12.973/2014 que alterou o art. 20 do citado Decreto-Lei. Como se depreende do lançamento na contabilidade da BBH, tal exigência não foi preenchida:

(...)

Dito isso, constatamos que, mesmo considerando que a investidora de fato tenha sido a BBH (Brasil) e considerando que o desdobramento sem observância legal tenha sido mero equívoco da BBH, o *goodwill* (ágio) para ser aproveitado deve satisfazer outro critério previsto legislação tributária, e que não fora observado pela contribuinte, qual seja, confusão patrimonial entre investidora e investida, quando do evento de incorporação. Em síntese, alguns critérios que devem ser observados para regular apuração e dedução do ágio

- I- Partes não dependentes;
- II- Laudo elaborado e, tempestivamente, protocolado e registrado em Cartório;
- III- Seu valor seja identificável por ser contabilizado em subconta distinta;
- IV- Absorção patrimonial entre investida e investidora (vice-versa), ou simplesmente, confusão patrimonial;

V- Amortização seja feita na razão de 1/60, no máximo, em cada mês do período de apuração.

No mesmo sentido é a redação do art. 20 (mais-valia) e do art. 22 (goodwill) da Lei 12.973/2014. Assim, a legislação tributária impõe que a empresa investidora poderá incorporar a investida ou, ainda, a empresa investida poderá incorporar a investidora (aqui chamada na doutrina e na jurisprudência de “incorporação reversa”).

Dessa forma, podemos concluir que terá que haver, necessariamente, a confusão patrimonial quando se tratar de reorganização societária. Essa confusão patrimonial é uma espécie de “gatilho” para iniciar a dedução do ágio no Lucro Real ou Base de Cálculo da CSLL, desde, é claro, que atendidos todos os outros requisitos já elencados.

No caso aqui analisado, temos que a empresa investidora é a BBH; a empresa investida é a LATAPACK S/A; e quem fez a incorporação foi a BALL EMBALAGENS. Assim, não há outra conclusão senão a de que esse ágio não é dedutível, por carecer de autorização legal para tal. Nessa esteira, estamos diante de um nítido caso de transferência de ágio. Primeiro, da BALL CORPORATION (Estados Unidos) para a BBH (Brasil), conforme item 12.2, e outros, deste Relatório Fiscal. Segundo, da BBH (investidora) ou LATAPACK S/A (investida) para a BALL EMBALAGENS. Por fim, só nos resta glosar a dedução do ágio reconhecido pela contribuinte em suas escriturações fiscais.

O elemento essencial relativo a esta lide, não custa destacar, é a necessidade da ocorrência de confusão patrimonial entre os patrimônios da real investidora e da investida. Neste ponto, nos filiamos ao decidido pelo CARF no Acórdão nº 1402003.736, cuja ementa transcrevemos a seguir:

(...)

O decidido pelo CARF exposto no Acórdão cujos excertos foram transcritos acima também aplica-se, quanto à matéria central tratada neste processo, qual seja, a necessidade da comprovação da ocorrência de confusão patrimonial, aos fatos ocorridos sob a vigência da Lei nº 12.973/2014, uma vez que dispõe sobre o assunto em questão, no seu art. 24, de forma idêntica à tratada na Lei nº 9.532, no seu art. 8º, “b”.

É dizer que não devem ser acolhidos os argumentos trazidos pela contribuinte, impondo-se a manutenção da autuação, por verificar-se que a real investidora não foi a BBH, sociedade empresária incorporada pela contribuinte em operação que gerou o ágio que pretendeu-se amortizar, mas sim a Ball Corporation, pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ao ceder a parcela de ações que foram aplicadas na operação de permuta realizada formalmente entre a BBH e a PIN, ainda que a operação que o originou

tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço

Multa isolada pelo recolhimento insuficiente das antecipações mensais

Não se sustenta a tese da impugnante segundo a qual, havendo lançamento de ofício do tributo em que se aplicou multa proporcional, a exigência de multa isolada por falta de recolhimento da estimativa implicaria duplicidade de punição e seria ilegal, e somente poderia ser exigida antes de encerrado o ano-calendário a que se refere a antecipação respectiva. A Lei nº 9.430, de 1996, com a redação já vigente na época dos fatos, dispõe que (sem grifos no original):

(...)

À luz das normas legais supra, sempre que não for recolhido o IRPJ e a CSLL devidas por estimativa, o contribuinte faltoso estará sujeito, no caso de lançamento de ofício, à multa isolada de 75% sobre o montante não recolhido.

A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL. Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração, a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal.

Uma vez que a legislação tributária permite que o montante devido por estimativa seja calculado com base em balancete de suspensão ou redução, desde que o contribuinte exerça essa faculdade, numa única ocasião a base de cálculo da multa e a do encerramento do período de apuração serão idênticas, isto é, em dezembro de cada ano, quando deverá haver coincidência entre o resultado apurado no balancete e o das demonstrações financeiras do encerramento do ano-calendário. Nos outros meses, não há coincidência de base de cálculo, pois somente no final do ano é que se poderá precisar se o contribuinte teve resultado positivo ou negativo e em que montante.

De qualquer forma, o texto legal não condiciona a imposição da multa isolada a que não haja coincidência de base de cálculo, nem exclui esta na hipótese de haver lançamento de ofício que exija tributo em virtude da recomposição pela fiscalização da base de cálculo anual. A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar.

Para a autoridade julgadora administrativa de primeira instância, essa conclusão não consiste em mera interpretação, mas tem o caráter de norma vinculante, em

virtude de a Instrução Normativa SRF nº 93, de 24.12.1997, dispor textualmente que:

(...)

A Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014, por sua vez também foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, mas a força normativa do seu artigo 17 igualmente subsiste intacta, visto que este mesmo ato que a revogou contém norma de idêntico teor. Confira-se:

(...)

Em suma, embora possa eventualmente ocorrer coincidência de base de cálculo, a hipótese de incidência de cada uma das multas é distinta. A da multa isolada é a falta ou insuficiência de recolhimento do tributo devido por estimativa; a da multa proporcional é o lançamento de ofício do tributo efetivamente devido em face do resultado anual.

Se não há coincidência de motivação, se as causas são díspares, não há cabe falar em duplicidade de punição nem em *bis in idem*. É por isso também que, havendo simultaneamente falta ou insuficiência do recolhimento das antecipações por estimativa e do saldo devedor apurado no ajuste anual, deverá haver incidência das duas multas.

Se a lei não permitisse impor a multa isolada concomitantemente com a exigência do principal mais a multa proporcional, a exigência dos recolhimentos por estimativa estaria ameaçada ou não seria cumprida. A norma legal que determina a antecipação mensal por estimativa tornar-se-ia letra morta, pois seria sempre mais vantajoso aos contribuintes optantes pela apuração anual esperar até o encerramento do período, para levantar o montante do tributo definitivamente devido e só então recolhê-lo. Obviamente, a Fazenda Pública seria financeiramente lesada, e sofreriam concorrência desleal os contribuintes que cumprissem rigorosamente as prescrições legais.

Não descuida da existência da Súmula 105 editada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, mas o conteúdo desta se entende hoje superado, visto que ela expressamente faz referência à redação original do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, enquanto na época dos fatos alcançados pelo lançamento de ofício já estava em vigor a nova redação, com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007. Como exemplo do novo entendimento adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais cita-se o acórdão nº 9101-002.759 datado de 05/04/2017.

De qualquer forma, a Súmula nº 105 não é vinculante para toda a Administração Tributária Federal, visto que não foi aprovada pelo Ministro da Fazenda nos

termos do artigo 75 do Regimento Interno do Carf aprovado pela Portaria MF nº 343 de 9 de junho.

