



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

Processo nº 16707.003570/2005-57
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-000.995 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de abril de 2014
Matéria Imposto de Renda
Recorrentes GUARARAPES CONFECÇÕES S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

ISENÇÃO OU REDUÇÃO. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECEITA DE ALUGUÉIS. INADMISSIBILIDADE DO BENEFÍCIO.

Os benefícios fiscais de redução e isenção do imposto são calculados sobre o lucro da exploração decorrente exclusivamente da atividade que se deseja incrementar, e não sobre todo o lucro da exploração da empresa, excluindo-se as parcelas referentes às receitas derivadas de operações alheias às atividades expressamente contempladas pelo ato concessivo, inclusive no caso de aluguéis.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

A multa isolada cominada pelo descumprimento do dever de recolher o IRPJ calculado por estimativas mensais incide sobre o total da estimativa que deixou de ser recolhida. Contudo, pelo princípio da absorção ou consunção, a aplicação da multa isolada fica limitada ao valor em que exceder o montante da multa de ofício que houver sido aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ devido ao final do ano-calendário. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que ocorreu integralmente no presente lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a multa isolada, nos termos do relatório e voto que integram o presente processo.

Processo nº 16707.003570/2005-57
Acórdão n.º 1201-000.995

S1-C2T1
Fl. 3



Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente



Roberto Caparroz de Almeida - Relator

EDITADO EM: 21/10/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, Rafael Correia Fuso, Luis Fabiano Alves Penteado e Joselaine Boeira Zatorre.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão que manteve parcialmente Auto de Infração no valor original de R\$ 146.507.499,27 pela utilização de isenções sobre atividades não incentivadas no âmbito da SUDENE, além de multas isoladas pela falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, nos anos-calendário de 2000 a 2004. Da parte exonerada do crédito recorreu de ofício a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Pernambuco.

A exigência fiscal decorre da glosa de deduções efetivadas pela empresa a título de lucro da exploração, em razão de benefícios fiscais concedidos a dois de seus estabelecimentos industriais (filiais), em Fortaleza e Natal.

De fato, a empresa possui diversos atos concessórios de benefícios, tanto de isenção como de redução, que podem ser resumidos do seguinte modo, conforme verificado pela autoridade lançadora:

- a) *Portaria DAI/ITE nº 176/99 - natureza do benefício: **Isenção. Concedida ao estabelecimento filial com CNPJ n. 08.402.943/0014-77, unidade produtora em Fortaleza-CE; com início do prazo no ano-calendário 1998 e término em 2007.***
- b) *Portaria DAI/ITE nº 177/99 - natureza do benefício: **Redução (75%). Concedida ao estabelecimento filial com CNPJ n. 08.402.943/0018-09, unidade produtora em Natal-RN; com início do prazo no ano-calendário 1999 e término em 2008.***
- c) *Portaria DAI/ITE nº 106/00 - natureza do benefício: **Isenção. Concedida ao estabelecimento filial com CNPJ n. /0005-86, unidade produtora em Fortaleza-CE; com início do prazo no ano-calendário 1999 e término em 2008.***
- d) *Portaria DAI/ITE nº 107/00 - natureza do benefício: **Isenção. Concedida ao estabelecimento filial com CNPJ n. /0016-39, unidade produtora em Fortaleza-CE; com início do prazo no ano-calendário 1998 e término em 2007.***
- e) *Portaria SUDENE nº 225/2000, transfere o benefício concedido anteriormente (isenção) à filial /0016-39 (Fortaleza), por meio da Portaria DAI/ITE nº 107/00 para a filial /0014-77 (Fortaleza); com início em 2000 e término em 2007.*
- f) *Portaria SUDENE nº 226/2000, transfere o benefício concedido anteriormente (isenção) à filial Fortaleza /0005-86 (por meio da Portaria DAI/ITE nº 0106/2000) para a filial Fortaleza /0014-77; com início em 2000 e término em 2008.*

- g) *Laudo Constitutivo nº 031/2003 - Transfere para a filial /0018-0 (Natal) o benefício da isenção concedido anteriormente à empresa Guararapes Têxtil S/A, CNPJ nº 08.573.842/0001-44, em face da incorporação ocorrida em 30/10/2001.*
- h) *Laudo Constitutivo nº 032/2003 - Em função da alteração na denominação da empresa em 30/10/2001, a qual passou de Confecções Guararapes S/A para Guararapes Confecções S/A, foi transferido o benefício concedido pela Portaria DAI/ITE nº 177/99 (ver alínea "b" acima) para o mesmo estabelecimento, agora com a nova denominação.*
- i) *Laudo Constitutivo nº 033/2003 - Natureza do benefício: **redução**. Projeto de ampliação da produção do estabelecimento filial /0018-09 (Natal).*
- j) *Ato Declaratório Executivo nº 67, de 17/09/2003 - Editado pelo Delegado da Receita Federal em Natal reconhecendo o direito à redução do imposto de renda incidente sobre o lucro da exploração decorrente do projeto de ampliação mencionado na alínea "g" acima. (grifos no original)*

Na acusação fiscal, a autoridade lançadora menciona irregularidades na concessão de alguns dos atos concessórios, com representação ao Delegado da Receita Federal em Natal por força de erro, bem como de denúncias formuladas no Tribunal de Contas da União, que, mediante decisão exarada pelo Pleno, determinou ao Ministério da Integração Nacional a anulação da Portaria DAI/ITE nº 106/2000, no intuito de alterar o benefício de "isenção" para "redução de 75%". Os documentos relativos a tais situações constam do processo, às fls. 137 a 194.

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade descreve os fatos que fundamentaram a autuação, consubstanciados, em essência, na inclusão de receitas de aluguéis da matriz no cômputo dos benefícios, a partir das seguintes constatações:

*Verificando os balancetes consolidados do período (matriz e filiais), mais especificamente a conta de receitas operacionais, constatamos que ali são escriturados os valores das vendas de produtos industrializados pelas filiais, vendas de resíduos, produtos adquiridos de terceiros e sob encomendas. Existe, também, uma conta denominada de **Outras Receitas Operacionais**, na qual, basicamente, são escriturados recebimentos de valores a título de aluguéis, cuja influência no resultado é bastante relevante.*

*Em busca da origem dos valores percebidos a título de aluguel, fomos informados de que são provenientes dos imóveis alugados à empresa controlada Lojas Riachuelo S/A. Pois bem, verificando o **Ativo Permanente/Investimentos**, constatamos a manutenção de uma conta contábil denominada de **Imóveis Comerciais**, cujo saldo, em dezembro de 2004, totalizava cerca de R\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de Reais).*

Analizando a apuração do imposto de renda no período mencionado no item 1 acima (2000, 2001, 2002, 2003 e 2004),

bem assim o cálculo do lucro da exploração e os benefícios fiscais ali incidentes, constatamos o seguinte:

- Existem três estabelecimentos da empresa Guararapes Confeccões S/A: unidade fabril em Fortaleza-CE (filial /0014-77); unidade fabril em Natal-RN (filial /0018-09) e a matriz, onde funciona a parte administrativa (contabilidade, auditoria, diretoria etc.).

A receita obtida com os aluguéis, apesar de não fazer jus ao incentivo fiscal, posto que é rendimento da matriz, a qual não é estabelecimento fabril, tampouco é proveniente da produção incentivada, foi incluída no lucro da exploração, base de cálculo dos benefícios de isenção e redução do imposto de renda, senão vejamos:

*- Os benefícios foram concedidos, individualmente, para os estabelecimentos filiais, e são específicos para a **fabricação de confeccões em geral**, que é uma atividade industrial objeto de interesse governamental dentro do contexto de política econômica e social que visa ao desenvolvimento regional ou setorial; verdadeiro alcance das isenções e reduções decorrentes de incentivos fiscais. Têm por base **exclusivamente os lucros da atividade incentivada**; visam atingir apenas os resultados da empresa que são consequência de suas operações neste ramo de atividade.*

Sobre a natureza e a escrituração contábil das receitas de aluguéis auferidas pela matriz, assim se manifesta a autoridade lançadora:

A receita dos aluguéis, como já mencionado, tem origem nos contratos de locação efetuados entre a Guararapes Confeccões S/A e sua controlada Lojas Riachuelo S/A (fl. 97/110), tendo por base um percentual sobre o faturamento das lojas. Pois bem, as Lojas Riachuelo S/A comercializam uma diversidade de produtos, adquiridos de diversos fornecedores, enquanto comercializa, em média, 30% (trinta por cento) dos produtos fabricados pela Guararapes S/A.

Apenas cerca de 15% (quinze por cento) do valor do seu faturamento é proveniente da comercialização das mercadorias produzidas pela Guararapes Confeccões S/A. Dessa forma, se admitirmos que os rendimentos provenientes dos aluguéis fazem parte do lucro da exploração e, portanto, estão sujeitos ao benefício fiscal, estaríamos assegurando, indiretamente, que o resultado das Lojas Riachuelo S/A, também venha a obter o incentivo, o que a legislação não previu.

*Estamos diante de um pretense **planejamento tributário**, posto que os contratos de aluguéis estabelecem um percentual variável sobre o faturamento líquido (5% a 9%), dependendo do desempenho anual das partes: quanto maior o lucro, maior o percentual do aluguel. Se as Lojas Riachuelo aumentam seus lucros deveriam pagar mais imposto de renda e contribuição social; no entanto, pelo pactuado no contrato, esse aumento é*

diluído como despesa de aluguel. Se a Guararapes inclui essa receita no lucro da exploração, e assim o faz, ninguém paga os tributos. (grifos no original)

Verificando os resultados consolidados de todos os períodos, não obstante ser o faturamento da Riachuelo duas vezes mais que o da Guararapes, o lucro líquido desta última representa, em média, 70% do lucro líquido consolidado. Além do mais, a receita proveniente dos aluguéis menos os custos a ela correspondentes (praticamente não tem custo, só a depreciação dos imóveis e os impostos incidentes, tipo IPTU) representa na Guararapes cerca de 70% do seu lucro líquido.

Os investimentos efetuados pela Guararapes S/A em imóveis destinados às atividades das Lojas Riachuelo estão dispersos por todo o território nacional. A despeito de gerarem emprego e renda em suas regiões de atuação (não é essa a discussão, mas o objetivo da renúncia fiscal) não se coadunam com o espírito da legislação dos incentivos fiscais de geração de emprego e renda na região a qual as políticas econômica e social pretendem atingir.

A título de exemplo, foi realizado um investimento de cerca de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de Reais) em um imóvel no Estado de São Paulo que se destina ao centro de distribuição dos produtos das Lojas Riachuelo. O que tem a ver isso com o lucro da exploração da Guararapes?

*Vejam os outros exemplos, esse aqui em Natal-RN: foram investidos R\$ 130.000.000,00 (cento e trinta milhões de Reais) na construção de um imóvel destinado a um centro comercial (Shopping Midway Mall) no qual, da mesma forma como ocorre com as Lojas Riachuelo S/A, estão sendo comercializadas, pelos locatários das lojas, uma diversidade de mercadorias que nada tem a ver com a produção da Guararapes Confecções. Estes locatários, obviamente, deverão remunerar a proprietária dos espaços comerciais (Guararapes). O que tem a ver com o lucro da exploração, base de cálculo dos incentivos fiscais, essa receita obtida com a locação das lojas (**outras receitas operacionais**)? Qual a diferença de natureza entre os rendimentos locatícios provenientes das Lojas Riachuelo S/A e aqueles originados dos locatários do Shopping Midway Mall? (grifos no original)*

Ora, a Guararapes Confecções pode argumentar que as atividades das Lojas Riachuelo são uma extensão de suas próprias atividades (dela, Guararapes), utilizando-se daquela para escoamento de sua produção. Dessa forma, os rendimentos de aluguéis percebidos de sua controlada, a qual tem por fim complementar suas atividades, devem ter o mesmo tratamento benéfico.

Nessa linha de raciocínio, imaginemos que em vez da constituição de uma controlada fossem estabelecidas filiais da Guararapes em todo o território nacional. Independente de sua localização geográfica, o resultado obtido por estes

estabelecimentos decorrentes da comercialização unicamente dos produtos originários dos estabelecimentos fabris, os quais tenham projetos aprovados nas áreas de atuação da SUDENE ou SUDAM, estaria, s.m.j, sob o manto do benefício da isenção e/ou redução do imposto de renda. Porém, se estes mesmos estabelecimentos comercializassem outras mercadorias adquiridas de terceiros, o resultado obtido deveria ser segregado dos resultados sujeitos ao benefício, submetendo-o normalmente à incidência tributária. E mais, por se utilizarem de imóveis próprios, não apresentariam despesas de aluguéis e não teriam seus resultados tributáveis reduzidos daquele montante.

*Por outro lado, se as Lojas Riachuelo se utilizassem de imóveis de terceiros não ligados, seja dentro ou fora da área de atuação da SUDENE, esses teriam que oferecer à tributação a receita obtida com os aluguéis. Ora, e por que esses mesmos rendimentos teriam natureza diferente quando obtidos pela Guararapes Confeções, a qual é beneficiária de incentivo fiscal apenas e tão-somente para a atividade de **confeções em geral**? (grifos no original)*

*Por sua origem e natureza, estes valores não podem ter tratamento fiscal diferenciado (isenção/redução), pois o benefício visa alcançar, **exclusivamente**, o resultado do empreendimento que se pretende incentivar (industrialização de **confeções em geral**). Além do mais, não custa repetir, o resultado deve ser apurado em separado, **por estabelecimento**. E isso os assentamentos contábeis da Guararapes Confeções S/A nos permitem, com clareza e exatidão, efetuar.*

*A despeito do **cálculo do lucro da exploração ser efetuado por estabelecimento**, haja vista o benefício ser concedido como tal, não podemos confundir com o resultado consolidado para efeito de apurar o lucro real, conforme determina a legislação do imposto de renda. O fato da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) apresentar apenas uma ficha para o cálculo do lucro da exploração não dá direito ao contribuinte de proceder à apuração partindo do lucro líquido consolidado, aí incluindo rendimentos cuja origem é diversa daqueles produzidos pelo projeto que se pretende beneficiar. (grifos no original)*

28. Por se tratar de um lucro extracontábil (fiscal), deve-se efetuar sua apuração em demonstrativos à parte, de forma individualizada, por estabelecimento beneficiário, como determina a legislação, e, só aí, transportar o valor consolidado para a ficha correspondente ao lucro da exploração. Devemos atentar, sobremaneira, para a finalidade e o espírito da legislação que trata dos benefícios fiscais, a qual não comporta interpretação extensiva, sob pena de ser lesiva e ferir as leis de mercado, produzindo desequilíbrios de natureza concorrencial, desvirtuando, assim, a finalidade das políticas econômica e social atreladas aos incentivos voltados ao desenvolvimento regional ou setorial.



Por força dessas ponderações, a fiscalização realizou novos cálculos para o lucro da exploração, por estabelecimento detentor dos benefícios, para os anos-calendário de 2000 a 2004.

Os demonstrativos e as diferenças apuradas constam das fls. 53 a 77 e foram elaborados com base em informações extraídas dos livros contábeis e fiscais da empresa.

O auto de infração também lançou as multas isoladas dos respectivos períodos, conforme diferenças apuradas mensalmente, nos termos do artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei n. 9.430/96, vigente à época da autuação.

Com a ciência do Auto de Infração, o Contribuinte apresentou impugnação tempestiva, cujas razões de defesa foram sinteticamente descritas na decisão recorrida, nos seguintes termos:

1 - Do cumprimento das normas legais pertinentes aos incentivos fiscais.

Argumenta a contribuinte que observou todos os critérios legais previstos na legislação (art. 544, 549, 552 do RIR/99 e art. 62 da IN SRF n.º 267, de 23/12/2002). Incluiu a receita de aluguel como Outras Receitas Operacionais conforme instruções de preenchimento da DIPJ, e estas fazem parte do Lucro de Exploração, seguindo a definição legal dada pelo artigo 544 do RIR/99.

Segundo os artigos 549 e 552 do RIR/99 somente os rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE tem direito à isenção. A Guararapes possui uma matriz em Natal, duas filiais em Fortaleza e Natal e um centro de compras em São Paulo que não aufera receita. Portanto, todos os estabelecimentos situam-se na área de atuação da SUDENE, devendo ser incluídas no cálculo do incentivo fiscal todas as receitas desses estabelecimentos que integram o conceito de Lucro da Exploração.

A empresa afirma que a locação de imóveis é realizada no interesse de toda a Guararapes Confecções S/A, e não haveria razão para se imputar a receita decorrente a um de seus estabelecimentos. Ainda assim, mesmo que se dividisse esta receita entre todos os seus estabelecimentos na proporção da receita de cada um, o resultado do incentivo seria idêntico.

A contribuinte conta com 6 atividades incentivadas, 3 delas na filial de Fortaleza e as demais na filial de Natal. A empresa não possui registros de custos autônomos por atividade, já que afirma ser impossível fazer este tipo de controle com clareza e exatidão, o que impede a determinação do Lucro de Exploração por atividade. Em virtude desta dificuldade, a Guararapes utilizou o critério previsto no §4º da IN n.º 267/2002, que permite a divisão do Lucro de Exploração da pessoa jurídica de acordo com a relação entre o valor total da receita líquida de vendas correspondente à atividade incentivada e o valor total da

receita líquida de vendas da pessoa jurídica, obtendo a distribuição do Lucro da Exploração por atividade.

A contribuinte discorda do entendimento da fiscalização, que assegura ser obrigatória a apuração do lucro por empreendimento objeto dos benefícios fiscais, pois quando o legislador se reporta ao Lucro Líquido do período de apuração no parágrafo 3º do artigo 549 do RIR/99, ele está se referindo ao lucro líquido total. A própria instrução de preenchimento da DIPJ para a ficha 08 — Demonstração do Lucro da Exploração corrobora o entendimento da empresa, que o cumpriu fielmente. Cita ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes em apoio ao cálculo dos incentivos mediante o critério de rateio da receita líquida.

Desta maneira, não tendo amparo legal os cálculos dos demonstrativos de fls. 53/77 que deram suporte ao presente lançamento, requer a contribuinte a improcedência do auto de infração.

2 - Da adoção do critério previsto no parágrafo 3º do art. 549 do RIR/99, por impossibilidade de apuração do resultado líquido, por atividade. Perícia requerida.

Para comprovar que a contabilidade da empresa não permite apurar os resultados líquidos separadamente foram elaboradas as planilhas de fls. 1783 a 1822 (DOC n.º 01) onde se evidencia que o item despesas foi contabilizado integralmente no resultado líquido das atividades incentivadas, não existindo qualquer valor para as atividades não-incentivadas.