Diferentemente do que argumenta o contribuinte, cabe às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJs) aplicar o conjunto da legislação tributária, para, por exemplo, confrontar o teor da súmula e o teor das instruções normativas posteriores. As súmulas do CARF, como de resto qualquer espécie de precedente, devem ser lidas à luz da evolução das normas que lhe deram fundamento. No caso em questão, demonstramos acima a existência de normas que autorizam a lavratura da multa nos moldes realizados pela fiscalização.

Cumpre, portanto, rejeitar as arguições da impugnante e manter integralmente as exigências fiscais respectivas.

Das adições referentes à lucro de exploração de atividade incentivada

A infração está assim apresentada em Relatório Fiscal:

(...)

A contribuinte apresenta em Impugnação argumentos semelhantes aos apresentados no curso da ação fiscal, no sentido de imputar à falha no sistema a motivação pela prestação de informações imprecisas relativas ao gozo do benefício fiscal em questão.

Anote-se que o assunto foi abordado pela fiscalização, no sentido de esclarecer a inexistência das limitações impostas pelo sistema e alegadas pela contribuinte. Além disso, vê-se que não foi a informação prestada de forma indevida a única razão para que a glosa fosse efetuada, mas também a falta da identificação precisa relativa às especificações das receitas nas unidades de produção beneficiadas no âmbito do benefício fiscal relativo à atividade incentivada.

Intimada, a contribuinte não apresentou esclarecimentos que pudessem sanar as carências constatadas, sem fazê-lo também em sede de Impugnação, não suprimindo as carências apontadas pela fiscalização a apresentação contida no documento 10 juntado à Impugnação.

Registre-se que a contribuinte requer, subsidiariamente, que sejam refeitos os cálculos, no caso de manutenção da autuação nesta matéria, levando em conta a glosa da amortização de ágio, conforme se depreende com maior clareza a partir do julgado do CARF reproduzido na fl. 4.693. Com esse intuito elabora planilha relativa aos anos de 2018 e 2019. A autuação, contudo, quanto ao ponto, incide para o ano-calendário de 2015, sendo que a fiscalização tão somente converte em cobrança o valor de R\$ 50.523.588,83, lançado no registro N630, código 18 da ECF-2015 como redutor do imposto a pagar:

(...)

Não há impacto no exercício 2015 quanto ao tema das amortizações de ágio serem aceitas ou não, uma vez que os eventos relativos a tal fato passaram a ser registrados a partir do ano-calendário 2016:

(...)

Acrescente-se a isto o previsto na IN SRF 267/2002;

Art. 66. No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de que trata este Capítulo.

Não assiste razão à Impugnante, portanto, sendo desnecessária a realização das diligências solicitadas.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Quanto à exigência de CSLL, não foram apresentadas razões de defesa específicas. Tratando-se de lançamento reflexo, deve seguir a mesma orientação decisória do IRPJ, dada a relação de causa e efeito que os vincula.

Em síntese, com base nos fatos e fundamentos descritos, o interessado reduziu indevidamente a apuração do IRPJ e da CSLL, por meio da amortização de ágio reconhecido em aquisições de participação societária, sem que ocorresse pela real investidora a incorporação da pessoa jurídica (confusão patrimonial), detentora dos ativos operacionais, que fundamentou a expectativa de lucros futuros, razão pela qual deve ser mantido o auto de infração.

Da aplicação da multa qualificada

A fiscalização, fl. 119, conclui não restar dúvidas de que, intencionalmente, a contribuinte usou da simulação para excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante dos tributos devidos e evitar ou diferir o seu pagamento. Impôs, assim, a qualificação da multa de ofício com base nos art. 142 c/c 149, VII, do CTN, art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 c/c art. 72 da Lei nº 4.502/64:

(...)

Por tudo que já foi tratado anteriormente, vê-se que a sequência dos fatos, com interposição de empresa-veículo com os fins de incorporação, caracteriza o evidente intuito de simular operação que pudesse ser enquadrada na previsão legal. Portanto, é inafastável a aplicação da multa de ofício qualificada, nos termos estatuídos na Lei Nº 9.430/96, art. 44, §1º, abaixo transcrito:

(...)

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

(...)

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação da prática de simulação, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, uma obrigação tributária. Nesses casos, deve estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando de subterfúgios que escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Existiu no caso concreto o intuito de realizar uma operação sob o manto formal de uma outra, de maneira a possibilitar à interessada a amortização de ágio gerado de forma artificiosa. A constituição do ágio pela empresa veículo e a sua transferência para a interessada na incorporação revela evidente falta de propósito, não justificada pela alegação de reorganização societária, não podendo, assim, produzir os efeitos fiscais pretendidos.

Como o ágio foi gerado mediante operações societárias engendradas formalmente sem conexão com o mundo fático correspondentes às atividades desenvolvidas pela sociedade empresária, tendo por objetivo pronunciado a redução da carga tributária, verifica-se a ocorrência de um abuso de direito, assim considerado o ato praticado que exceder manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, conforme define o artigo 187 do Código Civil.

Estando prevista pela legislação de regência e, tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150%, que deve ser mantida.

Conclusão

Ante o exposto e considerando tudo o que dos autos consta, voto no sentido de julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018, 2019****JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.**

As decisões administrativas proferidas por órgão colegiado, sem lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

LINDB. INAPLICABILIDADE.

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa de revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de situação plenamente constituída. A edição de normas gerais em matéria tributária é reservada à lei complementar.

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO POR RENTABILIDADE FUTURA. INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. REQUISITOS CUMULATIVOS.

A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração. Os requisitos para possibilidade de amortização do ágio são cumulativos, a inobservância de um deles é suficiente para fundamentar a glosa na utilização dos valores amortizados.

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no Decreto-Lei Nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição. Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de

participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

MULTA ISOLADA-FALTA DE RECOLHIMENTO DE ANTECIPAÇÕES MENSAIS.

O contribuinte que adotar o lucro real como base de cálculo do IRPJ e CSLL optar pela apuração anual, se deixar de recolher as antecipações mensais com base de cálculo estimada, ficará sujeito à multa isolada de 50% do valor não recolhido, ainda que o lançamento de ofício se faça depois de encerrado o período anual de apuração, qualquer que seja o resultado tributável anual.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Novamente inconformada, a contribuinte acostou peça recursal (4883/4936) rebatendo o entendimento da Turma *a quo*, reafirmou seus argumentos e juntou laudo de auditoria independente para dar suporte às alegações.

E finalizou requerendo (RV – fls. 4932/4936):

X. A CONCLUSÃO E O PEDIDO

198. Por todo o exposto, a Recorrente tem por exaustivamente demonstrado que não merece prosperar o v. acórdão recorrido, o qual mantém a autuação exigindo IRPJ, CSLL, multas – qualificada e isolada – e juros de mora.

199. Preliminarmente, restou demonstrado que deve ser decretada a nulidade da autuação aqui discutida em razão dos equívocos incorridos pela D. Fiscalização na apuração da base de cálculo dos tributos supostamente devidos no caso, o que acabou por violar o artigo 142 do CTN.

200. No mérito, o v. acórdão tampouco deve prosperar, visto que, por estar embasado nas conclusões percebidas pela autuação fiscal, está equivocado por, ao menos, sete aspectos.

201. Em primeiro lugar, a BBH não era uma mera sociedade "veículo" ou "efêmera". A empresa em questão, considerando-se

a alteração de sua denominação social, operou por quase dois anos. Ademais, com relação à reestruturação societária ocorrida, a BBH teve ao menos três funções essenciais: (i) possibilitar a consolidação/expansão das atividades do Grupo Ball no Brasil, retirando o Grupo Mariani do controle direto da Latapack, a fim de centralizar o comando da operação da Latapack-Ball em empresas do Grupo Ball; (ii) facilitar a permuta de ações entre o Grupo Ball e o Grupo Mariani, que ocorreu entre duas empresas brasileiras, BBH e PIN; e (iii) viabilizar a consolidação e simplificação da estrutura de atuação do Grupo Ball no Brasil, como preparação para a aquisição da Rexam e a integração da operação dessas empresas no País.

202. Em segundo lugar, ainda que se entenda que o único e principal propósito da criação da BBH tenha sido permitir o registro do ágio e sua amortização fiscal no Brasil, isso de forma alguma inviabiliza a dedutibilidade fiscal. A legislação brasileira expressamente admite a constituição de uma companhia cujo objeto social seja a simples detenção de outra sociedade. Em diversos casos, o CARF e o Poder Judiciário também entenderam nesse sentido.

203. Em terceiro lugar, a “real adquirente” da Latapack é a BBH e o ágio ora discutido não resultou de “transferência” de qualquer ágio pago ou incorrido no exterior. O fato de a matriz Ball Corporation, por uma questão contábil, refletir, por equivalência patrimonial e consolidação de demonstrações financeiras, o investimento na sociedade brasileira, englobando o valor do ágio, não a torna a “real adquirente” ou defere a ela a possibilidade de amortização fiscal do ágio em questão. E mesmo se assim não fosse, o que se considera apenas para argumentar, essa operação também não seria vedada pela legislação em vigor. Nesse sentido, há vários julgados do CARF e do Poder Judiciário entendendo que o local de pagamento do preço (ou do ágio) não é um elemento determinante para fins da contabilização do investimento e correspondente aplicação do método da equivalência patrimonial.

204. Em quarto lugar, a Recorrente, a empresa operacional da hipótese dos autos, incorporou a BBH – empresa em que estava contabilizado o investimento com o ágio – e a Latapack. Assim, é evidente que as empresas investidas e investidora se

confundiram completamente, restando caracterizada a existência de confusão patrimonial no caso concreto.

205. Em quinto lugar, a negativa de aplicação do regime de dedução fiscal do ágio à Recorrente pelo fato de a suposta “real adquirente” estar situada no exterior corresponde a uma indevida violação do disposto no artigo 25, item 3, da Convenção Brasil – Luxemburgo.

206. Em sexto lugar, o negócio existente no caso foi válido, legítimo, realizado de forma pública, transparente, às claras, com ampla divulgação (inclusive da imprensa). Houve uma operação real, praticada entre partes independentes, com razões empresariais verdadeiras e estudos econômicos que justificam o registro e a posterior amortização fiscal do ágio. Todos os atos praticados estiveram sempre suportados pela legislação fiscal em vigor, por autorizada doutrina sobre a matéria e mesmo por diversos precedentes confirmando que as aquisições discutidas no presente processo administrativo se amoldavam precisamente à “orientação geral” vigente à época dos fatos e da dedutibilidade dessas despesas.

207. Em sétimo lugar, o entendimento da D. Fiscalização viola (i) o disposto no artigo 24 da LINDB pois a “orientação geral” existente à época da aquisição e do registro do ágio, como das próprias deduções ora discutidas, claramente confirmava o entendimento e a posição adotada pela Recorrente; e (ii) os ditames da recente Lei da Liberdade Econômica, a qual buscou reforçar o acolhimento da forma e dos procedimentos adotados pelos contribuintes na condução de seus negócios, conferindo-lhes maior segurança jurídica e previsibilidade, sendo preservados, em casos de dúvida, os efeitos decorrentes da autonomia da vontade, e presumindo-se a boa-fé nos atos praticados no exercício da atividade econômica – o oposto do que consta no v. acórdão e ao longo da autuação, em que são lançadas acusações infundadas e desprovidas de fundamentos fáticos e jurídicos.

208. Ademais, quanto à exigência de IRPJ pelo entendimento de que não teriam sido atendidos os requisitos legais para fruição do benefício do lucro da exploração, o que houve no caso concreto foi, quando muito, um lapso na escrituração contábil e fiscal da demonstração do cálculo do lucro da exploração. E isso

em razão de vicissitudes à época do programa da RFB no preenchimento da ECF da Recorrente. Não houve a indevida redução do imposto pela utilização de um método de cálculo de lucro da exploração descabido, como demonstrado pela Recorrente pelos documentos anteriormente apresentados e pelo laudo técnico ora acostado aos autos. Assim, a autuação merece ser cancelada nesse ponto.

209. Houve ainda erro no cálculo do IRPJ e da CSLL aqui cobrados, tendo em vista que a adição dos valores indicados na autuação ao lucro da Recorrente resultou na majoração desse lucro, atraindo a necessidade de recálculo de alguns ajustes na apuração, notadamente aqueles relacionados ao lucro da exploração, como também demonstrado no laudo técnico elaborado.

210. Além disso, a multa de 150% mantida pelo v. acórdão é claramente irrazoável, desproporcional, excessiva e deve ser prontamente afastada, pois, nos termos da legislação aplicável e da jurisprudência já consolidada na esfera administrativa, essa penalidade somente poderia ser imposta em casos de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, quando restar provada pelo Fisco a inequívoca intenção do contribuinte de enganar, esconder ou iludir. Contudo, está evidente no processo que, apesar dos esforços retóricos da D. Fiscalização, a Recorrente não adotou quaisquer dessas condutas ilícitas.

211. Por sua vez, a multa isolada de 50% não pode ser exigida de forma concomitante com a multa de ofício ou a qualificada, tendo em vista não apenas a posição já sumulada pela CSRF a esse respeito (Súmula 105, de 8.12.2014) e a necessidade de aplicação do princípio da consunção, como também esclarecem diversos precedentes do STJ e do próprio CARF. As alegações de que a Lei 11.488/07 teria supostamente alterado o artigo 44 da Lei 9.430/96 para autorizar a aplicação de duas penalidades distintas são equivocadas e já foram rechaçadas pela jurisprudência mais recente.

212. Por todo o exposto, a Recorrente respeitosamente requer o provimento integral do presente recurso voluntário, de modo que o v. acórdão seja reformado, para que seja decretada a nulidade ou, no mérito, determinado o cancelamento integral da autuação lavrada pela D. Fiscalização Federal (principal, multa de ofício,

juros e multa isolada), ou, ao menos, em parte, com a redução dos valores exigidos em função do acolhimento de alguns pontos da impugnação.

213. Subsidiariamente, diante da situação retratada acima, bem como dos princípios da verdade material, do contraditório e da ampla defesa, e da previsão contida nos artigos 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972 e 38 da Lei nº 9.784/1999, a Recorrente requer a conversão do julgamento em diligência, para que se verifiquem os pontos fáticos discutidos no caso, notadamente a validade da metodologia utilizada pela Recorrente para cálculo do lucro da exploração, bem como o recálculo da desse lucro da exploração, e seus impactos na apuração do lucro real, após a adição dos valores indicados na autuação.

214. Por fim, a Recorrente protesta provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, sem exceção de qualquer, notadamente por meio de prova documental suplementar, pericial e especialmente pela realização de diligências.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

VOTO

Conselheiro **Paulo Mateus Ciccone** - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência da decisão recorrida em 08/06/2021 – fls. 4879 – protocolização da peça recursal em 07/07/2021 – fls. 4881), a representação da contribuinte está corretamente formalizada (fls. 4709/4745) e os demais pressupostos exigidos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Como visto no relatório, cuida-se de analisar recurso voluntário interposto pela contribuinte em face de lançamentos de IRPJ/CSLL perpetrados pelo Fisco, AC 2015 a 2019, dizendo respeito às seguintes infrações:

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO**INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL (AMORTIZAÇÃO INDEVIDA DE ÁGIO)**

Valor de ágio indevidamente excluído da ECF 2016 a 2019, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2016	408.557.829,17	150,00
31/12/2017	84.100.500,00	150,00
31/12/2018	84.100.500,00	150,00
31/12/2019	84.100.500,00	150,00

EMPRESAS INSTALADAS NA ÁREA DA SUDENE/ADENE
INFRAÇÃO: REINVESTIMENTOS - INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS

Não atendimento aos requisitos legais necessários ao gozo do incentivo, conforme item 15 do Relatório Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2015	50.523.588,83	75,00

MULTA OU JUROS ISOLADOS
INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Há questionamento preliminar acerca da aplicação do artigo 24, da LINDB.