Segundo a empresa, para a solução da lide é imprescindível a realização de perícia técnica nos 198 Livros Diário anexados ao processo pela impugnante, relativos aos anos de 2000 a 2004, de forma a responder aos seguintes quesitos:

i) Com base nos registros contábeis dos Diários anexados ao presente processo, pode-se afirmar, com certeza, que a empresa auferiu e contabilizou receitas de atividades não-incentivadas, em todos os anos fiscalizados? Os montantes coincidem com os indicados nos demonstrativos anexados ao presente processo, conforme DOC n.º 01? Havendo qualquer divergência, apontá-la, de forma detalhada, mencionando a respectiva fonte.

ii) Solicita aos peritos que respondam se a afirmação da empresa de que a sua contabilidade não permite apurar os resultados líquidos separadamente, pois o item despesas foi contabilizado integralmente no resultado líquido das atividades incentivadas, não existindo qualquer valor para as atividades não-incentivadas, corresponde à realidade dos fatos. A resposta deve ser justificada evidenciando, se houver, qualquer divergência apresentada, de forma detalhada.

iii) Quais atividades incentivadas existiam, nos anos de 2000 até 2004, em cada um dos estabelecimentos da empresa? Pode-se afirmar, com certeza, de que eram 3 em Natal e 3 em Fortaleza,

conforme consta das folhas 1721 e 1722? Existindo divergências, apontá-las de forma discriminada.

iv) Os registros contábeis permitem apurar o resultado líquido de cada atividade incentivada? Justificar a resposta de forma detalhada.

v) Caso a contabilidade permita a apuração dos resultados líquidos de cada uma das seis atividades incentivadas, efetuar a demonstração respectiva, em cada um dos anos de 2000 até 2004, eliminando as receitas, custos e despesas estranhos à atividade industrial, indicando número da folha e código da conta em que foram contabilizados.

Por força do disposto no art. 16, inciso IV do Decreto n.º 70.235/72, a impugnante, além das questões formuladas acima, descreve na fl. 1774 os motivos para o pedido de perícia e indica como seu perito o Sr. Carlos Alberto Chaves, contador, registro no CRC/RN sob n.º 7.710/0-5, com endereço à Av. Capitão Mor Gouveia, n.º 2.891, Lagoa Nova, Natal-RN.

3 - Dos equívocos dos demonstrativos de fls. 53 a 77.

Reclama a contribuinte que existem graves incongruências nos demonstrativos de fls. 53 a 77, já que ao apurar o Lucro de Exploração, a fiscalização excluiu as “receitas da matriz”, por não serem incentivadas, mas por outro lado, incluiu, de forma indevida, as “despesas da matriz”. Se o auditor-fiscal afirmou que os incentivos fiscais dizem respeito exclusivamente ao lucro do empreendimento industrial de fabricação de confecções, não cabendo a apropriação de resultados da matriz, é inadmissível a inclusão das “despesas da matriz” no Lucro da Exploração.

A empresa elaborou os demonstrativos anexados nas fls. 1831 a 2081 (DOC n. 03) onde foram discriminados os gastos da unidade São Paulo - conta 25.020, despesas geradas no escritório de São Paulo rateadas entre Natal e Fortaleza, e os serviços administrativos - conta 25.019, despesas geradas na matriz e também rateadas para Natal e Fortaleza.

A impugnante, a seguir, formula os seguintes quesitos a serem respondidos pelos peritos:

(v) Os valores dos demonstrativos DOC n.º 03 refletem a verdade dos fatos contábeis? Havendo divergência, apontá-la, de forma discriminada.

(vi) Quais os montantes dessas despesas que influenciaram os resultados dos empreendimentos industriais constantes dos demonstrativos de fls. 53 a 77?

4 - Da improcedência da cobrança cumulativa de multa de ofício e de multa isolada.

De acordo com a impugnante “não existem dívidas de que a aplicação da multa de ofício exclui a da multa isolada, uma vez que os dispositivos legais autorizadores de ambas as penalidades

devem ser interpretados de forma sistemática, sob pena de cláusula penal ultrapassar o valor da obrigação principal, constituindo-se num autêntico bis in idem punitivo, em detrimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária". Neste sentido, cita ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais e em vista desta jurisprudência, requer a improcedência do lançamento da multa isolada.

A decisão de 1ª instância considerou **procedente em parte** o lançamento do IRPJ, para alterar os valores lançados a título de multa isolada, reduzindo-a de 75% para 50%, com a manutenção dos demais créditos.

Como o valor do crédito exonerado ultrapassou o limite de alçada, a 4ª Turma de Julgamento recorreu de ofício, nos termos do artigo 34 do Decreto n. 70.235/72 e alterações posteriores.

O entendimento daquela instância de julgamento pode ser sintetizado nas seguintes ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004.

Ementa: ISENÇÃO. SUDENE. LUCRO DA EXPLORAÇÃO.

Os benefícios fiscais de redução e isenção do imposto são calculados sobre o lucro da exploração decorrente exclusivamente da atividade que se deseja incrementar, e não sobre todo o lucro da exploração da empresa, excluindo-se as parcelas referentes às receitas derivadas de operações alheias às atividades expressamente contempladas pelo ato concessivo.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CUMULATIVA COM A MULTA DE OFÍCIO.

Por determinação expressa da Instrução Normativa nº 93, de 1997, constatada a falta de pagamento do imposto por estimativa, devem ser exigidas as multas sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, e o imposto apurado pelo ajuste anual, acrescido da multa de ofício pelo seu não recolhimento.

PERÍCIA DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de realização de perícia quando for prescindível para a solução da lide.

Intimada da decisão em 13 de setembro de 2006, a interessada interpôs Recurso Voluntário, cujos argumentos foram apresentados, de forma resumida, no relatório da Resolução CARF n. 108-00.485:

1- em nenhum momento o acórdão recorrido afirma que o procedimento na apuração do lucro da exploração teria sido ilegal;

2- muito pelo contrário, o julgamento indica que a conduta da empresa seguiu a regra legal, principalmente a IN SRF nº 267/2002;

3- o incentivo fiscal concedido à contribuinte foi criado pela Lei nº 4.239/63, com o objetivo de incentivar a instalação, a modernização, ampliação ou a diversificação de empreendimentos industriais ou agrícolas na área da SUDENE;

4- o artigo 13 da Lei nº 4.239/63 instituiu a isenção do imposto de renda tendo por base os resultados operacionais;

5- já o artigo 15 da referida Lei estabeleceu que todo o valor correspondente à isenção deveria ser aplicado integralmente na região que se pretendia desenvolver;

6- há um equívoco no acórdão recorrido ao estranhar a colocação sistemática da receita de aluguéis da empresa como outras receitas operacionais;

7- é a própria Receita Federal que classifica as receitas de aluguéis de bens como receitas operacionais, orientando todos os contribuintes a agir de tal forma por meio das instruções de preenchimento da DIPJ;

8- também o fato de os imóveis da recorrente estarem situados em todo o país não tem a relevância que o julgador pretendeu dar, conforme se extrai do artigo 15 da Lei nº 4.239/63 e do § 3º do artigo 19 do Decreto-lei nº 1.598/77, que exige a aplicação integral do valor do incentivo na área de atuação da SUDENE, e não que as receitas incentivadas sejam oriundas dessa região;

9- o lançamento não contempla nenhuma receita de aluguel decorrente de locação do centro Shopping Midway Mall ao contrário do que afirmou o relator do acórdão recorrido, porque o auto de infração refere-se aos anos-calendário de 2000 a 2004 e o Shopping só entrou em operação no segundo trimestre de 2005;

10- após a edição do § 1º do artigo 19 do Decreto-lei nº 1.598/77 a isenção do imposto de renda sobre os resultados operacionais passou a ser calculada sobre o lucro da exploração da empresa;

11- caso o benefício não fosse calculado sobre o lucro da exploração de toda empresa, como entendeu a autoridade julgadora, o artigo 19 do Decreto-lei nº 1.598/77 não teria se referido à parte das receitas financeiras ou aos rendimentos e prejuízos das participações societárias, receitas que no raciocínio da fiscalização seriam atribuíveis apenas à matriz, nunca a estabelecimentos industriais;

12- o Decreto-lei nº 1.598/77 limitou o alcance do incentivo fiscal que originalmente era calculado sobre todos os resultados operacionais, incidindo a isenção sobre o lucro da exploração, o lucro líquido do exercício ajustado;

13- o lucro da exploração nada mais é do que o resultado operacional excluído de parte das receitas financeiras e os rendimentos e prejuízos das participações societárias, abrangendo o benefício, portanto, todos os resultados operacionais que não foram expressamente mencionados;

14- o legislador restringiu o benefício não ao local de origem das receitas, mas às receitas dos estabelecimentos instalados e que operam na área de atuação da SUDENE ao teor dos §§ 1º e 2º do artigo 16 da Lei nº 4.239/63 incorporados nos artigos 549 e 552 do RIR/99 e explicitado pela IN SRF nº 267/2002;

15- de acordo com a legislação citada, quando a beneficiária da isenção ou redução tiver pluralidade de estabelecimentos, o benefício fiscal alcançará os rendimentos operacionais instalados e que operam na área de atuação da SUDENE;

16- de modo semelhante, na hipótese de a contribuinte manter atividades que não sejam nem industriais nem agrícolas, os registros contábeis das atividades deverão ser específicos;

17- caso a contabilidade da pessoa jurídica não ofereça condições de demonstrar o lucro de cada uma das atividades, ele poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas de vendas das atividades incentivadas e a receita líquida de vendas total, na forma do §3º do artigo 549 do RIR/99 e dos §§ 4º e 5º do artigo 62 da Instrução Normativa SRF nº 267/2002;

18- conforme o Parecer Normativo nº 49/79, o mesmo procedimento deve ser aplicado quando a pessoa jurídica não tiver como calcular o resultado de cada um dos estabelecimentos que operam na área de atuação da SUDENE com incentivos diferentes, caso de isenção e redução;

19- nesses casos, calcula-se o total do lucro da exploração da pessoa jurídica para, em seguida, verificar, percentualmente, quanto cada uma das atividades (quando for o caso) ou cada um dos estabelecimentos com incentivos fiscais diferentes (isenção ou redução) representa em relação ao lucro da exploração total da pessoa jurídica;