O tema não comporta maiores discussões, posto haver Súmula em plena vigência e de observância obrigatória pelos Conselheiros:

Súmula CARF nº 169

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Preliminar afastada.

Em relação ao mérito, entendo haver necessidade da conversão do julgamento em diligência a fim de que a Autoridade Fiscal à qual for distribuído o presente processo venha aos autos para prestar esclarecimentos e confirmar ou alterar valores presentes nos lançamentos e que foram questionados pela recorrente.

Especificamente refiro-me à infração nº 2, ou seja, uma possível não observância, pela contribuinte, dos requisitos legais na apuração dos valores que compõem o Lucro da Exploração, que é a base para fruição dos incentivos na área da SUDENE, onde a recorrente tem unidades fabris.

Para melhor compreensão, reproduzo a acusação, conforme consta do RF, item 15 (fls. 108/116), *verbis*:

15 – GLOSA DA REDUÇÃO POR REINVESTIMENTO NO IMPOSTO DEVIDO (IRPJ) – ANO 2015

O Governo Federal, por meio de legislação específica, concede alguns incentivos fiscais para desenvolvimento de áreas e atividades da economia. Esses incentivos fiscais, geralmente, são feitos partindo do Lucro da Exploração das empresas. Os incentivos podem reduzir ou até mesmo isentar o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica devido referentes à área ou à atividade beneficiada pelo favor legal.

Nesse sentido, o art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, tratou de conceituar o Lucro da Exploração. Segundo o referido dispositivo legal, é o resultado da atividade operacional da pessoa jurídica incentivada pela legislação de regência. Abaixo reproduzimo-lo a sua literalidade:

Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 7.959, de 1989)

I - a parte das receitas financeiras que exceder das despesas financeiras, sendo que, no caso de operações prefixadas, considera-se receita ou despesa financeira a parcela que exceder, no mesmo período, à correção monetária dos valores aplicados; (Redação dada pela Lei nº 7.959, de 1989)

II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e

III – outras receitas ou outras despesas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

V - as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção e redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo poder público; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

VI - ganhos ou perdas decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) - Grifo nosso

Ocorre que a partir do ano-calendário de 2014 o Lucro da Exploração é demonstrado no Registro N600 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), no qual a pessoa jurídica informa à proporção que a receita líquida de cada atividade representa em relação à receita líquida total, o cálculo do Lucro da Exploração e a parcela do lucro da exploração que corresponde a cada uma das atividades da empresa. A demonstração dos referidos valores no Registro N600 é informada na ECF considerando a codificação constante na Tabela Dinâmica "N600 - Demonstração do Lucro da Exploração, conforme abaixo:

(i) Demonstração da(s) Receita(s) Líquida(s) por Atividade: Códigos "2" a "18" da Tabela Dinâmica, sendo a totalização da receita líquida demonstrada no código "19";

(ii) Cálculo do Lucro da Exploração: Códigos "21" a "47" da Tabela Dinâmica, sendo o Lucro da Exploração (positivo ou negativo) demonstrado no código "48"; e

(iii) Distribuição do Lucro da Exploração por Atividade: Códigos "50" a "66" da Tabela Dinâmica.

No que diz respeito aos incentivos fiscais que tem como base o Lucro da Exploração previstos na Lei nº 8.167, de 16 de janeiro de 1991, que altera a legislação do imposto sobre a renda relativa a incentivos fiscais, estabelece novas condições operacionais dos Fundos de Investimentos Regionais e dá outras providências, está a Redução por Reinvestimento de 30%. Esse é a inteligência dos arts. 1º, inciso II, 19 e 23, da Lei nº 8.167, de 1991:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, correspondente ao período-base de 1990, fica restabelecida a faculdade da pessoa jurídica optar pela aplicação de parcelas do imposto de renda devido:

II - em depósito para reinvestimento, de que tratam os arts. 23 da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1968, e 29 do Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, e alterações posteriores. (Vide Lei nº 9.532, de 1997)

(...)

Art 19. As empresas que tenham empreendimentos industriais e agroindustriais, em operação nas áreas de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), poderão depositar no Banco do Nordeste do Brasil S.A. e no Banco da Amazônia S.A., respectivamente, para reinvestimento, quarenta por cento do valor do Imposto de Renda devido pelos referidos empreendimentos, calculados sobre o lucro da exploração, acrescido de cinquenta por cento de recursos próprios, ficando, porém, a liberação desses recursos condicionada à aprovação, pelas agências do desenvolvimento regional, dos respectivos projetos técnico-econômicos de modernização ou complementação de equipamento. (Vide Lei nº 9.532, de 1997)

§ 1º Os recursos de que trata este artigo, enquanto não aplicados, serão corrigidos monetariamente pelo banco operador, com base na variação do BTNF.

§ 2º Poderá ser deduzida a quantia correspondente a dois por cento do valor de cada parcela de recursos liberada, a ser dividida, em partes iguais, entre a agência de desenvolvimento regional e o banco operador, a título de custo de administração do projeto.

(...)

e 76 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

Art 23. A faculdade referida no art. 1º será extinta no prazo de dez anos, a contar do exercício financeiro de 1991, ano-base de 1990, inclusive. (Vide caput do art. 2 e § 1º do art. 2 da Lei nº 9.532, de 1997)

O percentual de 40% previsto no art. 19 da 8.167/91, foi reduzido para 30% pelo art. 2º, inciso I, Lei 9.532/97. Esse percentual de 30% foi mantido pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001, e em seguida também mantido pelo art. 69 da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012. Dessa forma, no ano-calendário 2015, aqui tratado, o percentual considerado é de 30%.

Ademais, os incentivos de redução do imposto por reinvestimento podem ser utilizados somente em relação aos empreendimentos dos setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional. A pessoa jurídica que se utilizar indevidamente do benefício estará sujeita ao pagamento do imposto em relação a cada período de apuração, acrescido de juros e multa, sem prejuízo das sanções penais cabíveis, é, por exemplo, o que prevê o §4º do art. 115 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002. De acordo com o art. 5º da Lei nº 8.191, de 1991, os referidos incentivos fiscais não podem ser usufruídos cumulativamente com outros idênticos, salvo quando expressamente autorizados em lei.

Ao passo que a MP 2199-14, de 2001, em seu art. 1º, previu o incentivo de Redução de 75% do IRPJ e adicional, calculados com base no lucro da exploração, para empreendimento de instalação, ampliação, modernização ou diversificação de atividade econômica, 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. Reproduzimo-lo abaixo:

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. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (grifo nosso)

Conforme a inteligência da Solução de Consulta nº 28 – Cosit, é possível a mesma pessoa jurídica se beneficiar do incentivo de "Redução de 75%" do IRPJ e do "Reinvestimento de 30%" do IRPJ. Todavia, o IRPJ com "Redução de 75%" não pode compor o IRPJ que servirá de base de cálculo do "Reinvestimento de 30%". Esse entendimento é extraído dos dispositivos legais: Medida Provisória (MP) nº 2.199-14, de 2001, art. 1º e 3º; Lei nº 8.167, de 1991, art. 19, Lei nº 9.532, de 1997, art. 2º e incisos. Vejamos o teor do entendimento exarado na citada Solução de Consulta:

É facultado às pessoas jurídicas beneficiadas com o incentivo de redução de 75% do IRPJ reinvestirem 30% do valor do IRPJ devido, exceto o adicional, em projetos de modernização ou complementação de equipamento até o ano de 2018.

O IRPJ reduzido (redução de 75%) com base no lucro da exploração de projeto para instalação, ampliação, modernização ou diversificação de atividade não pode ser usado para compor o IRPJ que servirá de base de cálculo do reinvestimento (30% do IRPJ) em projetos de modernização ou complementação de equipamento.