20- tal procedimento se faz necessário porque é muito comum não se poder calcular, com clareza e exatidão, o lucro da exploração de cada uma das atividades (quando for o caso) ou estabelecimentos com incentivos fiscais diferentes;

21- o incentivo é calculado sobre o lucro da exploração, e não apenas incidente sobre esta ou aquela operação, sobre a receita líquida das atividades ou mesmo sobre o lucro bruto, correspondente a receita líquida diminuída do custo dos bens e serviços vendidos;

22- trata-se de um benefício fiscal que incide sobre um lucro líquido ajustado (correspondente aos resultados operacionais excluídos de parte das receitas financeiras e dos rendimentos e

prejuízos das participações societárias) integrado por várias receitas e despesas que não podem ser atribuídas, com clareza e exatidão, a este ou aquele estabelecimento, justamente porque são receitas e despesas pertencentes a pessoa jurídica beneficiária da isenção ou redução, já que por ela realizadas no interesse de toda a empresa, e não pela matriz ou filial no interesse exclusivo dessa matriz ou de qualquer outra filial específica;

23- é o que se vê demonstrado na Ficha 06 A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral (LR) da DIPJ, onde no cálculo do Lucro da Exploração excluiu o Fisco tão-somente parte das receitas financeiras, os rendimentos e prejuízos das participações societárias e os resultados não-operacionais;

24- justamente por esse motivo, para os casos de vários estabelecimentos com incentivos diversos (isenção e redução), o legislador previu critério de rateio com o objetivo de possibilitar o cálculo da proporção das receitas de cada estabelecimento em relação às receitas totais, cujo resultado deverá ser aplicado ao lucro da exploração total da pessoa jurídica, de acordo com o incentivo concedido a cada estabelecimento (isenção ou redução). Aliás, é a esse critério de rateio ao qual se referiu o relator do v. acórdão recorrido quando reconheceu que “o procedimento adotado pela impugnante” seguiu “as formulações matemáticas inseridas na IN SRF 267/2002”;

25- as receitas de aluguéis integram o lucro da exploração, porque são operacionais;

26- os resultados operacionais dizem respeito à atividade normal, ordinária, da pessoa jurídica, correspondente ao seu objeto social, enquanto os resultados não operacionais, como o próprio nome indica, são esporádicos, extraordinários, não decorrendo do objeto da empresa;

27- a Receita Federal tem determinado aos contribuintes que classifiquem como receitas operacionais aquelas decorrentes de aluguel de bens. É o que se extrai das instruções de preenchimento da Linha 30 da Ficha 06A da DIPJ do ano-calendário de 2005;

28- todos os estabelecimentos da recorrente que auferem receitas encontram-se no Rio Grande do Norte e no Ceará, sendo que a recorrente considera no cálculo do incentivo apenas as receitas e despesas que integram o lucro da exploração de estabelecimentos instalados e que operam na área da SUDENE;

29- a empresa possui estabelecimentos com incentivos diferentes, isenção e redução, e por este motivo incluiu as receitas operacionais de aluguéis de bens no cálculo do lucro da exploração e aplicou o critério de rateio previsto no § 3º do artigo 549 do RIR/99 e no § 4º do artigo 62 da Instrução Normativa nº 267/2002, conforme determina o Parecer Normativo CST nº 49/79;

30- de acordo com o critério estabelecido no citado parecer, poder-se-ia entender que a Recorrente deveria apurar separadamente o lucro da exploração de cada um dos estabelecimentos com incentivos distintos, ou seja, cada uma das portarias ou laudos constitutivos (que estabelecem atividades, prazos e quantidades para estabelecimentos distintos) deveria ensejar um cálculo separado;

31- para que fosse possível a apuração individualizada do lucro da exploração, cada um seus estabelecimentos deveria possuir registros contábeis e controles de custos autônomos em relação a todos os outros, o que nunca ocorreu, em virtude da impossibilidade de se fazer este tipo de controle com clareza e exatidão, optando a empresa por fazer o rateio previsto na legislação citada, o que foi acatado pelo acórdão recorrido onde se admite que "o procedimento adotado pela impugnante" seguiu "as formulações matemáticas inseridas na IN SRF 267/2002" e que "Não há nada de errado no cálculo do lucro da exploração procedido pela Guararapes Confeções S.A.";

32- a própria autoridade julgadora entendeu correto o procedimento adotado pela recorrente, admitindo que houve equívoco da fiscalização ao elaborar as planilhas que sustentam o lançamento, ao atribuir que o lucro da exploração deva ser calculado por estabelecimento;

33- concluiu "pela manutenção do cálculo do lucro de exploração pela pessoa jurídica com aplicação do critério de rateio de acordo com as receitas líquidas de cada atividade excluindo-se, apenas para fins deste rateio, o valor das receitas de aluguéis do lucro de exploração";

34- não obstante, sob a alegação de que não se pode "agravar a exigência inicialmente formalizada, atividade esta que foge à competência do julgador ordinário", a autoridade julgadora manteve os valores originalmente lançados, muito embora tenha elaborado novo demonstrativo de cálculo para suportar o lançamento;

35- a Delegacia de Julgamento elaborou novo demonstrativo, violando os artigos 142, 145 e 146 do Código Tributário Nacional, desrespeitando o disposto no artigo 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, aperfeiçoando o lançamento;

36- deve-se anular o lançamento, tendo em vista os equívocos quanto aos critérios de cálculo do valor do imposto perpetrados pela fiscalização, equívocos esses expressamente reconhecidos pelo próprio r. acórdão recorrido;

37- afirma o acórdão recorrido que a multa isolada seria exigível cumulativamente com a multa de ofício, baseando-se em interpretação dada à Instrução Normativa SRF nº 93/97;

38- o pressuposto material da exigência da multa está previsto no texto da Lei nº 9.430/96, que em seu artigo 44, incisos I e II, previa apenas duas multas: a de 75%, nos casos de ausência de

pagamento ou recolhimento do tributo e de recolhimento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo moratório e a de 150% nos casos de sonegação, fraude ou conluio;

39- da inteligência desse artigo extrai-se que a cobrança de duas únicas multas de ofício (75% e 150%), determinando, nos incisos I a IV do § 1º, a forma de cobrança das multas que poderá ser feita isoladamente, na hipótese de inexistência de tributo a pagar ou conjuntamente com o tributo, no caso deste não ter sido anteriormente pago;

40- o equívoco do r. acórdão está em cobrar duplamente a multa prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, cumulando o disposto no inciso I, que prevê a aplicação da multa de 75% nos casos de não recolhimento do tributo, com o disposto no inciso IV do § 1º, que determina, tão somente, a forma de cobrança desta multa (forma de cobrança isolada), nas hipóteses em que não há tributo a pagar;

41- entender de forma diversa seria o mesmo que reconhecer que a Recorrente teria cometido duas infrações distintas, o que no caso não ocorreu. De acordo com o auto de infração lavrado, a infração atribuída à Recorrente é única, qual seja, deixar de efetuar o recolhimento do IRPJ nos anos-calendário 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004;

42- se a hipótese de incidência é única, não há como acatar o entendimento fazendário de aplicação cumulativa do inciso I e do § 1º, inc. IV, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sob pena de caracterizar-se bis in idem;

43- é totalmente ilegal a aplicação cumulativa de multas sobre a mesma conduta, o que contraria o disposto no art. 44 da Lei n. 9.430/96, que previa, no caso, a aplicação de uma única multa de ofício;

44- corrobora esse entendimento a nova redação que foi dada ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pelo artigo 18 da Medida Provisória n. 303/2006;

45- apenas em relação aos fatos ocorridos a partir da entrada em vigor da citada medida provisória é que a Fazenda estaria eventualmente autorizada a cobrar duas multas, a de 75% e a de 50%, esta última exigida isoladamente;

46- existem inexatidões no acórdão de primeiro grau: Na coluna "I" das tabelas "1b", "2.b", "3.b", "4.b" e "5.b.", de fls. 2106/2110, sob o título de "Incentivo Fiscal Declarado", foram consignados valores que, segundo a autoridade julgadora, correspondem aos incentivos de isenção/redução do imposto, conforme constam da ficha 11 das respectivas DIPJs;

47- examinando as DIPJs, verifica-se que as quantias inseridas na coluna retrocitada correspondem aos valores consignados na linha 05 da citada ficha 11. Não obstante, aqueles números abrangem não apenas os incentivos fiscais de isenção/redução,

como também outros incentivos, entre os quais os Programas de Alimentação do Trabalhador e Atividades Culturais ou Artísticas, assim informados na DIPJ com base nas orientações do MAJUR;

48- para confirmação dos valores relativos aos demais incentivos fiscais que constam das planilhas juntadas aos autos deve ser deferida diligência fiscal para que sejam retificadas todas as planilhas de fls. 2105 a 2110, com o consequente recálculo das colunas "J", "L", "M" e "N";

49- também existe inconsistência nas planilhas de multa isolada, muito embora o acórdão tenha reduzido a multa isolada, de 75% para 50%, não levou em consideração tal decréscimo nas tabelas "1.b", "2.b", "3.b", "4.h" e "5.h" de fls. 2106/2110, quando consignou, na coluna "M" os valores das multas calculadas pela fiscalização no percentual de 75%, em vez de 50%;

50- é incongruente e incompatível a comparação entre a multa calculada pela autoridade julgadora, ao percentual de 50% (Coluna "L") e a multa calculada pela fiscalização, ao percentual de 75% (Coluna "M"), para se obter a multa mantida da coluna "N", que é "o menor valor entre Coluna "L" e Coluna "M";

51- obviamente, a comparação entre a multa lançada e a multa obtida pela Delegacia de Julgamento deve ser efetivada com o mesmo denominador, qual seja, 50% em ambos os critérios, motivo pelo qual se encontram valores divergentes dos apurados pela Delegacia de Julgamento, em diversos períodos, conforme planilhas anexas ao recurso;

52- transcreve ementas de julgados administrativos e judiciais que vão ao encontro do seu entendimento.

A Resolução n. 108-00.485, de 06 de março de 2008, cujo relator foi o ilustre conselheiro Nelson Lóssó Filho, decidiu converter o julgamento em diligência, para que fosse proferido parecer conclusivo quanto às incorreções nas planilhas apontadas pela Recorrente, de fls. 2.105 a 2.110 do processo em papel.

No Relatório de Diligência Fiscal, de 15 de junho de 2010, a autoridade lançadora procedeu à análise do que fora determinado pelo CARF.

O relatório divide-se basicamente em dois tópicos, de onde se pode extrair as principais conclusões, a seguir reproduzidas:

DAS ALEGAÇÕES DO CONTRIBUINTE

Em relação às planilhas constantes do Acórdão proferido pela DRJ, às fls. 2105/2110, o contribuinte alega a existência de inexatidões na coluna "I" das tabelas "1b", "2b", "3b", "4b" e "5b", sustentando que foram consignados valores a título de incentivos fiscais de isenção/redução do imposto (SUDENE), mas que de fato existem, também, entre estes valores incentivos

ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT e Atividades Culturais ou Artísticas.

Em relação à multa isolada, cujos valores são os constantes da coluna "M" das tabelas acima mencionadas, o contribuinte alega existir inconsistência, tendo em vista que esta coluna representa o valor lançado pela fiscalização a 75%, e no entanto a própria DRJ reduziu a multa para 50%, considerando o disposto no art. 44 da Lei 9.430/96, com nova redação introduzida pela Medida Provisória 303, de 29/06/2006.

DA ANÁLISE

Compulsando os assentamentos contábeis, verifica-se que **assiste razão ao contribuinte** em relação aos valores constantes das planilhas no que diz respeito aos incentivos do Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Quanto à não redução da multa na Coluna "M" das tabelas "1b", "2b", "3b", "4b" e "5b", **também está correta a alegação do contribuinte**. Ressaltamos, por oportuno, que na tabela "1b" (fl. 2106), coluna "M", referente ao mês de janeiro/2000, o valor correto calculado pela fiscalização é R\$ 109.473,97 (extraído da planilha de fls. 57), e não R\$ 72.982,65, como consta do demonstrativo calculado pela DRJ.

Pois bem, diante dos fatos **produzimos as planilhas de fls. 2256/2260**, as quais refletem as tabelas "1b", "2b", "3b", "4b" e "5b" (fls. 2106/2110), com as alterações nos valores argumentados pelo contribuinte. **Com isso, os valores lançados do imposto de renda permaneceram os mesmos, porém a multa isolada sofreu alterações**, conforme podemos verificar fazendo um confronto entre a coluna denominada de "Multa Mantida", dos demonstrativos de fls. 2106/2110, com a coluna denominada de "Correta", nas novas planilhas de fls. 2256/2260. (grifamos)

No mais, o relatório, na parte final, pugna pela correção dos lançamentos efetuados, visto que as receitas de aluguéis devem ser excluídas da apuração do lucro da exploração.

Intimada do relatório em 18 de junho de 2010, a Recorrente apresentou seus argumentos, cuja síntese reproduzimos abaixo:

- *Cumpre salientar que a diligência realizada corroborou os argumentos apresentados pela Recorrente no tocante às impropriedades e nulidades materiais existentes tanto nos cálculos anexos ao auto de infração, como nas planilhas de cálculo da Delegacia da Receita Federal de Julgamento;*
- *Também reitera o pedido de nulidade do lançamento, ante o fato de que a própria autoridade julgadora reconheceu que os procedimentos adotados pela Recorrente seguiram as diretrizes da Receita Federal;*
- *Sob a alegação de que não se pode "agravar a exigência inicialmente formalizada, atividade esta que foge à competência*

do julgador ordinário”, a autoridade julgadora manteve os valores originalmente lançados, muito embora tenha elaborado novo demonstrativo de cálculo para suportar o lançamento;

- E referido entendimento foi mantido no Relatório de Diligência Fiscal, com a elaboração de cálculos diversos daqueles constantes no auto de infração.

- Aproveita o ensejo para requerer a juntada aos autos do parecer do Professor e Doutor de Direito Tributário da Universidade de São Paulo, GERD WILLI ROTHMAN, que corrobora a tese da nulidade de lançamento;

- Defende que, com o advento do Decreto-Lei n. 1598/77, a isenção do imposto de renda passou a calculada sobre o lucro da exploração do empreendimento incentivado, assim entendido aquele que se encontra na área da SUDENE;

- Por fim, colaciona a posição da doutrina acerca do conceito e enquadramento de aluguéis como “outras receitas operacionais”.

Os autos retornaram ao CARF em 2010 e foram distribuídos a este relator por força do término do mandato do conselheiro Nelson Lósso Filho, ocorrido em abril de 2013.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual deve ser conhecido. Também conheço do recurso de ofício, em razão da exoneração de créditos tributários acima do limite de alçada.

A questão central debatida nos autos diz respeito ao lucro de exploração, que foi concebido pelo Decreto-Lei n. 1.598/77 com o intuito de conceder incentivos fiscais a empresas que preenchessem certos requisitos, notadamente relacionados ao exercício de atividades em regiões que carecem de maior desenvolvimento industrial ou agrícola.

Nos termos da legislação do imposto de renda, o lucro da exploração vem definido no artigo 544 do Decreto n. 3000/99:

Art. 544. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período de apuração, antes de deduzida a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão dos seguintes valores (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 19, e Lei n. 7.959, de 1989, art. 2º):

I- a parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras, observado o disposto no parágrafo único do art. 375;

II- os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e

III- os resultados não operacionais.

§1º No cálculo do lucro da exploração, a pessoa jurídica deverá tomar por base o lucro líquido apurado, depois de ter sido deduzida a contribuição social instituída pela Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

§2º O lucro da exploração poderá ser ajustado mediante adição ao lucro líquido de valor igual ao baixado de reserva de reavaliação, nos casos em que o valor realizado dos bens objeto da reavaliação tenha sido registrado como custo ou despesa operacional e a baixa da reserva tenha sido efetuada em contrapartida à conta de:

I- receita não operacional; ou

II- patrimônio líquido, não computada no resultado do mesmo período de apuração.

A possibilidade de inclusão de empresas localizadas no âmbito da SUDENE, como no caso em tela, na sistemática de incentivos prevista pelo lucro da exploração está alicerçada no artigo 546 do RIR/99, que estabelece, ainda, condições para a fruição:

Art. 546. As pessoas jurídicas que tiverem projetos aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997, na Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE, relativamente a instalação de empreendimentos industriais ou agrícolas na área de sua atuação, ficarão isentas do imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração (art. 544) do empreendimento, pelo prazo de dez anos a contar do período de apuração em que o empreendimento entrar em fase de operação (Lei n. 4.239, de 27 de junho de 1963, art. 13, Decreto-Lei n. 1.564, de 29 de julho de 1977, art. 1º, Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 19, §1º, alínea "a", Decreto-Lei n. 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I, Lei n. 7.450, de 1985, art. 59, Decreto-Lei n. 2.454, de 19 de agosto de 1988, art. 1º, Lei n. 8.874, de 29 de abril de 1994, art. 1º, e Lei n. 9.532, de 1997, art. 3º, §1º).

§1º A fruição da isenção fica condicionada à observância, pela empresa beneficiária, dos dispositivos da legislação trabalhista e social e das normas de proteção e controle do meio ambiente, podendo a SUDENE, a qualquer tempo, verificar o cumprimento do disposto neste parágrafo.

§2º A SUDENE expedirá laudo constitutivo do benefício referido neste artigo (Decreto-Lei n. 1.564, de 1977, art. 3º, parágrafo único). (grifamos)

§3º Não se consideram empreendimentos novos, para efeito do benefício de que trata este artigo, os resultantes da alteração de razão ou de denominação social, transformação ou fusão de empresas existentes.

§4º Para os projetos aprovados a partir de 1º de janeiro de 1998, nas condições deste artigo e demais normas pertinentes, as pessoas jurídicas pagarão o imposto e adicionais não restituíveis, sobre o lucro da exploração (art. 544), com as reduções a seguir indicadas (Lei n. 9.532, de 1997, art. 3º):

I- setenta e cinco por cento, a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;

II- cinquenta por cento, a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

III- vinte e cinco por cento, a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

§5º Fica extinto, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014, o benefício fiscal de que trata este artigo (Lei n. 9.532, de 1997, art. 3º, §3º).

Como se pode depreender da leitura dos autos, a Recorrente foi beneficiária de diversos atos concessórios de benefícios fiscais, em favor de suas filiais, providência que,

nos termos do §2º do artigo 546 é imprescindível para a delimitação e fruição das isenções ou reduções previstas pela legislação.

Igual raciocínio se aplica aos projetos de modernização, ampliação ou diversificação de empreendimentos industriais ou agrícolas situados nas áreas beneficiadas, conforme preceitua o artigo 547 do Decreto n. 3.000/99:

Art. 547. As pessoas jurídicas que tiverem projetos aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997, na SUDENE, relativamente a modernização, ampliação ou diversificação de empreendimentos industriais ou agrícolas na área de sua atuação, ficarão isentas do imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre os resultados adicionais por eles criados, pelo prazo de dez anos a contar do período de apuração em que o projeto de modernização, ampliação ou diversificação entrar em fase de operação, segundo laudo constitutivo expedido pela SUDENE (Lei nº4.239, de 1963, art. 13, Decreto-Lei nº1.564, de 1977, art. 1º, Decreto-Lei nº2.454, de 1988, art. 1º, Lei nº7.450, de 1985, art. 59, e §1º, Lei nº8.874, de 1994, art. 1º, e Lei nº9.532, de 1997, art. 3º, §1º).