No que se refere ao caso aqui analisado, a BALL EMBALAGENS, em seu registro N600 da ECF 2015, informou as seguintes Receitas de Atividades com "Redução de 75%" (R\$ 313.145.381,57) e com "Reinvestimento de 30% (zero)":

de 78 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/CAC/publico/copin.aspx>

Linha	Ordem	Número da linha original	ID do registro	Código	Descrição	Valor
	1	55.301	N600	1	RECEITA LÍQUIDA POR ATIVIDADE	
10	11	55.311	N600	11	Receita Líquida da Atividade com Redução de 75%	313.145.381,57
16	17	55.317	N600	17	Receita Líquida da Atividade com Redução por Reinvestimento	0,00
17	18	55.318	N600	18	Receita Líquida das Demais Atividades	1.612.999.817,71
18	19	55.319	N600	19	TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA	1.926.145.199,28
	20	55.320	N600	20	CÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO	
19	21	55.321	N600	21	Lucro Líquido antes do IRPJ	157.696.421,16
22	24	55.322	N600	24	Outras Despesas (Lei nº 6.404/1976, art. 187, IV)	12.917,61
26	28	55.326	N600	28	Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	327.946.000,46
38	40	55.339	N600	40	(-)Variações Cambiais Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	20.646.969,79
44	46	55.345	N600	46	(-)Receitas Financeiras Excedentes das Despesas Financeiras	46.753.186,39
46	48	55.348	N600	48	LUCRO DA EXPLORAÇÃO	418.255.183,05
	49	55.349	N600	49	DISTRIBUIÇÃO POR ATIVIDADE	
56	59	55.359	N600	59	Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 75%	67.998.341,42
63	66	55.366	N600	66	Parcela Correspondente às Demais Atividades	350.256.841,63

Quadro 24 – Registros da contribuinte no “N600 - Demonstração do Lucro da exploração” na ECF 2015

Para obter o valor do código 59, por exemplo, Distribuição por Atividade do Lucro da Exploração, o cálculo é procedido da seguinte forma:

Distribuição por Atividade Incentiva (59) = [Lucro da Exploração (48) x Receita Líquida Incentiva (11)] / Total da Receita Líquida (19).

Como se vê no Quadro 25 a seguir, a contribuinte aqui fiscalizada informou em sua ECF de 2015, no Registro “N630 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Real”, o valor de R\$ 50.523.588,83, sem que houvesse o correspondente cumprimento das exigências legais para usufruir do benefício e sem que houvesse qualquer lançamento no “Código 17 - Receita Líquida da Atividade com Redução por Reinvestimento”, individualizando o valor desse incentivo. Vejamos:

Linha	Ordem	Número da linha original	ID do registro	Código	Descrição	Valor
1	1	55.444	N630	1	BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	375.184.167,12
2	3	55.446	N630	3	À Alíquota de 15%	56.277.625,07
3	4	55.447	N630	4	Adicional	37.494.416,71
4	6	55.449	N630	6	(-)Operações de Caráter Cultural e Artístico	1.966.600,00
6	8	55.451	N630	8	(-)Programa de Alimentação do	632.893,90

mes de 78 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://gov.recibo-fazenda.gov.br/cac/publicar-signt-cpf-pis-ctf> de localização EP30.08.2017.ET.Um, consulte a página de

Linha	Ordem	Número da linha original	ID do registro	Código	Descrição	Valor
					Trabalhador	
9	11	55.454	N630	11	(-)Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	490.000,00
11	13	55.456	N630	13	(-)Atividades de Caráter Desportivo	490.000,00
15	17	55.463	N630	17	(-)Isenção e Redução do Imposto	12.221.588,46
16	18	55.464	N630	18	(-)Redução por Reinvestimento	50.523.588,83
18	20	55.466	N630	20	(-)Imposto de Renda Retido na Fonte	167.557,51
22	24	55.470	N630	24	(-)Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	29.783.177,79
24	26	55.472	N630	26	IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-2.503.364,71

Quadro 25 - Registro de mais de R\$ 50 milhões no "N630 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Real" a título de Redução por Reinvestimento, sem as devidas comprovações legais.

Nesse sentido, quando a pessoa jurídica tiver atividades diversificadas e pluralidade de estabelecimentos, como é o caso da BALL EMBALAGENS, que possuía, à época dos fatos, ao menos três unidades fabris (Jacarei, Simões Filho e Alagoinhas) é necessário que na contabilidade da empresa esteja segregada em contas de receita, custo e despesa de cada estabelecimento, de forma a destacar e possibilitar a verificação do lucro da exploração dos estabelecimentos incentivado. Isso é o que preconiza o §2º c/c § 3º do art. 62 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002, como requisito para fruição do benefício fiscal.

Art. 62. Quando se verificar a exploração de mais de uma atividade incentivada, será reconhecido o direito ao benefício de isenção ou redução de cada atividade incentivada.

(...)

§ 2º Para os efeitos do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação incentivada.

§ 3º Se a pessoa jurídica mantiver atividades não incentivadas, deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.

Conforme nos ensina a legislação citada, a contabilidade deve segregar as atividades dos estabelecimento incentivados, seja por subcontas, centro de custo ou até mesmo indicação no histórico dos lançamentos contábeis. Contudo, no caso da BALL EMBALAGENS aqui narrado nada disso se verifica. Essa é a conclusão que se chega em virtude da resposta apresentada pela contribuinte quando intimada no item 5 do TIF 2 e verificando a contabilidade transmitida para o SPED-Contábil em 2015.

A intimação do item 5 do TIF 2 se deu nos seguintes termos:

5. Apresentar planilha de cálculo da Redução de Reinvestimento do período de 2015 a 2018, de forma a demonstrar a (i) base de cálculo utilizada, o (ii) fundamento legal, as (iii) contas contábeis usadas para o reconhecimento do direito e de seu posterior dispêndio para reinvestimento e a (iv) data do efetivo reinvestimento da redução auferida.

Mesmo esta auditoria fiscal tendo solicitado detalhes sobre a Redução de Reinvestimento pleiteada, a contribuinte se limitou a responder da seguinte forma:

BALL EMBALAGENS informa que foi necessário efetuar certos lançamentos nas suas Escriturações Contábeis Fiscais ("ECF") referentes aos anos-calendário de 2015 a 2018 em razão de questões procedimentais vinculadas à forma de preenchimento das referidas obrigações acessórias.

Mais especificamente, BALL EMBALAGENS informa que, como apenas uma de suas unidades de produção é contemplada pelo benefício fiscal de redução do IRPF (sic) calculado com base no Lucro da Exploração, teve de fazer uso do balancete segregado para informar corretamente os resultados auferidos por tal unidade entre 2015 e 2018.

Ocorre que o sistema de preenchimento das ECF não autoriza a realização de formatação manual de determinados campos – tal qual o do resultado do período –, e, para que os valores informados fossem os corretos, BALL EMBALAGENS optou por realizar um lançamento na conta "Reserva de Reinvestimento".

Por oportuno, BALL EMBALAGENS ressalta que o procedimento acima descrito não causou prejuízo ao fisco, uma vez que a empresa não calculou o benefício fiscal com base na integralidade de seu resultado contábil, mas sim, como visto, apenas com base no resultado de sua única unidade de produção que fazia jus a tal benefício. (grifo nosso)

Constatado o indício de irregularidade na utilização do benefício fiscal de Redução por Reinvestimento, ampliamos o alcance da auditoria fiscal, incluindo o ano-calendário de 2015.