§1º Os projetos de modernização, ampliação ou diversificação somente poderão ser contemplados com a isenção prevista neste artigo quando acarretarem, pelo menos, cinqüenta por cento de aumento da capacidade instalada do respectivo empreendimento (Decreto-Lei nº1.564, de 1977, art. 1º, §1º).

§2º Na hipótese prevista no parágrafo anterior, a Secretaria Executiva da SUDENE expedirá laudo técnico atestando a equivalência percentual do acréscimo da capacidade instalada (Decreto-Lei nº1.564, de 1977, art. 1º, §2º).

§3º A isenção concedida para projetos de modernização, ampliação ou diversificação não atribui ou amplia benefícios a resultados correspondentes à produção anterior (Decreto-Lei nº1.564, de 1977, art. 1º, §3º).

§4º O lucro isento será determinado mediante a aplicação, sobre o lucro da exploração (art. 544) do empreendimento, de percentagem igual à relação, no mesmo período de apuração, entre a receita líquida de vendas da produção criada pelo projeto e o total da receita líquida de vendas do empreendimento (Decreto-Lei nº1.564, de 1977, art. 1º, §4º, Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 19, §1º, alínea "a", e Decreto-Lei nº1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

§5º A fruição da isenção fica condicionada à observância, pela empresa beneficiária, dos dispositivos da legislação trabalhista e social e das normas de proteção e controle do meio ambiente, podendo a SUDENE, a qualquer tempo, verificar o cumprimento do disposto neste parágrafo.

§6º Para os projetos aprovados a partir de 1º de janeiro de 1998, nas condições deste artigo e demais normas pertinentes, as pessoas jurídicas pagarão o imposto e adicionais não

restituíveis, sobre o lucro da exploração (art. 544), com as reduções a seguir indicadas (Lei nº9.532, de 1997, art. 3º):

I- setenta e cinco por cento, a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;

II- cinquenta por cento, a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

III- vinte e cinco por cento, a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

§7º Fica extinto, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014, o benefício fiscal de que trata este artigo (Lei nº9.532, de 1997, art. 3º, §3º).

Assim, parece-me essencial para o deslinde da questão a análise de tais atos concessórios, visto que os benefícios fiscais exigem, como regra, o atendimento de diversos requisitos e, nesse sentido, cabe às autoridades competentes reconhecer e outorgar os correspondentes direitos, nos exatos limites previstos em lei, pois a concessão de isenções ou reduções de natureza tributária deve ser aplicada e interpretada literalmente, à luz do que determina o artigo 111 do Código Tributário Nacional:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (grifamos)

Nos termos da legislação de regência, a competência para a concessão dos benefícios fiscais alcançados pelo lucro da exploração pertence à SUDENE ou à SUDAM, conforme os empreendimentos industriais ou agrícolas sejam instalados no âmbito desta ou daquela Superintendência, a teor do que dispõe o artigo 13 da Lei n. 4.239/63:

*Art 13. Os empreendimentos industriais ou agrícolas que se instalarem, modernizarem, ampliarem ou diversificarem, nas áreas de atuação da SUDAM ou da SUDENE, até o exercício de 1982, inclusive, ficarão isentos do imposto de renda e adicionais não restituíveis incidentes sobre seus resultados operacionais, pelo prazo de 10 anos, a contar do exercício financeiro seguinte ao ano em que o empreendimento entrar em fase de operação ou, quando for o caso, ao ano em que o projeto de modernização, ampliação ou diversificação entrar em operação, **segundo laudo constitutivo expedido pela SUDAM ou SUDENE.** (grifamos)*

Os atos concessórios da SUDENE em favor das filiais da Recorrente, que são positivados pelos laudos constitutivos descritos pela lei, se encontram às fls. 137 a 165 do presente processo eletrônico.

A simples leitura dos documentos revela, à evidência, **que todos eles** fazem menção expressa à **“atividade objeto da isenção”**, que, no caso da Recorrente, se refere a **“confeções em geral”**.

Mesmo nas hipóteses em que houve apenas a transferência do benefício, em decorrência de incorporação pela Recorrente, o laudo constitutivo expressamente menciona a **“atividade objeto da transferência do benefício”** e a indica como **“confeções em geral”**, o que se pode perceber, por exemplo, do documento de fls. 142.

E mais: o supracitado laudo constitutivo (n. 0031/2003), esclarece ainda que o setor prioritário considerado é o **“Industrial – artigos de vestuário”** e também determina o percentual de acréscimo sobre a capacidade instalada anterior (1265%), bem assim as quantidades objeto do incentivo. Tais informações se repetem em **todos os atos concessórios**, com a única diferença que em alguns deles a atividade objeto da isenção ou redução é ainda mais restrita, ante a indicação do objeto como **“confeção de vestuário de malha”** (vide documento de fls. 152).

Diversos atos concessórios indicam, ainda, como **“natureza do empreendimento”** a rubrica **“Industrial – Vestuário – Artigo 5º, inciso IV, Grupo 4 do Decreto n. 64.214/69”** (vide, entre outros, o documento de fls. 159).

A menção ao Decreto n. 64.214/69 é relevante, pois tal norma regulamenta os incentivos fiscais administrados pela Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE).

E o artigo 6º deste diploma legal não deixa dúvidas quanto à necessidade de se considerar a atividade exercida como condicionante dos benefícios fiscais:

DECRETO n. 64.214 - DE 18 DE MARÇO DE 1969

Regulamenta dispositivos das Leis números 4.239, de 27 de junho de 1963, 4.869, de 10 de dezembro de 1965 e 5.508, de 11 de outubro de 1968, referentes aos incentivos fiscais e financeiros administrados pela Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e dá outras providências.

(...)

*Art. 6º - Os favores de que tratam os artigos 1º, 2º e 3º deste Decreto, só abrangem o imposto de renda e adicionais não restituíveis incidentes sobre os **rendimentos derivados da exploração de empreendimento especificamente reconhecido como beneficiado pela redução ou isenção**, não alcançando os adicionais restituíveis.*

Parágrafo único - Na hipótese de uma mesma pessoa jurídica ou firma individual manter atividades não consideradas como industriais ou agrícolas, a empresa interessada deverá fazer, 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. (grifamos)

O caso tem tela cuida, portanto, da chamada **isenção objetiva**, porque derivada da atividade de “confecções em geral” ou “confecção de vestuário de malha”, nos exatos termos em que foi concedida pelos diversos atos administrativos acostados aos autos, circunstância que não parece englobar as receitas de aluguéis, dada a necessária interpretação literal acerca do alcance e pertinência dos benefícios, conforme preconizado pelo artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido foi elaborada a acusação fiscal, ao analisar a conta denominada “outras receitas operacionais”, na qual, segundo seu relato, foram escriturados basicamente recebimentos de valores a título de aluguéis, em montantes muito significativos.

O Termo de Verificação Fiscal expressamente afirma que:

*Em busca da origem dos valores percebidos a título de aluguel, fomos informados de que são provenientes dos imóveis alugados à empresa controlada Lojas Riachuelo S/A. Pois bem, verificando o Ativo Permanente/Investimentos, constatamos a manutenção de uma conta contábil denominada de Imóveis Comerciais, cujo saldo, em dezembro de 2004, **totalizava cerca de R\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de Reais)**. (grifamos)*

Analizando a apuração do imposto de renda no período mencionado no item 1 acima (2000, 2001, 2002, 2003 e 2004), bem assim o cálculo do lucro da exploração e os benefícios fiscais aí incidentes, constatamos o seguinte:

Existem três estabelecimentos da empresa Guararapes Confecções S/A: unidade fabril em Fortaleza-CE (filial /0014-77); unidade fabril em Natal-RN (filial /0018-09) e a matriz, onde funciona a parte administrativa (contabilidade, auditoria, diretoria etc.).

A receita obtida com os aluguéis, apesar de não fazer jus ao incentivo fiscal, posto que é rendimento da matriz, a qual não é estabelecimento fabril, tampouco é proveniente da produção incentivada, foi incluída no lucro da exploração, base de cálculo dos benefícios de isenção e redução do imposto de renda, senão vejamos:

*Os benefícios foram concedidos, individualmente, para os estabelecimentos filiais, e são específicos para a fabricação de confecções em geral, que é uma atividade industrial objeto de interesse governamental dentro do contexto de política econômica e social que visa ao desenvolvimento regional ou setorial; verdadeiro alcance das isenções e reduções decorrentes de incentivos fiscais. **Têm por base exclusivamente os lucros da atividade incentivada; visam atingir apenas os resultados da empresa que são consequência de suas operações neste ramo de atividade.** (grifamos)*

O artigo 549 do Regulamento do Imposto de Renda, que trata da demonstração do lucro do empreendimento, corrobora a posição defendida pela autoridade lançadora:

Art. 549. Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito à isenção de que trata esta Subseção em relação aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE (Lei n. 4.239, de 1963, art. 16, §1º).

§1º Para os efeitos do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas interessadas deverão demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação da SUDENE (Lei nº4.239, de 1963, art. 16, §2º).

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

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

Independente do fato de a matriz também ser localizada na área da SUDENE, argumento de defesa apresentado pela Recorrente, podemos perceber que o reconhecimento das receitas de aluguel devidas pelos estabelecimentos vinculados (filiais) é desproporcional em relação à atividade da empresa, assim como os contratos firmados, que fogem à normalidade convencional, visto que possuem cláusulas atreladas ao faturamento.

Nos termos da acusação fiscal:

A receita dos aluguéis, como já mencionado, tem origem nos contratos de locação efetuados entre a Guararapes Confecções S/A e sua controlada Lojas Riachuelo S/A (fl. 97/110), tendo por base um percentual sobre o faturamento das lojas. Pois bem, as Lojas Riachuelo S/A comercializam uma diversidade de produtos, adquiridos de diversos fornecedores, enquanto comercializa, em média, 30% (trinta por cento) dos produtos fabricados pela Guararapes S/A.

Apenas cerca de 15% (quinze por cento) do valor do seu faturamento proveniente da comercialização das mercadorias produzidas pela Guararapes Confecções S/A. Dessa forma, se admitirmos que os rendimentos provenientes dos aluguéis fazem parte do lucro da exploração, e portanto estão sujeitos ao benefício fiscal, estaríamos assegurando, indiretamente, que o resultado das Lojas Riachuelo S/A, também, venha a obter o incentivo, o que a legislação não previu.

Estamos diante de um pretenso planejamento tributário, posto que os contratos de aluguéis estabelecem um percentual variável sobre o faturamento líquido (5% a 9%), dependendo do desempenho anual das partes: quanto maior o lucro, maior o

percentual do aluguel. Se as Lojas Riachuelo aumentam seus lucros deveriam pagar mais imposto de renda e contribuição social; no entanto, pelo pactuado no contrato, esse aumento é diluído como despesa de aluguel. Se a Guararapes inclui essa receita no lucro da exploração, e assim o faz, ninguém paga os tributos.

20. Verificando os resultados consolidados de todos os períodos, não obstante ser o faturamento da Riachuelo duas vezes mais que o da Guararapes, o lucro líquido desta última representa, em média, 70% do lucro líquido consolidado.

Além do mais, a receita proveniente dos aluguéis menos os custos a ela correspondente (praticamente não tem custo, só a depreciação dos imóveis e os impostos incidentes, tipo IPTU) representa na Guararapes cerca de 70% do seu lucro líquido. (grifamos)

No mesmo sentido, a decisão recorrida demonstrou, a título de exemplo, que o tratamento dado pela Recorrente aos aluguéis implicou, na DIPJ/2004, que 85,9% da receita com eles obtida sofreu isenção, 13,6% redução de 75% e apenas 0,5% sujeitou-se à incidência do IRPJ, o que, convenhamos, extrapola qualquer argumento jurídico, visto que a empresa é beneficiária de incentivos em razão de atividade industrial.

Vejamos o referido excerto da decisão:

A Guararapes Confeções S/A possui seis atividades incentivadas nas suas duas filiais em Natal e Fortaleza, todas relativamente a execução de processos fabris, sendo que conforme a ficha 08 da DIPJ 2004, 85,9% da sua receita de vendas advém de atividades isentas, 13,6% de atividades com redução de 75% e apenas 0,5% de atividades sem incentivo.

Do seu lucro de exploração, mais de 92% decorre da receita de aluguéis. Como vimos no exemplo, a receita de alugueis irá se distribuir conforme a receita de vendas, ou seja, 85,9% da receita de aluguéis ficará isenta da tributação, 13,6% terá redução de 75% e somente 0,5% terá incidência completa do IRPJ. Está patente o desacordo deste resultado com o espírito e a finalidade de toda a legislação, visto que a receita de aluguéis não goza de qualquer benefício fiscal.

Situações distorcidas como as encontradas nos autos, de deslocamento dos benefícios para além dos limites autorizados em lei, não passaram ao largo da doutrina mais abalizada.

Segundo o magistério de Edmar Oliveira Andrade Filho¹,

*Em princípio, os benefícios fiscais calculados com base no lucro da exploração são outorgados aos empreendimentos localizados em certas regiões, e, por conseguinte, **abrangem unicamente os estabelecimentos vinculados a tais empreendimentos.** Quando*

¹ Edmar Oliveira Andrade Filho, Imposto de Renda das Empresas, 10a edição, p. 586. São Paulo: Editora Atlas

do julgamento do Recurso nº. 118.010 (acórdão n. 101-92.656, de 16 de abril de 1999) o Conselho de Contribuintes decidiu:

ISENÇÃO. SUDAM. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. – *Receitas derivadas de operações realizadas pela pessoa jurídica, alheias às atividades expressamente contempladas pelo ato concessivo, não integram o Lucro da Exploração, base de cálculo da isenção outorgada ao empreendimento instalado na área de atuação da SUDAM.* (grifamos)

Além da valiosa contribuição do autor, este Conselho já se manifestou, por diversas outras vezes, acerca da impertinência de receitas estranhas à atividade que recebeu o benefício, conforme se pode depreender, entre outros, dos seguintes acórdãos:

Primeiro Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Turma Ordinária - Acórdão nº 10318967 do Processo 134490000929121, de 15/10/1997.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - PRELIMINAR - EMPRESA SEDIADA NA ÁREA DA SUDENE- ISENÇÃO - A isenção do imposto de renda conferida às pessoas jurídicas sediadas nas áreas da SUDENE/SUDAM somente alcança o lucro oriundo da atividade que o governo pretende incentivar (lucro da exploração). *A legislação, contudo, impõe alguns requisitos fundamentais para a fruição do benefício, dentre eles, que a escrituração da empresa atenda aos preceitos das leis comerciais e fiscais. O fato de a empresa ser detentora de documento que lhe confere tais benefícios não significa que todas as suas operações estejam ao abrigo do favor fiscal.* (grifamos)

Primeiro Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Turma Ordinária - Acórdão nº 10320817 do Processo 102150007969815, de 22/01/2002.

ISENÇÃO CONCEDIDA PELA SUDAM - ALCANCE LIMITADO - Ao estabelecer as regras para a concessão de isenção fiscal como forma de incentivo ao desenvolvimento da Amazônia, o legislador estabeleceu de forma clara os limites do benefício, sendo certo que o mesmo alcança tão só a atividade segundo a qual a empresa se propôs a realizar como objeto social. *Além disso, o fato de gozar de isenção fiscal não desobriga o contribuinte ao cumprimento das chamadas obrigações acessórias.* (grifamos)

Na esteira do raciocínio doutrinário exposto e das decisões deste Conselho, entendo que as receitas de aluguéis auferidas e contabilizadas pela matriz da Recorrente não estão abrigadas pelos benefícios atinentes ao lucro da exploração, por diversos motivos: a um, pela evidente falta de previsão legal; a dois, porque não compreendidas nos respectivos atos concessórios e, por fim, pelo absoluto descompasso entre os montantes apurados e aquilo que foi efetivamente tributado, conforme já demonstrado.

Neste passo pouco importa, como pretende a Recorrente, a classificação contábil das receitas de aluguel. Conquanto possam ser consideradas como “outras receitas” ou mesmo “outras receitas operacionais”, como declarou a interessada, é fato que a matriz jurídica evocada na defesa efetivamente não lhe traz benefício.

Vejam os.

A Recorrente menciona expressamente o artigo 19 do Decreto-Lei n. 1.598/77 como suporte legal para parte de seus argumentos, *verbis*:

Também o fato de os imóveis da recorrente estarem situados em todo o país não tem a relevância que o julgador pretendeu dar, conforme se extrai do artigo 15 da Lei n.º 4.239/63 e do § 3º do artigo 19 do Decreto-lei n.º 1.598/77, que exige a aplicação integral do valor do incentivo na área de atuação da SUDENE, e não que as receitas incentivadas sejam oriundas dessa região.

O citado dispositivo atualmente estabelece:

Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

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;

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 n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (grifamos)

De se notar que deverão ser excluídos do lucro da exploração os valores mencionados nos três incisos do artigo 19, e é fato que o inciso III nos remete ao artigo 187, IV, da Lei das S/A:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas.

A leitura dos dispositivos evidencia que o inciso IV, ao mencionar “outras receitas”, abrange as receitas de aluguéis, porque o comando inclui toda e qualquer receita não compreendida nos incisos I e II, que se referem apenas a vendas e serviços.

Cumpra ressaltar, por óbvio, que a atual redação dos dispositivos foi introduzida em 2009, posteriormente aos fatos narrados nos autos. Contudo, sua existência apenas corrobora o argumento de que é irrelevante a classificação das receitas de aluguéis, como operacionais ou não, até porque a legislação, atualmente, sequer faz tal distinção.

A Recorrente, aliás, concorda expressamente com este entendimento, tanto que o utiliza como subsídio para a sua defesa, *verbis*:

12- o Decreto-lei nº 1.598/77 limitou o alcance do incentivo fiscal que originalmente era calculado sobre todos os resultados operacionais, incidindo a isenção sobre o lucro da exploração, o lucro líquido do exercício ajustado;

Parece olvidar a Recorrente de que, ao lado de parte das receitas financeiras e dos rendimentos e prejuízos das participações societárias, também figuram as outras receitas ou outras despesas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei n. 6.404, expressamente mencionadas no bojo do próprio artigo 19 a que alude a interessada.

Também corrobora o entendimento aqui esposado o Parecer Normativo CST n. 49/79, que no item 5 esclarece o alcance e a finalidade dos incentivos fiscais:

5. Analisados neste contexto, os dispositivos contidos nos parágrafos 1º e 2º do artigo 16 da lei n.º 4.239, de 27 de junho de 1963 (SUDENE), no parágrafo 2º do artigo 24 do Decreto-Lei n.º 756, de 11 de agosto de 1969 (SUDAM), no parágrafo único do artigo 9º do Decreto n.º 62.458, de 25 de março de 1968 (SUDEPE), no parágrafo 1º do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 1.439 de 30 de setembro de 1975 (TURISMO), combinados com o parágrafo 1º do artigo 19 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, permitem concluir que os benefícios fiscais de redução e isenção do imposto são calculados sobre o lucro da exploração decorrente exclusivamente da atividade que se deseja incrementar, e não sobre todo o lucro da exploração da empresa. (grifos no original).