Acerca dos argumentos aventados pela contribuinte, como: "certos lançamentos", "questões procedimentais", "sistema de preenchimento das ECF não autoriza a realização de formatação manual de determinados campos"; não prosperam, pois os campos podem ser alterados para se adequar a realidade, não carecendo de outro mecanismo inventivo para proceder com a correta declaração de redução de Imposto. Inclusive, essa é a orientação pública prevista na pág. 21, item 2.3.6, do Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), Anexo ao Ato Declaratório Executivo Cofis nº 60/2015, atualização de agosto de 2015, acessado pelo link http://sped.rfb.gov.br/estatico/FE/FE9CD1D121B0D697B42CEB192F7B11A32DF5AB/Manual_de_Orientacao_da_ECF_31_08_2015.pdf. Vejamos:

2.3.6. Edição de Campos Identificados Como Cálculos Alteráveis

Caso seja necessário fazer a edição de campos identificados como "CA" (Cálculo Alterável), o procedimento é o seguinte:

- I – Clicar na escrituração;*
- II – Clicar em "Configurações" => "Configura Parâmetros da ECF";*
- III – Clicar em "Não – O sistema não efetuará os transportes"; e*
- IV – Edite os campos necessários.*

Ainda conforme o mesmo Manual da ECF, pág. 379, que trata do "Registro N600: Demonstração do Lucro da Exploração":

1) Os valores das linhas N600/50 a N600/66 serão calculados automaticamente pela ECF. Caso o sistema de contabilidade da empresa ofereça condições para apurar o lucro da exploração resultante de cada atividade incentivada, as informações prestadas nas linhas N600/2 a N600/48 terão caráter apenas informativo, podendo a pessoa jurídica alterar os

valores das linhas N600/50 a N600/66 informando os efetivamente apurados (PN CST nº 49, de 1979); (Grifo nosso)

Ademais, embora a fiscalizada não tenha trazido à baila nenhum elemento capaz de verificar o cumprimento das condições e obrigações exigidas pela já citada legislação (como planilha, contas contábeis, balancetes etc.) que corroborassem suas afirmações, esta fiscalização, visando obter a verdade material dos fatos, buscou na contabilidade transmitida para o SPED-Contábil de 2015 contas que indicassem a segregação contida por estabelecimento, porém não foi possível obter tal informação que explicasse com clareza e exatidão a Redução de Reinvestimento pleiteada na declaração.

Consta, contudo, as contas "23301002 - RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS" (Conta do Patrimônio Líquido) e "81210004 - IMPOSTO DE RENDA – INCENTIVO" (Conta de Resultado). No entanto, conforme Quadro 26 a seguir, as referidas contas não guardam relação com os valores lançados na ECF, além de não identificar por meio de subcontas, centro de custo ou até mesmo indicação no histórico dos lançamentos contábeis os estabelecimentos ou atividades que se relacione com o incentivo fiscal buscado. Ademais, somente essas contas são insuficientes para o que exige a legislação: os elementos de que se compõem as operações e resultados dos estabelecimento. Por operações, deve-se entender as receitas, custos e despesas.

Vejamos as referidas contas contábeis encontradas como o nome de "incentivo", mas que em nada diz e que em nada cumpre os requisitos legais de clareza e exatidão dos estabelecimentos que gozam do favor legal:

Nome:		LATAPACK-BALL EMBALAGENS LTDA					
CNPJ:		00.835.301/0001-35					
Conta:		81210004 - IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO					
Saldo inicial:				3.531.648,89	D		
Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
28/02/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	4.812.029,77	8.343.678,66	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
28/02/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	4.812.029,77	8.343.678,66	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
28/02/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	336.043,53	8.679.722,19	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
28/02/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	336.043,53	8.679.722,19	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
28/02/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	D	4.812.029,77	3.867.692,42	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
28/02/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	C	4.812.029,77	3.867.692,42	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
28/02/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	D	336.043,53	3.531.648,89	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
28/02/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	C	336.043,53	3.531.648,89	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
28/02/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	4.812.029,77	8.343.678,66	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
28/02/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	4.812.029,77	8.343.678,66	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
28/02/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	336.043,53	8.679.722,19	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
28/02/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	336.043,53	8.679.722,19	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
31/03/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	3.248.401,63	11.928.123,82	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
31/03/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	3.248.401,63	11.928.123,82	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
31/03/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	D	264.953,07	11.663.170,75	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito

documento de 70 página(s) assinado eletronicamente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/assinatura/puntador/assinatura.php> pelo dia de autenticação: 26/05/2024 às 11:03:17.

Nome:		LATAPACK-BALL EMBALAGENS LTDA					
CNPJ:		00.835.301/0001-35					
Conta:		81210004 - IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO					
Saldo inicial:			3.531.648,89	D			
Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
31/03/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	C	264.953,07	11.663.170,75	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
30/04/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	1.715.235,03	13.378.405,78	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
30/04/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	1.715.235,03	13.378.405,78	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
30/04/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	D	427.973,71	12.950.432,07	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
30/04/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	C	427.973,71	12.950.432,07	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
31/05/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	4.294.502,44	17.244.934,51	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
31/05/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	4.294.502,44	17.244.934,51	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
31/05/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	285.669,56	17.530.604,07	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
31/05/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	285.669,56	17.530.604,07	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
30/06/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	3.140.565,27	20.671.169,34	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
30/06/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	3.140.565,27	20.671.169,34	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
30/06/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	D	478.434,23	20.192.735,11	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
30/06/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	C	478.434,23	20.192.735,11	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
31/07/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	3.865.028,75	24.057.763,86	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
31/07/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	3.865.028,75	24.057.763,86	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
31/07/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	588.899,89	24.644.663,75	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
31/07/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	588.899,89	24.644.663,75	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
31/08/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	3.898.753,61	28.543.417,36	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
31/08/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	3.898.753,61	28.543.417,36	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
31/08/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	842.337,31	29.385.754,67	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
31/08/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	842.337,31	29.385.754,67	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
30/09/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	4.824.439,17	34.210.193,84	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
30/09/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	4.824.439,17	34.210.193,84	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
30/09/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	1.340.266,98	35.550.460,82	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
30/09/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	1.340.266,98	35.550.460,82	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
31/10/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	6.533.449,09	42.083.909,91	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
31/10/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	6.533.449,09	42.083.909,91	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
31/10/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	1.612.849,46	43.696.759,37	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
31/10/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	1.612.849,46	43.696.759,37	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito

Nome:		LATAPACK-BALL EMBALAGENS LTDA					
CNPJ:		00.835.301/0001-35					
Conta:		81210004 - IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO					
Saldo inicial:			3.531.648,89	D			
Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
30/11/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	6.717.688,07	50.414.447,44	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
30/11/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	6.717.688,07	50.414.447,44	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
30/11/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	1.200.045,54	51.614.492,98	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
30/11/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	1.200.045,54	51.614.492,98	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
31/12/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	6.929.766,78	58.544.259,76	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
31/12/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	6.929.766,78	58.544.259,76	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
31/12/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	D	4.200.917,79	62.745.177,55	D	LM Lancamento Manual Lancamento em debito
31/12/2015	23301002	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS	C	4.200.917,79	62.745.177,55	D	LM Lancamento Manual Lancament em credito
31/12/2015	23501002	RESULTADO DO PERIODO EM CURSO	D	53.078.450,94	9.666.726,61	D	AZ Documento Fechamento Lancamento em debito
31/12/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	C	53.078.450,94	9.666.726,61	D	AZ Documento Fechamento Lancament em credito
31/12/2015	23501002	RESULTADO DO PERIODO EM CURSO	D	9.666.726,61	0,00		AZ Documento Fechamento Lancamento em debito
31/12/2015	81210004	IMPOSTO DE RENDA - INCENTIVO	C	9.666.726,61	0,00		AZ Documento Fechamento Lancament em credito

Quadro 26 – Lançamentos de incentivos na conta "81210004 - IMPOSTO DE RENDA – INCENTIVO" do SPED-Contábil de 2015.

Nessa toada, constatamos que:

a) o sistema de contabilidade da empresa não permite a individualização das atividades dos estabelecimentos que operam na área de atuação incentivada, conforme exigência do artigo 62 da IN SRF Nº 267/2002; e

b) o SPED ECF permite a alteração de linhas do registro N600 para informar os valores efetivamente apurados do lucro da exploração. Dessa forma, se mostra incorreta a utilização de campos/linhas da ECF para informar erroneamente valores de incentivos fiscais e reduzir o valor do imposto a pagar.