Sobre a questão do *Shopping Midway Mall* assiste razão à Recorrente, quando diz que este só entrou em operação no segundo trimestre de 2005 (exatamente em abril daquele ano, conforme informação disponível no sítio daquele empreendimento na internet). Todavia, entendo que isso em nada afeta o cálculo dos tributos lançados, pois a autoridade fiscal apenas faz referência, a título exemplificativo, do referido *Shopping*, no item 22 do Termo de Verificação.

Ademais, a autoridade esclarece que tomou como base para os lançamentos os livros contábeis e fiscais da Recorrente, de forma que os aluguéis e rendimentos do shopping certamente neles não se encontravam, porque ainda não ocorridos, visto que a atuação se deu para o período entre 2000 e 2004.

A Recorrente também questionou a exatidão dos cálculos elaborados na decisão recorrida, nos seguintes termos:

46- existem inexatidões no acórdão de primeiro grau: Na coluna "I" das tabelas "1b", "2.b", "3.b", "4.b" e "5.b.", de fls. 2106/2110, sob o título de "Incentivo Fiscal Declarado", foram consignados valores que, segundo a autoridade julgadora, correspondem aos incentivos de isenção/redução do imposto, conforme constam da ficha 11 das respectivas DIPJs;

47- examinando as DIPJs, verifica-se que as quantias inseridas na coluna retrocitada correspondem aos valores consignados na linha 05 da citada ficha 11. Não obstante, aqueles números abrangem não apenas os incentivos fiscais de isenção/redução, como também outros incentivos, entre os quais os Programas de Alimentação do Trabalhador e Atividades Culturais ou Artísticas, assim informados na DIPJ com base nas orientações do MAJUR;

A dissensão ensejou a conversão do julgamento anterior deste Conselho em diligência, para que a autoridade lançadora analisasse a pertinência das alegações formuladas e elaborasse parecer conclusivo, inclusive com a apresentação, caso necessário, de novas planilhas corrigidas.

Nesse contexto, entendeu a fiscalização que:

Compulsando os assentamentos contábeis, verifica-se que assiste razão ao contribuinte em relação aos valores constantes das planilhas no que diz respeito aos incentivos do Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Quanto à não redução da multa na Coluna "M" das tabelas "1b", "2b", "3b", "4b" e "5b", também está correta a alegação do contribuinte. Ressaltamos, por oportuno, que na tabela "1b" (fl. 2106), coluna "M", referente ao mês de janeiro/2000, o valor correto calculado pela fiscalização é R\$ 109.473,97 (extraído da planilha de fls. 57), e não R\$ 72.982,65, como consta do demonstrativo calculado pela DRJ.

*Pois bem, diante dos fatos produzimos as planilhas de fls. 2256/2260, as quais refletem as tabelas "1b", "2b", "3b", "4b" e "5b" (fls. 2106/2110), com as alterações nos valores argumentados pelo contribuinte. **Com isso, os valores lançados do imposto de renda permaneceram os mesmos, porém a multa isolada sofreu alterações, conforme podemos verificar fazendo um confronto entre a coluna denominada de "Multa Mantida", dos demonstrativos de fls. 2106/2110, com a coluna denominada de "Correta", nas novas planilhas de fls. 2256/2260.***

Com base nos argumentos acima expendidos, cujo objetivo foi justamente o de sanear o processo e consagrar o princípio da verdade material, acolho integralmente as planilhas e os cálculos formulados na diligência, de fls. 2258 a 2262 do processo eletrônico, tanto para os lançamentos a título de imposto de renda, que não sofreram alteração, como para os montantes decorrentes da multa isolada.

A Recorrente aduz, ainda, que as alterações nos cálculos efetuadas nos autos, tanto pela decisão recorrida como posteriormente pelo despacho na diligência seriam nulos:

35- a Delegacia de Julgamento elaborou novo demonstrativo, violando os artigos 142, 145 e 146 do Código Tributário Nacional, desrespeitando o disposto no artigo 18, §3º, do Decreto nº 70.235/72, aperfeiçoando o lançamento;

Entendo, neste ponto, que a simples elaboração de novos cálculos, com a alteração dos respectivos demonstrativos, não inova o lançamento original, notadamente quando não traz qualquer prejuízo ao contribuinte. Tal entendimento tem sido acolhido nesta Turma, justamente em razão da inteligência do artigo 18, parágrafo 3º do Decreto n. 70.235/72, mencionado pela Recorrente:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (grifamos)

Resta claro que não se concretizou nenhuma das hipóteses previstas no dispositivo, dado que não houve agravamento da exigência, pois os valores originalmente autuados foram mantidos parcialmente, inclusive com a redução dos montantes relativos à multa isolada.

Também parece-me evidente que não houve qualquer alteração ou novação na fundamentação legal da exigência, mas apenas o recálculo dos montantes, **para menos**, conduta que, sobre ser legal, homenageia o princípio da verdade material, sem que se possa notar qualquer prejuízo à Recorrente.

Nesse sentido, no que respeita à solicitação de perícia indefiro o pedido, posto que entendo presentes nos autos todos os elementos necessários à análise do caso, com a consequente possibilidade de livre convicção dos julgadores, conforme prescreve o supracitado artigo 18 do Decreto n. 70.235/72.

Por fim, quanto à aplicação cumulativa da multa de ofício e da multa isolada, esta Turma tem decidido, a exemplo de outros colegiados do CARF, no sentido de que a multa isolada deve ser afastada em observância ao princípio da consunção.

Como se sabe, o princípio da consunção (também denominado princípio da absorção) aplica-se quando há uma sucessão de condutas tipificadas que, em razão de um nexo de dependência intrínseco, permite que a infração mais grave absorva aquelas de menor intensidade, em razão do brocardo *lex consumens derogat lex consumptae*, o que equivale a dizer que o crime-fim absorve o crime-meio.

Processo nº 16707.003570/2005-57
Acórdão n.º 1201-000.995

SI-C2T1
Fl. 34

Essa teoria encontra suas raízes na famosa *double jeopardy clause*, preceito fixado pela 5ª Emenda à Constituição dos Estados Unidos, que determina que *ninguém poderá ser por duas vezes ameaçado em sua vida ou saúde pelo mesmo crime*, o que se constitui, há tempos, na aplicação da clássica regra que veda a dupla punição em razão do mesmo fato, tal como garantida pelo princípio *ne bis in idem*.

Assim, a falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ constitui infração ao art. 2º da Lei nº 9.430/96, conduta punível com a multa isolada estabelecida no seu art. 44, § 1º, IV, na redação original.

O entendimento já esposado por esta Turma, no que tange ao tema, pode ser conferido nos seguintes acórdãos:

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

**1ª Seção de Julgamento. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária
Acórdão nº 1201-00336 do Processo 10932000397/2006-76
Data 02/09/2010**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA – IRPJ**

ANO-CALENDÁRIO: 2003.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO. Não havendo sido apresentada a competente declaração de compensação, não é juridicamente possível considerar-se extinto o débito, ainda que a contribuinte possua direito creditório perante a fazenda pública. **MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.** A multa isolada cominada pelo descumprimento do dever de recolher o IRPJ calculado por estimativas mensais incide sobre o total da estimativa que deixou de ser recolhida. Contudo, pelo princípio da absorção ou consunção, a aplicação da multa isolada fica limitada ao valor em que exceder o montante da multa de ofício que houver sido aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ devido ao final do ano-calendário. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que ocorreu integralmente no presente lançamento. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao apelo oficial e, também por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a multa isolada sobre os valores exigidos no lançamento de ofício.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

**1ª Seção de Julgamento. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária.
Acórdão nº 1201-00475 do Processo 15868000111/2009-30
Data 01/04/2011**

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

EXERCÍCIO: 2005, 2006, 2007

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Com o advento da lei 9.430/96, a presunção de omissão de rendimentos calcada em depósitos bancários adquiriu status legal e só é infirmada pela apresentação de documentação específica para cada depósito. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. INTERPOSTA PESSOA. MULTA QUALIFICADA. As inúmeras provas colhidas pela autoridade fiscal são congruentes com a acusação de que o autuado movimentou recursos à margem de sua escrituração em contas de terceiros, o que legitima, uma vez não comprovada a origem dos recursos, o lançamento tributário com base em omissão presumida de receita, bem como a aplicação da sanção punitiva no seu patamar majorado. MULTAS ISOLADAS. A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que ocorreu integralmente no presente lançamento. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CISÃO. As empresas resultantes de cisão ou as que absorverem parte do patrimônio advindos dessas operações de reorganização societária respondem solidariamente pelos créditos tributários relativos a fatos geradores pretéritos. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar as multas isoladas concomitantes com a multa proporcional.

Com a prática das duas infrações, em respeito ao princípio da consunção, entendo prejudicada a aplicação da sanção prevista pela norma-meio, subsistindo, todavia, a possibilidade de aplicação da norma-fim, razão pela qual deve-se eximir o Contribuinte da exigência da multa isolada.

Em razão disso, resta prejudicado o argumento do **Recurso de Ofício**, dado que a Delegacia de Julgamento, na decisão de 1ª instância, havia reduzido a multa isolada, de 75% para 50%.

Tendo em vista o fato de ser este o único motivo para o recurso, entendo que a decisão proferida neste voto já alcança o objeto da peça compulsória, visto que resta afastada, pelos motivos já aduzidos, a aplicação da multa isolada.

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para excluir a multa isolada e CONHEÇO do Recurso de Ofício para NEGAR-LHE provimento.

É como voto.


Roberto Caparroz de Almeida - Relator