Concluimos, portanto, que o Fisco não dispõe de elementos para verificar:

a) a correção dos valores lançados no "Código 18 (-) Redução por Reinvestimento" do Registro N630 da ECF 2015; e

b) efetivo depósito para reinvestimento que faria nascer a dedução do valor do IRPJ devido.

Portanto, faz-se necessária a glosa do valor escriturado no "Código 18 (-) Redução por Reinvestimento" no Registro N630 da ECF, ano-calendário 2015, no montante de R\$ 50.523.588,83. Enquadramentos legais: art. 19 do Decreto-Lei 1.598, de 1977; arts. 1º, inciso II, 19 e 23, da Lei nº 8.167, de 1991; art. 4º e art. 5º da Lei nº 8.191, de 1991; art. 2º da Lei nº 9.532, de 1997; art. 1º e 3º da MP nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; art. 69 da Lei 12.715, de 2012; art. 62, §2º e §3º e art. 115 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002; art. 612 do RIR/99;

Então, resumindo, segundo o Fisco, a contabilidade da empresa não permitiria a individualização das atividades dos estabelecimentos que operam na área de atuação incentivada, conforme exigência do artigo 62 da IN SRF Nº 267/2002 e como o SPED ECF permite a alteração de linhas do registro N600 para informar os valores efetivamente apurados do lucro da exploração estaria incorreta a utilização de campos/linhas da ECF para registrar erroneamente valores de incentivos fiscais e reduzir o valor do imposto a pagar, como feito pela contribuinte. Como

consequência, no entender do condutor da ação fiscal, o Fisco não disporia de elementos para verificar, i) a correção dos valores lançados no “Código 18 (-) Redução por Reinvestimento” do Registro N630 da ECF 2015; e, ii) efetivo depósito para reinvestimento que faria nascer a dedução do valor do IRPJ devido.

A recorrente rebate tal conclusão assentando (RV – fls. 4914/4917):

VI. A ILEGALIDADE DA GLOSA RELATIVA AO CÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO

VI.1. O Direito ao Cálculo do Lucro da Exploração de Forma Individualizada Por Estabelecimento

126. Neste outro ponto da autuação fiscal, a Recorrente é acusada de ter usufruído do benefício do incentivo fiscal do lucro da exploração sem cumprir com os requisitos legais aplicáveis.

127. Com efeito, o v. acórdão repisa as inferências da autuação ao manter o entendimento no sentido de que: (i) a Recorrente não teria individualizado as atividades incentivadas das demais em sua escrituração fiscal, o que seria vedado pelo artigo 62 da IN SRF nº 267/2002, e (ii) a forma como a Recorrente efetuou a escrituração dos respectivos valores não teria permitido a verificação da correção da escrituração contábil, o que daria ensejo à cobrança do IRPJ indevidamente reduzido.

128. Com todas as vênias, o que houve no caso concreto foi, quando muito, um lapso na escrituração contábil e fiscal da demonstração do cálculo do lucro da exploração. Jamais uma indevida redução do imposto, como alega o v. acórdão!

129. Explica-se melhor. Quando uma empresa, como a Recorrente, tem empreendimentos incentivados nas áreas da SUDAM e da SUDENE, e outras atividades não sujeitas ao incentivo, o referido artigo 62 da IN SRF nº 267/2002 prevê duas formas de cálculo distintos do IRPJ sobre o lucro da exploração, nos seguintes termos:

“Art. 62. Quando se verificar a exploração de mais de uma atividade incentivada, será reconhecido o direito ao benefício de isenção ou redução de cada atividade incentivada.

§ 1º Quando se verificar a pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito ao benefício de isenção ou redução em relação ao lucro da exploração dos estabelecimentos que operem na área de atuação incentivada.

§ 2º Para os efeitos do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação incentivada.

§ 3º Se a pessoa jurídica mantiver atividades não incentivadas, deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.

§ 4º Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro da exploração de cada atividade, este deverá ser determinado com base no seguinte critério:

I - soma da receita líquida de vendas correspondente à atividade incentivada de todos os estabelecimentos beneficiados com o mesmo percentual de redução do imposto;

II - soma da receita líquida de vendas correspondente à atividade incentivada de todos os estabelecimentos beneficiados com isenção do imposto;

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

130. Em resumo, as distintas sistemáticas de cálculo do lucro de exploração são as seguintes:

(i) **cálculo do "lucro individual" de cada estabelecimento:** apura-se o lucro da exploração a partir do cômputo de receitas e despesas do estabelecimento que opera na área incentivada, nos termos dos §§ 2º e 3º do artigo 62 da IN 267/2002;

(ii) **estimativa do "lucro proporcional" de cada estabelecimento com base na receita:** apura-se o lucro da exploração de forma estimada a partir da proporção entre a receita das vendas líquidas do estabelecimento incentivadas e a receita total da empresa, na forma do § 4º, do artigo 62 da IN 267/2002.

131. A Recorrente adota a sistemática indicada no item (i) para o cálculo do lucro da exploração de seu estabelecimento localizado na área incentivada, por ser mais precisa e realista.

132. No entanto, no momento de preencher a Escrituração Contábil Fiscal ("ECF") do respectivo ano-calendário, por vicissitudes do programa da RFB, o sistema estava parametrizado para efetuar o cálculo do lucro da exploração pela sistemática apontada no item (ii) acima.

133. Ocorre que o cálculo do IRPJ por essa forma de apuração discriminada no item (ii) acima era superior ao montante apurado pela Recorrente na sistemática prevista no citado item (i).

134. A Recorrente, então, efetuou ajustes na ECF para reduzir o valor de IRPJ a ser pago. Na prática, a Recorrente acabou contabilizando essa redução como se estivesse usufruindo também o incentivo de reinvestimento de 30% do IRPJ a ser recolhido. É dizer, indicou essa diferença do IRPJ por conta do lucro de exploração calculado a maior no item (i), reduzindo o IRPJ a ser pago como se a Recorrente estivesse se valendo também desse outro incentivo.

135. O ponto é que a Recorrente não usufruiu desse benefício de reinvestimento, no período em questão, sendo a autuação completamente nula nesse aspecto, por falta de indicação precisa da infração cometida.

VI.2. Existência de Eventuais Lapsos Formais na Escrituração da ECF não Impede a Fruição do Direito ao Incentivo

136. Nesse ponto, sem maiores justificativas, o v. acórdão simplesmente aduz que os vícios de sistema que a Recorrente encontrou seriam "sanáveis" e que a documentação acostada aos autos não serviria a provar a lisura do procedimento.

137. Ocorre que em momento algum o v. acórdão indicou como esse vício procedimental poderia ser sanado e muito menos apontou concretamente qualquer lapso na documentação apresentada pela Recorrente que a impedisse de calcular o lucro da exploração conforme o cálculo individual de cada estabelecimento.

138. Com relação ao preenchimento incorreto, a autuação fiscal indica que a Recorrente poderia ter alterado o campo do "ID N600" para inserir o valor devido, sem que esse fosse calculado automaticamente, inclusive discriminando o procedimento de preenchimento dos campos alteráveis, o que o v. acórdão entende que seria uma demonstração de que o vício era "sanável".

139. Ocorre que, naturalmente, o procedimento elencado pela autuação fiscal se aplica apenas aos campos que forem, de fato, alteráveis. Contudo, o Manual da ECF do ano de 2015 aponta o seguinte:

2.9. Tabelas Dinâmicas e Registros Dinâmicos

São tabelas externas publicadas pela RFB.

Os registros dinâmicos são compostos por linhas importadas das tabelas dinâmicas. Para cada linha importada, existem campos a mais no registro que podem ser editados.

As linhas das tabelas dinâmicas podem ser dos seguintes tipos:

R – Rótulo: Utilizado como um nível separador na tela

E – Editável

CA – Calculado alterável

CNA – Calculado não alterável

No arquivo para importação, esses registros necessitam somente do preenchimento do código e do valor das linhas do tipo "E". As demais linhas e colunas, serão inseridas pelo próprio sistema.

140. Uma breve consulta na internet é capaz de demonstrar que o campo 17 do ID N600 não é marcado como "CA", mas sim como "E". Isso significa que, apesar de ser possível preencher tal campo, sendo ele um campo "editável", a tabela dinâmica faria certos cálculos automaticamente, que tornariam imprecisa a escrituração fiscal da Recorrente.

141. A Recorrente buscou contornar esse entrave burocrático através da contabilização de um valor a título de "reinvestimento" no campo "N630", de modo a se reduzir o IRPJ a ser recolhido, para coincidir com a apuração realizada pela Recorrente.

142. Embora, evidentemente, esse não seja o registro ideal para efetuar esse ajuste, o ponto é que era uma forma possível de se contornar a deficiência do sistema e se chegar ao valor do IRPJ correto sobre o lucro da exploração.

143. Apesar de o v. acórdão aduzir que a fiscalização apontou que inexistiria a citada limitação do sistema, fato é que em nenhum momento, ao longo da ação fiscal de origem, foi efetivamente demonstrado como a Recorrente poderia ter procedido de maneira diversa.

144. O que está claro é que a Recorrente está sendo punida pelo fato de que a D. Fiscalização, através de seu próprio sistema de escrituração digital, criou óbices a uma declaração precisa e correta sobre a apuração do IRPJ sobre o lucro da exploração.

Na sequência, aponta ter providenciado laudo de auditoria independente que mostraria a existência de documentação apta a amparar a apuração do Lucro da Exploração de forma individualizada por estabelecimento (fls. 4937/5033).

Aduz ainda que, *"ao contrário do que insinua, sem demonstrar, o v. acórdão, a Recorrente possuía sim controles contábeis aptos a apurar o lucro da exploração de forma individualizada por estabelecimento"* (RV – fls. 4918 – item 147):

VI.3. O Laudo de Auditoria Independente Confirmando a Existência da Documentação para Amparar a Apuração do Lucro da Exploração de Forma Individualizada por Estabelecimento

145. Com relação à documentação propriamente dita, a Recorrente solicitou que à empresa de auditoria independente Deloitte Touche Tohmatsu ("Deloitte") analisasse a documentação que amparou os cálculos do lucro da exploração e desse seu parecer específicos sobre a questão debatida no auto de infração.

146. No laudo anexo (doc. 1), a Deloitte aponta, entre outras conclusões, o seguinte:

"b) A Ball, no ano-calendário de 2015, utilizou o método de registros e controles contábeis segregados para os estabelecimentos cuja atividade é incentivada (quais sejam, Simões Filho e Alagoinhas), com o intuito de calcular seu benefício fiscal do Lucro da Exploração. Ao optar pela utilização deste método, a Sociedade não precisará utilizar a proporção entre receitas incentivadas sobre o total de receitas; "

147. Como se vê do laudo e ao contrário do que insinua, sem demonstrar, o v. acórdão, a Recorrente possuía sim controles contábeis aptos a apurar o lucro da exploração de forma individualizada por estabelecimento.

148. Logo, é absolutamente ilegal a exigência fiscal autuação, sem considerar a existência desses documentos e sem respeitar o método de cálculo absolutamente válido adotado pela Recorrente.

149. Mesmo que se repute inadequado o preenchimento da ECF, por conta de deficiências do sistema existente à época, o fato é que isso poderia, quando muito, acarretar a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória.

150. Nesse sentido, resta evidente que o v. acórdão recorrido também deve ser, neste ponto, reformado, seja para se anular a autuação, seja para cancelá-la.

Para concluir (ibidem – fls. 4919):

151. A Recorrente protesta desde já pela realização de diligência para esclarecimento desses pontos de modo a ratificar a existência do seu bom direito e cancelar a exigência fiscal.

Pedido que reafirma no fecho de sua peça recursal (RV – fls. 4936):

213. Subsidiariamente, diante da situação retratada acima, bem como dos princípios da verdade material, do contraditório e da ampla defesa, e da previsão contida nos artigos 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972 e 38 da Lei nº 9.784/1999, a Recorrente requer a conversão do julgamento em diligência, para que se verifiquem os pontos fáticos discutidos no caso, notadamente a validade da metodologia utilizada pela Recorrente para cálculo do lucro da exploração, bem como o recálculo da desse lucro da exploração, e seus impactos na apuração do lucro real, após a adição dos valores indicados na autuação.

Pois bem, a matéria exige trabalho minucioso e detalhado, que tem sua dificuldade aumentada quando se alega uma possível falha no sistema SPED ECF, levando a informações que aparentemente se conflitam.

Na visão do Fisco, a recorrente não se incumbiu de explicar os motivos das divergências, posição retratada pelo acórdão recorrido quando assentou que, “Intimada, a contribuinte não apresentou esclarecimentos que pudessem sanar as carências constatadas, sem fazê-lo também em sede de Impugnação, não suprimindo as carências apontadas pela fiscalização a apresentação contida no documento 10 juntado à Impugnação” (Ac. DRJ – fls. 4868).

Visando demonstrar que, mesmo com problema no sistema de transmissão dos arquivos, havia possibilidade de apuração individualizada de valores na forma prescrita na legislação, a recorrente juntou o laudo já referido.

Desse modo, surgida a dúvida – que envolve valores substanciais – e considerando o princípio da busca da verdade material, inerente ao processo administrativo-fiscal, penso que a conversão do julgamento em diligência é medida que se impõe, até para que se confirme (ou não), o que a Fiscalização peremptoriamente assentou no RF (fls. 116):

Concluimos, portanto, que o Fisco não dispõe de elementos para verificar:

a) a correção dos valores lançados no “Código 18 (-) Redução por Reinvestimento” do Registro N630 da ECF 2015; e

b) efetivo depósito para reinvestimento que faria nascer a dedução do valor do IRPJ devido.

Portanto, faz-se necessária a glosa do valor escriturado no “Código 18 (-) Redução por Reinvestimento” no Registro N630 da ECF, ano-calendário 2015, no montante de R\$ 50.523.588,83. Enquadramentos legais: art. 19 do Decreto-Lei 1.598, de 1977; arts. 1º, inciso II, 19 e 23, da Lei nº 8.167, de 1991; art. 4º e art. 5º da Lei nº 8.191, de 1991; art. 2º da Lei nº 9.532, de 1997; art. 1º e 3º da MP nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; art. 69 da Lei 12.715, de 2012; art. 62, §2º e §3º e art. 115 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002; art. 612 do RIR/99.

CONCLUSÃO

Assim, voto por converter o julgamento em diligência para que a unidade da Receita Federal à qual for distribuído este processo, à vista do que consta dos autos e do laudo juntado (fls. 4937/5033), informe:

1. Se procedem as alegações da recorrente de que os valores que impactam o Lucro da Exploração podem ser apurados de forma individualizada, mesmo com as dificuldades suscitadas em relação ao SPED e ECF;
2. Caso positivo, se esta apuração atende aos preceitos da legislação;
3. Nessas condições, se haveria alteração no valor do lançamento realizado – R\$ 50.523.588,83 (AI – fls. 4);
4. Realize outros procedimentos julgados necessários para reajuste ou confirmação do valor do lançamento.

Durante o procedimento de diligência, a recorrente poderá ser intimada a prestar esclarecimentos, informações e juntar documentos.

Ao final, a Autoridade Fiscal que presidir a diligência deverá elaborar relatório conclusivo do qual a recorrente será cientificada para, querendo, exclusivamente sobre ele se manifestar, no prazo de trinta dias.

Vencido o trintídio, com ou sem manifestação da recorrente, os autos devem voltar ao CARF para prosseguimento do julgamento

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone