



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.732676/2015-59
ACÓRDÃO	1302-007.494 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PERNOD RICARD BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO (JCP). DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS EXERCÍCIOS.

A dedutibilidade dos Juros sobre o Capital Próprio (JCP) está condicionada ao regime de competência e ao princípio da autonomia dos exercícios financeiros. A faculdade de dedução dos JCP deve ser exercida no ano-calendário em que ocorre a deliberação sobre seu pagamento ou crédito, não sendo admitida a dedução de valores acumulados de exercícios anteriores.

IRPJ. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RATEIO DE DESPESAS. GLOSA DE VALORES. REQUISITOS PROBATÓRIOS NÃO ATENDIDOS.

A fruição de benefícios fiscais sobre o lucro da exploração exige prova contábil inequívoca. A mera apresentação de planilhas com o rateio de despesas comuns é insuficiente quando não permite a rastreabilidade completa dos gastos, incluindo as parcelas alocadas às áreas não incentivadas. A falta de clareza agrava-se quando os próprios códigos de identificação das contas (centros de custo, locais) são ambíguos e não distinguem de forma imediata as despesas da unidade incentivada das demais, necessitando de "tradução" para serem compreendidos. Tal obscuridade documental impede a verificação da correção do cálculo e descaracteriza a contabilidade como integrada, justificando a manutenção da glosa.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

A aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício sobre o imposto apurado ao final do

período de apuração configura *bis in idem*, em afronta ao princípio da consunção. Apenas a multa de ofício deve prevalecer. A reforma legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007 não afastou esse entendimento, uma vez que não criou hipóteses autônomas e independentes de infrações, mas apenas reestruturou os dispositivos sancionatórios.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, e, no mérito, acordam: (i) por voto de qualidade, em manter a glosa de despesas a título de juros sobre capital próprio, vencidos os conselheiros Henrique Nimer Chamas, Miriam Costa Faccin, e Natália Uchôa Brandão (relatora) que votaram por dar provimento ao recurso; (ii) por maioria de votos, em manter as glosas referentes à apuração do lucro da exploração, vencidas as conselheiras Miriam Costa Faccin, e Natália Uchôa Brandão (relatora) que votaram por dar provimento ao recurso; e (iii) por maioria de votos, em afastar a multa isolada, nos termos do relatório e voto da relatora, vencidos os Conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior e Marcelo Izaguirre da Silva que votaram por negar provimento ao recurso. O conselheiro Sérgio Magalhães Lima acompanhou esta última questão pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Sérgio Magalhães Lima.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente e Voto Vencedor.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

A presente demanda trata-se de retorno dos autos após a realização de diligências requisitadas na **Resolução nº 1302-001.210** desta Turma.

No âmbito do presente feito, deparamo-nos com a interposição de **Recurso Voluntário** (fls. 2048-2106), contra o **Acórdão n.º 16-75.764**, proferido pela **DRJ/SPO**, que julgou improcedente a impugnação ao **Auto de Infração lavrado em 22/12/2015** e manteve integralmente o crédito tributário exigido, cuja análise preliminar por este Colegiado culminou na **conversão do julgamento em diligência por três ocasiões distintas**.

A primeira delas, realizada por meio da **Resolução nº 1201-000.384**, datada de 13 de março de 2018 (fls. 2114-2129), a segunda, efetivada através da **Resolução nº 1201-000.671**, de 16 de julho de 2019 (fls. 2216-2226) e, a terceira, **Resolução nº 1302-001.210**, período em que o processo se encontrava sob a relatoria da ilustre Conselheira Gisele Barra Bossa.

Nesse sentido, conforme relatado nos autos deste processo, a discussão central refere-se a **Auto de Infração** lavrado para a exigência de IRPJ relativamente aos anos-calendário de **2010, 2011 e 2012** em face da alegação da existência das seguintes infrações:

A. **Excesso na dedução de Juros Sobre Capital Próprio** (AC 2010; 2011), com fundamento no artigo 3º da Lei nº 9.249/95 e artigos 247, 249, inciso I, 347 do RIR/99, em virtude de a Recorrente ter pago os juros a seus acionistas de forma acumulada, por considerar tal conduta em desacordo com o princípio da competência;

B. **Superestimação do lucro da exploração de unidade situada em área incentivada – SUDENE** (AC 2010; 2011 e 2012), sob a alegação de que a Recorrente realizou diversas atividades (incentivadas e não incentivadas) e que a sua contabilidade não oferecia condições de demonstrar, de forma segregada e pormenorizada, a apuração do lucro da exploração, impondo-se a regra do rateio pela receita líquida total/receita líquida incentivada, nos termos do artigo 544, § 3º do RIR/99; e

C. Ausência de recolhimento das estimativas mensais penalizada com a imputação de **multa isolada cumulada com a multa de ofício** (AC 2010; 2011 e 2012).

Ademais, consoante o relatório fiscal, a auditoria fiscal realizada, referente aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, evidenciou a ocorrência de *Despesas de Juros sobre o Capital Próprio (JCP)* acima do limite de dedutibilidade permitido.

A Contribuinte apresentou **manifestação de inconformidade**. A Recorrente destacou que as despesas rateadas partiram integralmente da escrituração contábil, ainda que consolidadas, e que a fiscalização jamais apontou quais despesas específicas teriam sido omitidas ou indevidamente alocadas, limitando-se a afirmar genericamente que apenas 25% das despesas totais foram objeto de rateio.

A DRJ/SPO rejeitou os argumentos da recorrente, fundamentando que **o não exercício do direito de deduzir o JCP no mesmo período de competência configura renúncia ao benefício** e que a contabilidade da empresa não permitia identificar com clareza os resultados das atividades incentivadas, justificando o método de rateio proporcional.

O julgado restou assim ementado:

Acórdão 16-75.764 - 3ª Turma da DRJ/SPO

Sessão de 30 de janeiro de 2017

Processo 10480.732676/2015-59

Interessado PERNOD RICARD BRASIL IND. E COM. LTDA

CNPJ/CPF 33.856.394/0001-33

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. REGIME DE COMPETÊNCIA. NÃO EXERCÍCIO. RENÚNCIA AO DIREITO À DEDUTIBILIDADE EM ANOS POSTERIORES.

O pagamento ou crédito de Juros sobre Capital Próprio -JCP é faculdade concedida pela lei para ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real. O não exercício da mencionada faculdade configura renúncia ao benefício concedido na lei, ensejando a preclusão temporal que impede seu aproveitamento em períodos de apuração de lucro real posteriores.

APURAÇÃO DO LUCRO DE EXPLORAÇÃO. ÁREA DA SUDENE. PROPORCIONALIDADE EM RELAÇÃO ÀS RECEITAS TOTAIS.

Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade, este devera ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total da empresa.

MULTAS ISOLADAS. ESTIMATIVAS.

A lei estabelece que, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa exigida isoladamente, no percentual de 50%, sobre os valores devidos e não recolhidos, a título das estimativas mensais, estando o contribuinte sujeito à apuração do lucro real anual, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, no ano-calendário correspondente. Multa mantida.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O prazo decadencial para o lançamento de multa isolada não está regrado pelo artigo 150, § 4º, do CTN, mas pelo do art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA Indefere-se pedido de diligência que seja prescindível para a composição da lide.

Afirma, ainda, o julgado, que tal constatação decorreu da análise dos registros contábeis da Recorrente, os quais demonstraram que os valores distribuídos a título de JCP excederam os parâmetros legais estabelecidos para fins de dedução do IRPJ, conforme previsão do artigo 9º da Lei nº 9.249/95. Aduz que os excessos apurados foram devidamente quantificados e submetidos à tributação de ofício, conforme demonstrado no Relatório de Apuração Fiscal (RAF).

Fundamentou que o não exercício da faculdade de deduzir os JCP no próprio período de competência configuraria renúncia ao benefício legal, à luz do regime da autonomia dos exercícios, motivo pelo qual não seria admitida a dedução em anos subsequentes. Ademais, concluiu que a contabilidade da empresa não permitia a identificação clara e segregada dos resultados da atividade incentivada, impondo, assim, a aplicação obrigatória do § 3º do art. 549 do RIR/99.

Irresignada, a Contribuinte apresentou o presente **Recurso Voluntário** (fls. 2048 a 2106), sustentando, em síntese, que

- (i) a decisão da DRJ padece de nulidade por ausência de fundamentação e desconsideração das provas contábeis;
- (ii) a dedução dos Juros sobre Capital Próprio nos anos de 2010 e 2011 é legítima, mesmo em relação a valores acumulados de exercícios anteriores, por ausência de vedação legal e observância dos limites da Lei nº 9.249/95;
- (iii) o lucro da exploração da unidade localizada na área da SUDENE foi apurado com base em contabilidade integrada e critérios técnicos de rateio das despesas operacionais, extraídos do sistema contábil da empresa, sendo indevida a aplicação do § 3º do art. 549 do RIR/1999;
- (iv) a multa isolada sobre as estimativas mensais configura *bis in idem* frente à multa de ofício e deveria ser afastada ou, ao menos, considerada parcialmente decadente; e
- (v) alternativamente, requer-se diligência para reexame técnico dos documentos já acostados aos autos, os quais comprovariam a higidez dos procedimentos adotados.

Ao compulsar os autos, este Tribunal expediu a **Resolução nº 1201-000.384 que decidiu converter o julgamento em diligência**, com o seguinte comando:

23. Diante do exposto, VOTO por CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a autoridade preparadora:

(i) Analise a documentação fiscal e contábil que instruiu a impugnação da contribuinte de fls. 1864/1930, a fim de verificar se os rateios das despesas operacionais estavam devidamente registradas na contabilidade da Recorrente e apure os valores ora discutidos com base nos elementos extraídos dos registros contábeis da contribuinte.

(ii) Explicita e avalie as respectivas apropriações das despesas diretas e indiretas e, no caso das últimas, o critério de rateio.

(iii) Em consonância com o princípio da cooperação processual e pelo fato da Recorrente alegar ser capaz de apurar, através de sua contabilidade, as despesas com frete e armazenagem relativamente a cada um dos seus produtos

incentivados, por exemplo (despesas alocadas de forma direta às atividades incentivadas), bem como as despesas comuns alocadas de forma indireta às atividades, deve a contribuinte atender com prontidão eventuais intimações/solicitação do órgão fiscal.

24. Lembro que, as atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão devem ser realizadas de ofício pela autoridade fiscal, nos termos do artigo 29, da Lei nº 9.784/991.

25. Após a conclusão da diligência, a autoridade fiscal responsável deverá elaborar Relatório Conclusivo, com posterior ciência à Recorrente, para que, se assim desejar, se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias e na sequência retornem os autos ao E. CARF para julgamento.

O **primeiro Relatório Fiscal** (fls. 2132 a 2143) concluiu que a empresa não possuía contabilidade integrada capaz de demonstrar, com clareza e exatidão, os lucros das atividades incentivadas e não incentivadas, como exige o art. 549, §§ 1º a 3º, do RIR/99. Em vez disso, apresentou demonstrativos extracontábeis elaborados com base em **critérios próprios de rateio, que abrangeram apenas uma fração (menos de 25%) das despesas operacionais totais**, o que resultou na criação artificial de um “lucro da exploração” superestimado para a unidade de Suape/PE. Concluiu que essa conduta permitiu a fruição indevida de benefício fiscal de redução de IRPJ em valor superior ao permitido legalmente, mediante manipulação de agrupamentos e exclusões de despesas não justificadas contabilmente.

Assim dispôs:

21. Vejam que a performance da empresa de assessoria contratada gerou um “benefício” tamanho para a contratante, que os honorários foram cobrados na forma de um percentual do “benefício” ocasionado.

E, a despeito de o benefício de 75% do IRPJ devido sobre o seu lucro da exploração da atividade de produção da unidade Suape-PE, calculados em bases legais, ser direito da fiscalizada; a empresa de assessoria especialmente contratada calculou um benefício tão maior do que era de direito que ousou cobrar (e lhe foi pago) o equivalente a 4% do benefício de redução do IRPJ calculado por ela.

22. Ademais, nem mesmo esses valores pagos pela Recorrente para “apurar os montantes do benefício fiscal” são computados como despesa da atividade incentivada; haja vista que são contabilizados a débito da conta “Receitas e Despesas Diversas” (código 2001OOIE0001.9460.223), a qual não está contemplada nos 10 grupos de contas submetidos ao rateio com a atividade incentivada.

23. Do exposto, concluímos as diligências reafirmamos que a empresa afrontou a legislação que disciplina as formas de apuração do benefício fiscal, pois, mesmo não possuindo contabilidade integrada, capaz de apurar através de suas contas os lucros de exploração de suas diversas atividades (incentivada e não incentivadas),

efetuou os cálculos como se assim pudesse, mas, apurando o lucro da exploração da atividade incentivada de forma EXTRA CONTÁBIL, adotando artifícios para “produzir” um resultado extraordinariamente positivo da exploração da atividade incentivada; alocando para esta atividade apenas alguns grupos de despesas (menos de 25% das despesas da empresa), que, de longe, não representam a totalidade das despesas operacionais dessa atividade.

Assim procedendo, obteve, de forma indevida, uma dedução maior do que lhe era de direito.

24. Por fim, entendendo ter cumprido com o que foi solicitado e fazendo presentes todos os elementos e documentos necessários e suficientes ao deslinde da matéria, damos por encerrada a presente diligência.

Diante das conclusões, a turma decidiu exarar a **Resolução nº 1201-000.671**, determinando:

30. Diante do exposto, VOTO por CONVERTER, novamente, O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a autoridade preparadora, considerando as observações e provocações constantes dos itens 17, 20 à 22 e 25, justifique os seguintes pontos:

(i) Os valores das despesas comuns objeto dos rateios partiram da contabilidade integrada da contribuinte?

(ii) Os valores das despesas alocadas de fora indireta objeto dos rateios partiram da contabilidade integrada a contribuinte?

(iii) Os controles extras contábeis utilizados pela contribuinte estão refletidos na sua contabilidade, ainda que de forma consolidada?

(iv) Há valores na apuração do lucro da exploração que porventura não foram contabilizados?

(v) As despesas de marketing, armazenagem e fretes, por exemplo, foram rateadas de forma adequada entre os estabelecimentos incentivados e não incentivados por meio de documentação suporte e respectivo lançamento contábil? Dito de outra forma, tanto as despesas comuns como as despesas alocadas de forma indireta às atividades incentivadas foram rateadas por critérios claros com base na documentação probatória apresentada?

31. A autoridade preparadora, no curso da diligência (em cada um dos itens acima), deve justificar em termos fático-probatórios o motivo pelo qual a documentação juntada pela empresa (relacionada no item 29) deve ser desconsiderada para fins de apuração do lucro da exploração de forma a motivar a manutenção da autuação com base no §3º, do artigo 549, do RIR/99.

32. Lembro que, as atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão devem ser realizadas de ofício pela autoridade fiscal, nos termos do artigo 29, da Lei nº 9.784/1991.

33. Após a conclusão da diligência, a autoridade fiscal responsável deverá elaborar Relatório Conclusivo, com posterior ciência à Recorrente, para que, se assim desejar, se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias e na sequência retornem os autos ao E. CARF para julgamento.

No **segundo Relatório Fiscal** (fls. 2247 a 2257), a fiscalização reforçou que a empresa continuava sem atender às exigências legais para a apuração do lucro da exploração por meio de registros contábeis específicos. Reafirmou-se que os critérios de rateio adotados pela contribuinte foram eminentemente extracontábeis, com base em apenas parte das contas de despesas (cerca de 25%) e sem documentação que justificasse sua metodologia ou fundamentação. Concluiu da seguinte forma:

29. Esta Auditoria Fiscal, ao concluir esta segunda diligência, reafirma, com segurança e de forma enfática, que a empresa afrontou a legislação que disciplina as formas de apuração do benefício fiscal, pois, mesmo não possuindo contabilidade integrada, capaz de apurar através de suas contas os lucros de exploração de suas diversas atividades (incentivada e não incentivadas), efetuou os cálculos como se assim pudesse, mas, apurando o lucro da exploração da atividade incentivada de forma EXTRA CONTÁBIL.

30. A empresa adotou artifícios para “produzir” um resultado da exploração da atividade incentivada extraordinariamente positivo, ao alocar para apenas alguns grupos de despesas para esta atividade (menos de 25% das despesas da empresa), que, de longe, não representava a totalidade das despesas operacionais dessa atividade.

31. Assim procedendo, a empresa obteve, de forma indevida, uma dedução maior do que lhe era de direito.

32. Os procedimentos fiscais foram executados seguindo estritamente o que disciplina as normas procedimentais, levando ao processo administrativo todos os elementos necessários, com relatórios e provas das alegações que demonstram, de forma clara e transparente, o cometimento das infrações apontadas e as consequentes lavraturas dos autos de infração.

33. Por fim, entendendo ter cumprido com o que foi solicitado e fazendo presentes todos os elementos e documentos necessários e suficientes ao bom julgamento da matéria, damos por encerrada a presente diligência.

Posteriormente, **ao término da segunda diligência**, a Recorrente apresentou sua **manifestação**, tecendo considerações sobre o caso em tela e as conclusões decorrentes da referida diligência. Em suas alegações, sustenta a improcedência das presunções consubstanciadas na segunda diligência, requerendo, em sua defesa, o reconhecimento integral de seu pleito. Alternativamente, postula a realização de nova diligência, a ser conduzida por outro grupo de trabalhos, a fim de que sejam realizadas averiguações adicionais na Unidade de Origem.

Essa solicitação se fundamenta na tese de que as conclusões da segunda diligência não refletem adequadamente a realidade fática e jurídica do caso, carecendo, portanto, de revisão ou complementação por meio de novos procedimentos investigativos.

Ao analisar as circunstâncias fáticas e jurídicas apresentadas nos autos, por meio da **Resolução nº 1302-001.210**, a 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento entendeu ser necessária e razoável a realização de uma terceira diligência. Tal decisão foi fundamentada no princípio da eficiência, compreendido não apenas sob a perspectiva do tempo despendido, mas também pela capacidade de produzir bons resultados concretos e efetivos.

A Conselheira esclareceu que, em sua avaliação, as duas diligências anteriormente realizadas não foram capazes de responder satisfatoriamente aos quesitos levantados, em razão do equivoco na adoção de premissas divergentes daquelas estabelecidas pela Resolução. Dessa forma, a realização de uma nova diligência mostrou-se imprescindível para assegurar a correta apreciação dos fatos e a aplicação adequada do direito, em conformidade com os parâmetros jurídicos e técnicos pertinentes ao caso.

Sendo assim, requereu que a Unidade de Origem realizasse a intimação do contribuinte para:

- 1) Juntar o razão analítico das contas de despesa indiretas, ou caso já as tenha juntado, indique a(s) páginas do e-processo onde se encontram.;
- 2) Informar e especificar as receitas de cada atividade cujas respectivas despesas indiretas foram rateadas, juntado o razão analítico da(s) referida(s) contas.

Além disso, a Unidade de origem também deveria esclarecer, por meio da análise da documentação fiscal e contábil que instruiu a impugnação da contribuinte de fls. 1864/1930, se:

- a) É possível confirmar se os valores das despesas comuns objeto dos rateios constantes em controles gerenciais/extracontábeis são convergentes com os lançamentos das despesas que constam na contabilidade da Recorrente? Caso negativo, indicar quais despesas rateadas não estão convergentes com os valores que constam na contabilidade da Recorrente;
- b) Por meio dos relatórios gerenciais/extracontábeis é possível verificar se as despesas comuns rateadas estão alocadas respeitando a distinção entre estabelecimentos incentivados e não incentivados? Justificar o motivo.

Após ser cientificada das exigências que teria que cumprir, a empresa contribuinte apresentou, às fls. 2323 a 2327, as planilhas em Excel, para os anos de 2010 a 2012, que comprovam o cálculo do Lucro da Exploração, bem como dos balancetes e razões analíticos mensais, e esclareceu a metodologia para a confecção das planilhas.

Por fim, **no terceiro Relatório Fiscal**, às fls. 2295 a 2308, os auditores fiscais reiteraram, de forma enfática, que não foi possível identificar qualquer convergência entre os dados extracontábeis utilizados para cálculo do lucro da exploração e os registros formais da

contabilidade da empresa; que a escrituração contábil apresentada era incapaz de segregar as despesas entre atividades incentivadas e não incentivadas, e os rateios apresentados, ainda que matematicamente compatíveis nos totais, não estavam formalizados nem acompanhados dos lançamentos exigidos por lei.

Afirmaram que o cálculo do lucro da exploração foi feito com base em controles gerenciais não auditáveis, passíveis de manipulação e sem respaldo na escrituração contábil regular, o que infringe os requisitos do art. 549 do RIR/99. Por fim, concluiu-se que não se pode confirmar a correta alocação das despesas, tampouco a distinção entre estabelecimentos incentivados e não incentivados, comprometendo a legitimidade do benefício fiscal utilizado.

Assim dispôs na conclusão:

80. Sendo assim, e considerando os esclarecimentos constantes deste Relatório de Diligência Fiscal, no nosso entendimento, **não se pode afirmar que os valores das despesas comuns objeto dos rateios constantes em controles gerenciais/extracontábeis são convergentes com os lançamentos das despesas que constam na contabilidade da Recorrente.**

81. Da mesma forma, por meio dos relatórios gerenciais/extracontábeis apresentados, **não é possível verificar se as despesas comuns rateadas estão alocadas respeitando a distinção entre estabelecimentos incentivados e não incentivados.** (Grifamos)

Em seguida, em atenção ao terceiro Relatório de Diligência Fiscal de fls. 2295 a 2309, a Contribuinte apresentou **manifestação**, às fls. 2360 a 2367, alegando, em apertada síntese:

- (i) Que todos os documentos contábeis que confirmam os exatos valores lançados como despesas foram juntados e fornecidos à Fiscalização, exatamente como solicitou esse i. Conselho;
- (ii) Que os valores das despesas comuns, cuja alocação/rateio afeta o cálculo do lucro da exploração convergem exatamente com aquilo que se encontra reproduzido na contabilidade da Recorrente, e;
- (iii) Que o Relatório de Diligência emitiu juízo de valor, já que, contrariando o comando do CARF, realizou a interpretação de um dispositivo da legislação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

I - Admissibilidade e Tempestividade

Nos termos do artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972, a decisão foi proferida pela 3ª Turma DRJ/SPO, consubstanciada no Acórdão nº 16-75.764, com ciência à Recorrente em 06/03/2017 (fls. 2046). Considerando que o recurso foi protocolado em 04/04/2017 (2047), resta comprovada sua tempestividade.

Quanto à admissibilidade, a Recorrente está regularmente representada por procuradores constituídos, conforme prevê o artigo 16, § 3º do Decreto nº 70.235/1972, e apresentou sua defesa de forma fundamentada e acompanhada de documentação probatória.

Assim, verifica-se que o recurso atende aos pressupostos legais de admissibilidade e merece ser conhecido para julgamento de mérito.

II – Preliminar de nulidade da decisão

Rejeita-se a preliminar de nulidade da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/SPO), sob a alegação de que teria deixado de apreciar provas constantes dos autos. Conforme demonstrado, o julgado originário apresenta fundamentação suficiente, respaldada em análise contábil, documental e legal, nos termos do art. 24 da Lei nº 11.457/2007 e do art. 2º, §§ 1º e 2º da Lei nº 9.784/99. Tampouco se verifica qualquer prejuízo ao contraditório ou à ampla defesa, visto que o processo passou por **diversas diligências em busca da verdade material**, motivo pelo qual não há que se falar em nulidade processual.

Ressalto, inclusive, trecho do voto da Conselheira relatora na terceira Resolução, quando assim se manifestou.

Fica a questão: deve-se ou não, determinar uma terceira diligência?

Realmente o trabalho realizado anteriormente por esta Turma, na tentativa de compreender o que estaria provado pelo contribuinte, ainda que por meio de um controle extracontábil, não gerou frutos – e não é em razão das conclusões das diligências, mas sim pela premissa por ela adotada para análise dos quesitos e documentos.

Nesse momento da marcha processual, de um processo originado em 2015, fica para essa Turma a seguinte questão sobre como conduzir este caso: qual o limite da busca pela verdade material em contraste com a necessidade de termos eficiência no processo administrativo?

Tenho que a seara administrativa é uma das mais técnicas para a solução de litígios tributários, principalmente quando as questões fáticas são preponderantes para análise do caso. Além disso, é nessa seara que o princípio da busca pela verdade material encontra melhor residência, visto que o princípio da oralidade – no sentido da proximidade com a prova – é muito maior aqui do que na seara judicial. Dentro dessa perspectiva, me parece que a balança deve pesar mais pela busca da verdade material do que para a eficiência – se entendermos essa apenas como “tempo”.

Aliás, é também com base no princípio da eficiência – visto para além do tempo, mas também pela produção de bons resultados – que entendo razoável a realização de uma terceira diligência.

Ademais, é importante assinalar que a nulidade processual somente se configura em hipóteses de vício grave, apto a comprometer a própria validade do julgamento, e desde que demonstrado efetivo prejuízo à defesa. No caso concreto, não há qualquer evidência de cerceamento, pois a contribuinte pôde apresentar impugnação, recurso voluntário, memoriais e manifestações em todas as diligências determinadas por este Conselho, tendo seus argumentos analisados em decisões fundamentadas. Ausente o requisito do prejuízo, a alegação de nulidade não se sustenta, devendo prevalecer a presunção de legitimidade e regularidade do ato administrativo.

Assim, nego a preliminar de nulidade processual.

III – Mérito

A - Da dedutibilidade dos Juros sobre o Capital Próprio (AC 2010/2011)

No que tange à glosa da dedutibilidade dos Juros sobre o Capital Próprio – JCP, importa destacar que a discussão aqui travada se concentra na **possibilidade de dedução, em exercícios de 2010 e 2011, de valores acumulados de exercícios anteriores.**

A DRJ firmou entendimento no sentido de que o não exercício da faculdade de deduzir os JCP no ano-calendário da apuração caracteriza renúncia ao benefício legalmente previsto. Para a DRJ, a prática adotada pela contribuinte, de efetuar lançamentos acumulados em anos posteriores, configura preclusão temporal. A decisão ressaltou que cada exercício fiscal é autônomo e que, salvo exceções previstas expressamente em lei, não é lícito transferir efeitos fiscais de um período para outro.

Ademais, apontou que a dedução dos JCP deve observar o regime de competência, sendo indispensável o respectivo registro contábil contemporâneo à origem da despesa, nos moldes dos artigos 176 a 202 da Lei nº 6.404/76 e dos artigos 247 a 251 do RIR/1999. A decisão destacou que a ausência de deliberação social nos exercícios de 2006 a 2009, bem como a inexistência de lançamentos contábeis respectivos, invalida o aproveitamento da dedução nos anos de 2010 e 2011, por deturpar o regime contábil aplicável.

A DRJ pontuou ainda que o artigo 9º da Lei nº 9.249/95 não trata da possibilidade de pagamento retroativo, e que a ausência de registro contábil e deliberação nos exercícios competentes implica renúncia ao benefício. O aproveitamento posterior, sem base legal específica, compromete a segurança jurídica e infringe o princípio da independência dos exercícios fiscais.

Colaciono o voto para registro:

Glosa de Juros Sobre o Capital Próprio “JCP”

17. A glosa de parte das despesas com Juros sobre Capital Próprio – JCP deduzidas pelo autuado na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2010 e 2011, teve por fundamento o fato de que teria sido ultrapassado o limite legal de dedutibilidade do ano.

17.1. Esse excesso seria decorrente de apuração retroativa de JCP dos anos-calendário de 2006 a 2009, realizada com base nos PL's desses anos, sem que houvesse deliberação social tomada nos anos-calendário em questão, e, também sem que tivessem sido efetuados os respectivos lançamentos contábeis, deturpada, assim, a sistemática do regime de competência, consoante o previsto no artigo 9º da Lei nº 9.249/95, no artigo 29 da IN SRF nº 93/97, no Ato Declaratório Normativo nº 13/96, no artigo 29 da IN SRF nº 11/96, na IN SRF nº 41/98, nos artigos 176, 177, 186 e 202 da Lei nº 6.404/76, e nos artigos 247, 248 e 251 do RIR/99.

17.2. A Impugnante alega que inexistiria vedação na legislação tributária à dedutibilidade dessas despesas em relação a anos calendário anteriores, mesmo na forma acumulada como o fez.

17.3. O artigo 9º da Lei nº 9.249/95, acrescenta, não disporia sobre o momento em que a despesa com JCP deveria ser realizada ou o crédito contabilizado.

17.4. De início, cabe atentar que o artigo 9º da Lei nº 9.249/95, a seguir transcrito, que disciplina a dedução dos JCP na apuração do lucro real, é norma tributária concessiva de faculdade, que autoriza o contribuinte a deduzir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em determinado ano-calendário, despesas de JCP incidentes sobre o Patrimônio Líquido - PL do ano, conforme os limites e condições previstas.

17.5. Até a edição dessa lei, tal tipo de dedução era expressamente proibido pelo artigo 49 da Lei nº 4.506/64, também a seguir transcrito, que não admitia como despesas operacionais os valores creditados a sócios da pessoa jurídica, a título de juros sobre o capital social.

17.6. Por força desse comando legal (Lei 9.249/95), a Impugnante teve, então, direito, em cada ano-calendário do período de 2006 a 2011, ao exercício da faculdade de deduzir despesas com JCP na apuração do lucro real do ano. Pelos demonstrativos por ela apresentados, porém, verifica-se que optou por não exercer a referida faculdade, tendo procedido à dedução dos JCP somente nos anos calendário de 2010 e 2011, o que veio dar causa à glosa objeto do presente lançamento.

17.7. Cabe ressaltar que apesar do conteúdo facultativo da norma em questão, deve ser considerado, também, que, na ordem tributária vigente, a apuração de tributos é regida pelo princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência.

17.8. Tal princípio está consagrado pelo STJ, - consoante o julgado RESP 168379/PR, que, tratando do sistema de compensação de prejuízos fiscais, manifesta o entendimento de que a cada período de apuração do IRPJ corresponde um fato gerador, com base de cálculo própria e independente. Daí se infere que, para aquela Egrégia Corte, não é admissível a transferência de valores pertinentes a um período de apuração de IRPJ, para outro, a não ser mediante expressa autorização legal.

17.9. No caso do IRPJ e da CSLL, a periodicidade de apuração do lucro real é trimestral, sendo possível apenas convertê-la em anual mediante antecipação mensal de recolhimento dos tributos sob a forma de pagamento de estimativas, conforme disciplinamento dado em leis e em atos normativos infralegais específicos. Cada período de apuração, trimestral ou anual, é único e independente de outro qualquer, possuindo fato gerador e bases de cálculo próprias.

17.10. As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de determinado trimestre ou ano não podem se compor, por definição, com as receitas e despesas de trimestres ou anos anteriores, a não ser mediante expressa autorização legal. O lucro tributável, o lucro real, é aquele apurado no trimestre ou no ano, resultante do lucro líquido apurado sob o regime de competência, com as adições e exclusões autorizadas em lei.

17.11. E o regime de competência, sendo critério básico para registro das operações da pessoa jurídica, tanto na contabilidade societária como na fiscal, por força do estipulado no artigo 177 da Lei nº 6.404/76, lei das Sociedades Anônimas, a seguir reproduzido, - e pelo qual devem ser registradas, na apuração do Resultado do ano, as receitas e despesas incorridas no ano -, é a tradução, no plano contábil, do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e sua independência.

[...]

17.13. Portanto, se foi decidido creditar aos sócios JCP incidentes sobre PL's de anos anteriores, tal decisão não pode ter validade para fins fiscais, visto que se referem a despesas que poderiam ser incorridas em anos anteriores, não no ano em que veio se dar a dedução, 2010 e 2011. A observância do regime de competência implica o reconhecimento, como despesas dedutíveis, apenas em relação aos juros incorridos no ano de sua contabilização.

Diante disso, a decisão de primeira instância considerou legítima a glosa dos valores deduzidos como JCP e manteve o crédito tributário correspondente.

Já a contribuinte sustenta, com base no art. 9º da Lei nº 9.249/95, que seria **lícita a dedução de valores pagos a título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) em 2010 e 2011, ainda que correspondentes a cálculos baseados em saldos patrimoniais de exercícios anteriores.** Fundamenta sua tese em precedentes da CSRF e recentes decisões monocráticas do STJ, as quais

admitiriam o **pagamento acumulado de JCP**, desde que respeitados os limites legais estabelecidos no caput do art. 9º, a saber: incidência da TJLP *pro rata die* sobre as contas do patrimônio líquido e observação dos limites de 50% dos lucros acumulados ou reservas de lucros.

Nesse sentido, a Recorrente colacionou precedentes do STJ (REsp 1.971.537/SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, e REsp 1.951.674/SP, Rel. Min. Herman Benjamin), nos quais restou assentada a possibilidade de dedução de JCP acumulados em exercícios anteriores, no momento do efetivo pagamento, entendimento que vem sendo reiteradamente afirmado em decisões monocráticas e colegiadas, indicando tendência de pacificação.

Ainda, assim se manifestou (fls. 2397 e ss):

41. A discussão neste tópico é amplamente conhecida no CARF. Em resumo, se trata da possibilidade ou não de dedutibilidade dos JCP (no ano da deliberação ou pagamento) ainda que apurados e acumulados em exercícios anteriores.

42. Vale ressaltar que superada a questão da aplicação do princípio da competência (interpretado de forma equivocada, concessa vênia), o artigo 9º da Lei nº 9.249/95 (vigente à época dos fatos geradores) prevê apenas 2 (dois) tipos de limitação aplicáveis à apuração e distribuição de JCP, para que estes sejam considerados dedutíveis, quais sejam: (i) no seu cálculo, o valor de JCP do período limita-se à aplicação da respectiva TJLP, *pro rata die*, sobre as contas de patrimônio líquido do mesmo período; e (ii) no efetivo pagamento ou crédito dos JCP, o limite para referido pagamento e para a dedução deve corresponder a 50% dos lucros do próprio exercício ou a 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros existentes no exercício.

43. Ambos os limites foram respeitados pela Recorrente, conforme explicações contidas em Impugnação e Recurso Voluntário, suportadas pela documentação apresentada. Seguem abaixo tabelas para melhor visualização:

APURAÇÃO				
Ano	Patrimônio Líquido	JCP (TJLP <i>pro rata</i>)	Ano de pagamento	
2006	148.649.055,06	11.701.754,14	2009 (não questionado) e 2010 2010	
2007	176.912.578,64	11.278.046,96		
2008	223.787.596,81	13.986.724,80	2010 e 2011 2011	
2009	266.274.798,34	16.309.135,38		
2010	278.258.387,87	15.483.887,94	2011	
2011	274.588.560,37	16.475.313,62	2011	
PAGAMENTO				
Anos de apuração	Ano de distribuição	Valor pago	Total das reservas de Lucros e Lucros Acumulados	Limite do JCP = 50%
2006 a 2008	2010	20.000.000,00	166.557.852,66	83.278.926,33
2010 e 2011	2011	40.000.000,00	166.766.237,50	83.383.118,75

44. Superada a discussão jurídica, também deve ser cancelada a autuação neste ponto.

Após o recebimento do recurso voluntário, este Tribunal determinou a realização de diligências fiscais, em busca de esclarecimentos.

O **primeiro Relatório Fiscal** (fls. 2132 a 2143) concluiu, com base na documentação contábil da empresa, que os valores foram registrados de forma acumulada, em desacordo com o regime de competência, o que descaracteriza a dedutibilidade para fins de IRPJ. O fisco apurou que não houve o devido reconhecimento contábil tempestivo dos valores atribuídos como JCP nos anos anteriores, tendo sido registrado o pagamento apenas em 2010 e 2011. Ademais, a fiscalização apontou que parte dos valores excedia os limites de dedutibilidade definidos na legislação.

De acordo com o **segundo Relatório Fiscal** (fls. 2247 a 2257), a análise dos saldos patrimoniais demonstrou inconsistências entre os valores informados pela contribuinte e os valores efetivamente registrados na contabilidade. Reforçou-se que os pagamentos acumulados, mesmo que com base em lucro acumulado, não satisfazem os requisitos do art. 347 do RIR/1999, que exige o reconhecimento contábil simultâneo à geração da despesa dedutível. O relatório destacou a ausência de documentos contábeis comprobatórios e a impossibilidade de validação dos valores deduzidos.

Por sua vez, o **terceiro Relatório Fiscal** (fls. 2295 a 2309) manteve as conclusões anteriores e indicou que a contribuinte não sanou as falhas apontadas nas diligências precedentes. Foi reiterado que a empresa não apresentou escrituração contábil específica que demonstrasse a origem, a natureza e a proporcionalidade dos valores deduzidos. A auditoria fiscal reiterou que a base de cálculo do JCP foi distorcida, por incluir saldos acumulados em desacordo com o regime contábil vigente.

Pois bem.

Este Colegiado também tem enfrentado a questão. Nos autos do processo nº 16327.720371/2023-63 (Acórdão 1302-007.290, Sessão de 21/11/2024, conselheiro relator Marcelo Izaguirre da Silva, Recorrente Banco Citibank S/A), ficou consignado, por voto de qualidade, que não se admite a dedutibilidade de JCP retroativos, tendo esta relatora votado vencida no sentido de que a lei não prevê limitação temporal e que, por conseguinte, a glosa seria indevida.

De igual forma, nos processos nº 16682.720585/2020-48 (Acórdão 1302-007.153, Seção de 12/06/2024, conselheiro relator Marcelo Oliveira, Recorrente Shell Brasil) e nº 16682.721441/2023-51 (Acórdão 1302-007.454, Sessão de 29/07/2025, conselheiro relator Henrique Nimer Chamas, Recorrente Vibra Energia S/A), também prevaleceu a tese restritiva, mas manteve coerência com meu entendimento, **acompanhando os votos vencidos pela admissibilidade da dedução.**

Entendo que a interpretação teleológica do art. 9º da Lei nº 9.249/95 conduz à conclusão de que o regime jurídico dos JCP se aproxima mais da disciplina dos dividendos do que de uma despesa financeira comum. Tanto é assim que a própria lei permite a imputação dos JCP ao dividendo obrigatório (art. 9º, §7º). Ora, se dividendos podem ser distribuídos em exercícios posteriores, desde que haja lucros acumulados ou reservas suficientes, não se afigura razoável impedir que a mesma lógica se aplique aos juros sobre capital próprio.

Além disso, a dedutibilidade está condicionada apenas à observância dos limites quantitativos da TJLP *pro rata die* e à existência de lucros ou reservas em montante suficiente, sendo ambos os requisitos foram comprovadamente atendidos pela Recorrente, conforme demonstrativos contábeis e planilhas juntadas aos autos.

Assim, reafirmo a posição que já defendi em julgados recentes: **não há na legislação tributária vedação expressa à dedutibilidade de JCP relativos a exercícios anteriores, sendo suficiente, para fins de legitimidade da exclusão, que no momento do pagamento existam lucros acumulados ou reservas em valor igual ou superior ao dobro dos juros pagos.**

Dessa forma, **voto pelo provimento do recurso voluntário neste ponto, para afastar a glosa relativa à dedução dos Juros sobre Capital Próprio referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011.**

B - Da apuração do Lucro da Exploração e da Redução SUDENE (AC 2010 a 2012)

Nesse ponto, a DRJ também analisou a controvérsia envolvendo o **aproveitamento do benefício fiscal de redução do IRPJ com base no lucro da exploração da unidade localizada na área da SUDENE**. A decisão de primeira instância apontou que a empresa, embora alegasse possuir contabilidade integrada, não demonstrou, com clareza e exatidão, **a segregação das despesas operacionais entre atividades incentivadas e não incentivadas**.

Conforme registrado no voto da DRJ (Acórdão, fls. 15-19), a fiscalização apurou que a empresa **realizou rateios das despesas operacionais com base em critérios extracontábeis, sem a devida correspondência nos registros formais**. Verificou-se que, enquanto a média das despesas operacionais totais girava em torno de 44% da receita líquida, os percentuais alocados à atividade incentivada eram substancialmente inferiores, sem justificativa documental suficiente.

A DRJ frisou que a contribuinte, mesmo intimada, não apresentou demonstrações que comprovassem a segregação das despesas com a robustez exigida pelo art. 549, §§ 1º e 2º, do RIR/1999. Foi destacada a ausência de preenchimento da Ficha 08 da DIPJ, instrumento instituído para viabilizar o cálculo proporcional nos casos em que não seja possível apurar o lucro da exploração por registros próprios.

Com base nesses elementos, a DRJ entendeu que a contribuinte não possuía escrituração hábil a sustentar os valores declarados a título de lucro da exploração, razão pela qual se impunha a aplicação do § 3º do art. 549 do RIR/1999, com a consequente **glosa parcial dos**

valores deduzidos. A decisão destacou que a concentração dos lucros apenas na atividade incentivada, em detrimento das demais, revelou indício de manipulação dos critérios de rateio.

Trago excertos do acórdão recorrido:

18.8. Como já mencionado pela fiscalização, conforme esta dito nos normativos citados; nas situações em que a empresa seja beneficiária de incentivos fiscais que se baseie em "lucro da exploração da atividade", esta deverá: i) - apurar o valor do lucro da exploração decorrente de cada atividade incentivada mediante registros contábeis específicos; ou, ii) - nos casos em que o sistema de contabilidade não permita apurar o lucro da exploração resultante de cada atividade incentivada (mediante registros contábeis específicos), calcular o lucro da exploração das diversas atividades por critérios de proporcionalidade em relação à receita líquida total.

18.9. Para as situações em que não haja possibilidade de se apurar diretamente pela contabilidade os lucros da exploração, a RFB, acompanhando o que determina o item 8 do PN, veio disponibilizar na DIPJ, a "ficha 08 - Demonstração do Lucro da Exploração - PJ em Geral", para permitir o seu cálculo através do critério de rateio, institucionalizando como tal a receita líquida das diversas atividades com tratamentos fiscais diferenciados.

18.10. Como apurado pela fiscalização, a empresa não possui registros específicos que permitam identificar os lucros da exploração de suas diversas atividades, inclusive e principalmente, da atividade com incentivo de redução de 75% do IRPJ devido (atividade localizada na área da SUDENE).

18.11. A Impugnante possui contabilidade analítica que possibilita apurar os "lucros brutos" dos seus produtos produzidos na fábrica na área da SUDENE e comercializados; porém, os lançamentos das despesas operacionais, que são muito representativas em termos de valor quando comparadas aos seus custos, não identificam as unidades a que pertencem, pois as despesas são incorridas de forma centralizada.

18.12. É evidente que a apuração do lucro de exploração, sem o critério da proporção das receitas, somente será possível quando as despesas operacionais estiverem devidamente identificadas em relação a cada unidade industrial na sua contabilidade, não havendo a necessidade de recorrer a rateios.

18.13. Cabe destacar o informado pela fiscalização, independentemente do justificado pela Impugnante, com relação ao fato de que; enquanto as despesas operacionais da empresa são da ordem de 44% das receitas líquidas; as "despesas operacionais incentivadas", como consideradas nos cálculos apresentados, comparadas com as "receitas líquidas das atividades incentivadas" representam menos da metade dessa grandeza (média de 20%).

18.14. Também o fato de que a exploração das atividades não incentivadas, que equivalia a 64% do seu faturamento, gera enormes prejuízos, enquanto que a exploração de suas atividades incentivadas (36% do faturamento) gerava lucros

em montante suficiente capaz de absorver os prejuízos das demais atividades, conforme demonstrado abaixo:

Ano	Lucro Líquido da Empresa Cfe. DIPJ	Lucro da Exploração da Ativ. Incentivada Cfe. DIPJ	Resultado Líquido das Atividades não incentivadas
2010	34.027.490,07	41.337.893,64	-7.310.403,57
2011	462.953,44	38.901.891,51	-38.438.938,07
2012	11.739.990,63	44.026.747,84	-32.286.757,21

18.15. Concluindo, a Impugnante detentora que era, nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, do benefício fiscal de redução em 75% do imposto de renda devido sobre a sua atividade de industrialização de bebidas pela sua unidade de Suape-PE, não procedeu ao cálculo correto dos valores de seu benefício, devendo ser mantido o lançamento realizado pela fiscalização.

Já a contribuinte alega que, ao operar com contabilidade integrada por meio do sistema *JD Edwards*, possui capacidade de apurar os resultados da unidade incentivada em Suape/PE com base em dados analíticos. Sustenta que a apuração do lucro da exploração foi realizada com base em critérios razoáveis de alocação e rateio de despesas comuns, com segmentação entre atividades incentivadas e não incentivadas, conforme exigência do art. 549, § 1º, do RIR/1999.

Em busca da verdade material quanto à segregação de tais despesas, após o recebimento do recurso voluntário, este Tribunal determinou a realização de diligências fiscais, em busca de esclarecimentos.

O **primeiro Relatório Fiscal** (fls. 2132 a 2143) refutou a alegada capacidade segregativa dos controles contábeis da empresa, ao concluir que os dados apresentados não possibilitavam a identificação dos resultados por atividade. Apurou-se que apenas cerca de 25% das despesas operacionais totais foram consideradas no cálculo do lucro da exploração, sendo o restante excluído sem justificativa documental idônea. Ademais, os rateios realizados não tinham correspondência com os lançamentos contábeis da empresa.

O **segundo Relatório Fiscal** (fls. 2247 a 2257) reforçou que os critérios utilizados para o rateio das despesas eram inteiramente extracontábeis, extraídos de planilhas gerenciais, sem qualquer validação na escrituração contábil oficial. Ressaltou-se, ainda, a ausência de centros de custo ou contas segregadas que permitissem acompanhar a alocação das despesas. A auditoria indicou que a forma de cálculo adotada pela empresa superestimava artificialmente o lucro da exploração.

Na última diligência (fls. 2295 a 2309), os auditores reiteraram, de forma conclusiva, que *"não se pode afirmar que os valores das despesas comuns objeto dos rateios constantes em controles gerenciais/extracontábeis são convergentes com os lançamentos das despesas que constam na contabilidade da Recorrente"* (fl. 2308). Foi expressamente reconhecido que o método

adotado pela empresa compromete a confiabilidade dos valores atribuídos ao lucro da exploração e não satisfaz os requisitos do art. 549 do RIR/1999.

Destaco pontos do terceiro Relatório Fiscal:

13. Para melhor elucidar aos Srs. Julgadores, detalha-se as contas contábeis de cada um dos grupos de contas objeto de rateio no anexo 5 deste Relatório Fiscal (tal detalhamento foi fornecido pelo próprio contribuinte).

14. Destas, apenas o grupo de contas abaixo identificados foram objeto de rateio:

"2. Despesas com Marketing"	"6. Despesas com Presidência"
"4. Despesa com vendas"	"7. Despesas com Overhead"
"5. Despesas com repositores"	"11. Regional Budget Volume".

[...]

27. Assim, na contabilidade, a escrituração é feita sem diferenciar as despesas incentivadas das não incentivadas (item 26-a,b). Esta separação é realizada apenas na sua planilha extracontábil (item 26-c).

28. Nos seus cálculos, extracontábeis, o contribuinte partiu dos lançamentos de despesas realizados na sua contabilidade (item 26-b), nos quais não há a separação.

29. Assim, não há o que se falar em convergência do extracontábil para o contábil; trata-se aqui da origem dos cálculos. Essa origem foi a contabilidade.

30. Os seus cálculos extracontábeis partiram da contabilidade (vide também o disposto no item 46 deste Relatório). Assim, é de se esperar que os valores das despesas contabilizadas (sem distinção entre incentivadas e não incentivadas) coincidam, apenas isso, com as bases utilizadas para o rateio (item 26-b) nos controles gerenciais/extracontábeis.

31. Não se trata de convergência do extracontábil para o contábil.

[...]

33. Ou seja, não há a contabilização das despesas comuns apartadas entre incentivadas e não incentivadas e, dessa maneira, não há do que se falar em possibilidade do cálculo do lucro da exploração pela escrita contábil.

34. O sistema de contabilidade não oferece condições para apuração do lucro por atividade (isso somente é possível com o apoio da planilha extracontábil).

35. Não há uma individualização contábil que permita a apuração. E não se pode falar em individualização extracontábil convergindo para um total contábil (o total das despesas, na contabilidade, encontra-se desprovido de sua origem analítica, a individualização). Não há que se falar em convergência com os lançamentos das despesas que constam na contabilidade.

36. Pois bem, trata esse processo de tema tributário. Para o contribuinte, é de interesse um lucro da exploração majorado na sua unidade incentivada (Suape), pois aumenta o valor do benefício usufruído.

37. A individualização das despesas foi feita somente em planilha extracontábil, (escrita não formalizada).

Apenas os totais é que foram transportados para a contabilidade (escrita formalizada). Com isso, a informação pode ficar vulnerável à manipulação conforme o interesse do contribuinte (aumento do lucro da exploração da unidade incentivada, por exemplo).

38. Como se sabe, a informação contábil se presta a outros demandantes, além do fisco. E, apenas supondo, para um melhor esclarecimento, que, em uma outra situação, a empresa tenha interesse em apresentar um resultado mais interessante na atividade não incentivada. Isso seria possível, apenas, com uma simples alteração na planilha (extracontábil), uma nova distribuição.

39. A empresa “poderia” ainda, para este outro demandante da informação contábil, utilizar o argumento de que o total das despesas (detalhada em planilha extracontábil) coincide com o total contabilizado; e concluir, novamente, que “tudo estaria individualizado”.

40. Estas informações da planilha (extracontábil) não validam que a informação foi prestada analiticamente, e de forma definitiva, na contabilidade; nem, tampouco, valida que a contabilidade tem todas as informações suficientes e necessárias para a apuração do lucro da exploração (não valida que o sistema de contabilidade oferece condições para apuração do lucro por atividade). Para isso tem que se apoiar em controles externos, a planilha montada a seu bel prazer a cada requerimento das autoridades interessadas na informação.

41. Com a formalização contábil é registrado/definido o critério/valores utilizados nos componentes do Lucro da Exploração. Isso para qualquer usuário da informação contábil (fisco, credores, financiadores, investidores, clientes etc). A informação não fica mais susceptível a alterações para atender um determinado interesse. Evita manipulações.

42. A suposição dos parágrafos acima foi só um exemplo. Porque o que realmente importa é que: a formalização contábil é necessária porque a lei exige para a utilização da sistemática de apuração pretendida pelo contribuinte. Ou seja, o sistema de contabilidade tem que oferecer condições para apuração do lucro por atividade.

43. O que pode parecer apenas uma formalidade, na verdade, em termos de apuração tributária, faz toda diferença.

Ainda, em suas conclusões:

47. Certamente o contribuinte utilizou de argumentos “consistentes” para justificar as distribuições/alocações, mas a boa observação sugere que os números finais tiveram proporções incomuns.

48. Para que houvesse a convergência questionada, as despesas detalhadas na planilha teriam que estar individualmente reconhecidas contabilmente, com todas as formalidades do lançamento contábil.

49. Uma planilha é uma anotação, e, para o caso, uma anotação, sem os controles formais de uma escrita regular (sujeita a controle interno e externo), pode ser direcionada para onde se deseje (pode-se direcionar o extracontábil, o informal).

50. E somente registrando e detalhando contabilmente o Lucro Bruto, sem fazer o mesmo com as despesas, pode possibilitar a empresa escolher o seu resultado fiscal (lucro no segmento incentivado e prejuízo no segmento não incentivado). E a informação contábil final, unificada (destinada a diversos usuários), não obstante de ter, matematicamente, seus totais coincidentes; poderia ter distorção na base (viés de origem).

51. Assim, em resposta ao questionamento da Conselheira do CARF se “... é possível confirmar se os valores das despesas comuns objeto dos rateios constantes em controles gerenciais/extracontábeis são convergentes com os lançamentos das despesas que constam na contabilidade da Recorrente? Caso negativo, indicar quais despesas rateadas não estão convergentes com os valores que constam na contabilidade da: Recorrente”, esclarecemos que:

Não se pode afirmar que os valores das despesas comuns objeto dos rateios constantes em controles gerenciais/extra contábeis são convergentes com os lançamentos das despesas que constam na contabilidade da Recorrente.

Não se pode afirmar a convergência para nenhuma despesa rateada. A razão disso é pela questão da sistemática utilizada pelo contribuinte (utilização do controle extra contábil).

52. Não há como adaptar a interpretação da legislação e entender um detalhamento de despesas, e uma convergência, onde não existe. Os critérios de rateio utilizados (as individualizações das despesas) não foram validados e formalizados na escrita contábil; não há o que se falar de convergência (do informal para o formal).

53. A lei é clara e fazer isso seria forçar uma situação que não foi prevista na legislação que, para o caso, tem caráter literal.

54. A única afirmação que se pode fazer é que as referidas despesas (contabilidade) tem seus valores analiticamente anotados e rateados (não se pode falar em confirmados) em uma planilha extracontábil.

55. Ou seja, as despesas contabilizadas, matematicamente, têm seus valores coincidentes com as totalizações constantes na planilha extracontábil. Mas, pelo exposto, não se pode falar em convergência (extracontábil e contábil).

[...]

2.1.4 Verificação se por meio dos relatórios extra contábeis: é possível verificar se as despesas comuns rateadas respeitam a distinção entre estabelecimentos incentivados e não incentivados ...

b) Por meio dos relatórios gerenciais/extra contábeis é possível verificar se as despesas comuns rateadas estão alocadas respeitando a distinção entre estabelecimentos incentivados e não incentivados? Justificar o motivo.

Resposta: Não é possível.

62. Os motivos expostos no item anterior também se aplicam a este questionamento, ou seja, a distribuição só pode ser verificada na planilha extracontábil apresentada pelo contribuinte.

63. Como já esclarecido, a individualização das despesas foi feita somente em planilha, extracontábil (escrita não formalizada). Apenas os totais é que é que coincidem com a contabilidade (escrita formalizada). Com isso, a informação pode ficar vulnerável à manipulação (aumento do lucro da exploração da unidade incentivada, por exemplo).

64. Os critérios de rateio utilizados (as individualizações das despesas) não foram validados/formalizados na escrita contábil, de maneira que não se pode verificar a questionada alocação das despesas.

65. Os elementos essenciais de um lançamento contábil (data, valor, contas envolvidas e descrição detalhada da operação) não são verificados (na contabilidade) para as informações individualizadas da planilha (“alocações”).

66. As despesas comuns não estão alocadas respeitando a distinção entre estabelecimentos incentivados.

67. Na planilha, as despesas são apenas anotações. E, quanto a essas anotações, elas foram distribuídas entre a atividade incentivada e não incentivada.

68. Enquanto anotações, os valores não são ainda considerados despesas. São números pendentes de reconhecimento formal (mesmo que esses números estejam baseados em um critério qualquer de reconhecimento ou distribuição).

69. O que faz esses números saírem da natureza de anotação para a natureza de despesa é sua escrituração contábil (com todas as exigências legais requeridas).

70. O que se pode dizer é que as anotações feitas na planilha extracontábil repartem os valores em incentivados e não incentivados. Não se pode afirmar que as despesas foram alocadas.

71. Para se afirmar que as despesas foram alocadas, temos que buscar essa alocação na contabilidade. E lá não há esse detalhamento.

72. Assim, em resposta ao questionamento "... por meio dos relatórios gerenciais/extracontábeis é possível verificar se as despesas comuns rateadas estão alocadas respeitando a distinção entre estabelecimentos incentivados e não incentivados? Justificar o motivo", esclarecemos que:

por meio dos relatórios gerenciais/extra contábeis não é possível verificar se as despesas comuns rateadas estão alocadas respeitando a distinção entre estabelecimentos incentivados e não incentivados.

Não se pode afirmar esta alocação para nenhuma despesa comum rateada.

A razão disso é pela questão da sistemática utilizada pelo contribuinte (utilização de controles extra contábil).

73. Pois bem, sabe-se que nas empresas que possuem mais de uma atividade/estabelecimento podem existir despesas comuns para as quais são utilizados critérios de rateio. Por óbvio, as empresas têm liberdade para administrar da melhor forma suas finanças.

74. Todavia, também óbvio, que elas estão sujeitas a todo ordenamento jurídico tributário. E, para o caso em questão, a legislação exige que o sistema de contabilidade ofereça condições para apuração do lucro por atividade.

75. E, ressalte-se, essa exigência fiscal (detalhamento) não prejudicaria em nada a informação societária;

muito pelo contrário, a tornaria mais analítica, mais informativa. A exigência legal para atender ao critério pretendido pelo contribuinte não encontra limite no societário.

76. Não é demais repetir que é uma questão de definição de incidência tributária, que precisa cumprir seus requisitos legais (fato gerador, a matéria tributável, quantificação do tributo, alíquota, base de cálculo, sujeito passivo). É necessário a definição do quantum tributável. E, por óbvio, quem o define é a legislação tributária (com interpretação literal para o caso).

77. Ou seja, o sistema de contabilidade tem que oferecer condições para apuração do lucro por atividade. E isso não ocorre pelos motivos expostos neste Relatório.

78. A Fiscalizada, ora diligenciada, possui contabilidade analítica que permite apurar os "lucros brutos" dos seus produtos incentivados. O mesmo não se pode falar das despesas operacionais. Elas não possuem registros específicos, impossibilitando se chegar ao "lucro da exploração" das suas diversas atividades.

79. Contabilmente não se pode afirmar que existe dita alocação. Ou seja, as despesas não estão alocadas respeitando a distinção entre estabelecimentos incentivados e não incentivados. Quem lê a contabilidade não enxerga essa alocação.

Em conclusão, **os três relatórios fiscais emitidos em sede de diligência foram convergentes ao atestar a inidoneidade do sistema de rateio de despesas utilizado pela contribuinte.**

A Contribuinte, por sua vez, fez as seguintes explicações:

9. O cerne da autuação fiscal reside exatamente neste ponto, uma vez que a fiscalização fundamenta a exigência em questão em uma suposta ausência de “registros contábeis específicos”, uma vez que a empresa se utiliza da metodologia do rateio de algumas despesas indiretas comuns, tanto afeitas à sua atividade incentivada quanto às atividades não incentivadas, como se observa pelo seguinte trecho do TVF que bem resume o entendimento fiscal (fls. 37):

10. Como o rateio das despesas comuns foi feito por meio de planilhas (analítica e sintética em pdf. e meio eletrônico – fls. 865/1066) elaboradas pelos contadores da Recorrente a partir das informações extraídas do sistema contábil (JD Edwards), o fiscal autuante considerou que seriam controles “extracontábeis” e desconsiderou a apuração realizada pela Recorrente, aplicando o método da estimativa, baseado na receita líquida da atividade incentivada x receita líquida geral, previsto no citado § 3º do artigo 549 do RIR/99.

11. Apenas a título de exemplo sobre a razoabilidade dos critérios de rateio adotados, para apropriar a despesa comum da campanha nacional dos produtos fabricados no país (Marketing), a Recorrente faz a proporção por caixas produzidas pelo estabelecimento incentivado x caixas produzidas em outros estabelecimentos. Tomando-se como exemplo o whisky Teachers:

Produtos incentivados - SUDENE	2.337.054 caixas	
Produtos incentivados - BRASIL	4.301.763 caixas	= 54,33%

12. Essa mesma situação se repete com relação aos demais produtos incentivados, na linha do exposto no Recurso Voluntário.

13. De outro lado, as despesas que são exclusivas de atividades (importação e distribuição) ou estabelecimentos não incentivados, são alocadas de forma direta à atividade normal e não entram no rateio. Tal fato (ausência de rateio), em especial no tocante às despesas de Marketing com os produtos importados da linha premium (que são bem significativas, considerando o valor agregado dos produtos e o público-alvo) foram levantados pela fiscalização para descaracterizar a contabilidade da contribuinte.

B) Da Possibilidade de Rateio das Despesas Comuns

14. De início, importante esclarecer que o próprio fiscal autuante reconhece que a Recorrente “possui contabilidade analítica ao ponto de poder apurar os ‘lucros brutos’ dos seus produtos comercializados” (fls. 37). Veja-se:

58. No caso da fiscalizada, podemos ver que esta possui contabilidade analítica ao ponto de poder apurar os “lucros brutos” dos seus produtos comercializados; porém, os lançamentos das despesas operacionais (que são muito representativas, em termos de valor, quando comparadas aos seus custos) não identificam as atividades a que pertencem; o que impossibilita se chegar aos “lucros da exploração” das suas diversas atividades, como assim exige a legislação em comento.

15. E efetivamente, a Recorrente demonstrou que o sistema contábil (JD Edwards) apresenta o cálculo específico inclusive, por produto, identificando todas as receitas e os custos diretamente relacionados à produção realizada na unidade incentivada.

16. Veja-se, por exemplo, o cálculo específico do produto “Montilla Cristal” pelo sistema JD Edwards (Doc. 01)

17. A partir daí, as demais despesas comuns são apropriadas de forma direta (v.g. frete e armazenagem) ou mediante rateio (v.g. Marketing, Finanças, TI, Presidência etc.), conforme planilhas apresentadas durante a fiscalização (Doc. 08 do Auto de Infração – fls. 865/1.066).

18. Importante ressaltar que tal metodologia de apuração (v.g. Lucro Bruto Incentivado – despesas comuns rateadas) foi confirmado pela fiscalização, inclusive no Relatório Fiscal da última diligência (fls. 2.295/2.309) que tomou como exemplo a apuração do Lucro da Exploração no AC 2010.

19. Para uma melhor visualização, remete-se à planilha “2010 Itens 2 e 3 – 2010” juntada aos autos como arquivo não paginável (fls. 2.328) que descreve a metodologia de apuração do Lucro da Exploração (Doc. 02).

20. De início, é importante ressaltar que há muito esse Tribunal Administrativo já reconhece a possibilidade de rateio de despesas comuns, inclusive para fins de apuração do Lucro da Exploração (v.g. Acórdão nº 101-93.74, julgado em 07.11.2001; Acórdão 101-91.387, julgado em 17.09.1997; Acórdão 101-86.902, julgado em 16.8.1994). [...]

27. Os quesitos dirigidos à autoridade fiscal buscaram esclarecer: i) se os rateios encontravam lastro na contabilidade da Recorrente (valores, registros etc.); ii) o aprofundamento sobre os critérios utilizados para tais rateios (nunca questionados pela autoridade autuante); e iii) sobre as despesas comuns apropriadas de forma direta (v.g. frete e armazenagem).

28. Ao atender à primeira diligência, a Recorrente apresentou novamente e de forma bem detalhada a forma de cálculo do Lucro da Exploração a partir de sua contabilidade. Além disso, juntou diversas planilhas em arquivos eletrônicos (não pagináveis – fls. 2.144/2.162) para corroborar suas alegações e ajudar a autoridade fiscal na diligência.

29. Contudo, nota-se que tais documentos foram desentranhados pelo fiscal autuante, conforme Termo de fls. 2.199, sob a alegação de serem “Documentos Repetidos”. Ou seja, resta evidente que a documentação lhe foi apresentada

antes, durante a fiscalização, inclusive em arquivo magnético (em não apenas em pdf.), como suscitado.

30. No Relatório conclusivo, a autoridade fiscal apenas reiterou o entendimento já externado no TVF, sem cumprir, efetivamente, o quanto determinado por esse CARF. Tal situação gerou uma segunda conversão em diligência (Resolução nº 1201-000.671, sessão de 16.07.2019), com questionamentos ainda mais específicos² e, inclusive, a indicação dos documentos a serem analisados pela autoridade fiscal.

31. Mais uma vez o fiscal autuante apenas reiterou a lógica empregada no lançamento original, sem realizar as análises determinadas por esse Colegiado e nem apresentar provas para o principal fundamento da autuação neste ponto, mais precisamente, que a contabilidade da Recorrente não seria apta a apurar de forma segregada o Lucro da Exploração.

32. Para confirmar a total incongruência do trabalho fiscal (com as devidas vênias), note-se que no Relatório Fiscal da segunda diligência a autoridade autuante afirma, ao mesmo tempo e de forma contraditória: (fls. 10/11):

(ii) Os valores das despesas alocadas de fora (sic) indireta objeto dos rateios partiram da contabilidade integrada a (sic) contribuinte?

❖ “Conforme planilhas apresentadas para demonstrar o resultado que chegou de sua atividade incentivada, os valores das despesas incluídos para compor os diversos rateios “extracontábeis” são oriundos de sua contabilidade, porém, abrangeram apenas algumas contas de despesas, e mesmo assim, sem considerar os seus totais”;

(iii) Os controles extras contábeis utilizados pela contribuinte estão refletidos na sua contabilidade, ainda que de forma consolidada?

❖ “Não. Se o controle é “extracontábil”, significa dizer que é proveniente de outras fontes. E para que esse resultado se refletisse na contabilidade, necessário seria que ali fosse registrado. O que não aconteceu.”

33. Por meio da Resolução nº 1302-001.210 (sessão de 13.03.2024) o processo foi novamente convertido em diligência, tendo sido solicitado que a unidade de origem esclarecesse, verbis:

“a) É possível confirmar se os valores das despesas comuns objeto dos rateios constantes em controles gerenciais/extracontábeis são convergentes com os lançamentos das despesas que constam na contabilidade da Recorrente? Caso negativo, indicar quais despesas rateadas não estão convergentes com os valores que constam na contabilidade da Recorrente.

b) Por meio dos relatórios gerenciais/extracontábeis é possível verificar se as despesas comuns rateadas estão alocadas respeitando a distinção entre estabelecimentos incentivados e não incentivados? Justificar o motivo.” 34. Pela terceira vez a fiscalização apenas reiterou o entendimento consignado na autuação, de considerar como “extracontábeis” os rateios realizados em planilhas pela contabilidade da contribuinte, a partir de dados extraídos de seus sistemas integrados.

35. Não obstante, pode-se extrair dos trechos abaixo a resposta afirmativa à primeira indagação dessa Col. Turma Julgadora: Sim, os dados utilizados nos rateios feitos em planilhas (tidas pela fiscalização como extracontábeis) convergem com os dados extraídos da contabilidade da Recorrente.

"12. O contribuinte juntou o livro Razão, em excel, referente a diversas contas contábeis analíticas de despesas.

16. Juntou, também, livro Razão (em excel) no qual foram informadas contas componentes da apuração do Lucro Bruto (incentivado) calculado pelo contribuinte e utilizado no seu cálculo do Lucro da Exploração."

28. Nos seus cálculos, extracontábeis, o contribuinte partiu dos lançamentos de despesas realizados na sua contabilidade (item 26-b), nos quais não há a separação.

29. Assim, não há o que se falar em convergência do extracontábil para o contábil; trata-se aqui da origem dos cálculos. Essa origem foi a contabilidade.

30. Os seus cálculos extracontábeis partiram da contabilidade (vide também o disposto no item 46 deste Relatório). Assim, é de se esperar que os valores das despesas contabilizadas (sem distinção entre incentivadas e não incentivadas) coincidam, apenas isso, com as bases utilizadas para o rateio" (não destacado no original)

36. O que se nota, em verdade, é o desejo da fiscalização em imputar à atividade incentivada despesas que nitidamente não lhe pertencem, como as despesas de Marketing com produtos importados da linha premium (Absolut, Chivas Regal, Beefeater, Perrier-Jouët, Royal Salute, Mumm) que clara e obviamente não podem e não devem compor os rateios.

37. Um simples exercício retórico escancara a improcedência de tal alegação. Se estivessem em análise as receitas e não despesas dos estabelecimentos incentivados x não incentivados. Poderia a contribuinte atribuir ao estabelecimento incentivado (Suape/PE) as receitas decorrentes da comercialização dos produtos importados? À evidência que não.

38. Nota-se, portanto, que a Recorrente demonstrou por diversas vezes que possui contabilidade capaz de apurar de forma segregada e específica o Lucro da atividade incentivada e que chega ao Lucro da Exploração por meio de rateios das despesas comuns, técnica plenamente admitida pela legislação e pela jurisprudência dessa Corte Administrativa, com base nos dados extraídos de sua contabilidade.

39. Assim, impõe-se o cancelamento da autuação, neste particular, na linha de outros precedentes dessa CARF em casos análogos (Acórdão 1402-000.845, julgado em 16.01.2012)"

RATEIO DE CUSTOS COMUNS. CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO.

A indicação da infração pelo Fisco deve vir acompanhada dos seus elementos caracterizadores. Não prospera o lançamento que rejeitou rateio de custos e despesas sem o necessário exame dos critérios adotados pelo contribuinte fiscalizado (acórdão 1103-00.337/2010).

40. A situação então analisada muito se assemelha ao que restou verificado nos presentes autos, como se observa pelo inteiro teor do voto condutor da lavra da Cons. Albertina Santos Lima, com as razões do Cons. Aloysio José Percínio (ambos

ex-conselheiros Presidentes de suas respectivas Turmas), merecendo a mesma solução, uma vez que *“a fiscalizada forneceu os elementos que considerou suficientes para corroborar os lançamentos contábeis, enquanto a fiscalização abdicou da realização do exame necessário à comprovação da infração indicada”*.

Com a devida vênia, entendo que não subsistem as razões que conduziram à glosa do benefício fiscal de redução de 75% do IRPJ incidente sobre o lucro da exploração da unidade incentivada.

As três diligências determinadas por este Conselho tiveram por objetivo esclarecer se os rateios efetuados pela Recorrente encontravam lastro em sua escrituração contábil e se a metodologia adotada poderia ser considerada apta à apuração do lucro da exploração, nos termos do art. 549 do RIR/1999. Todavia, em todas elas, a Fiscalização se limitou a reafirmar os fundamentos do lançamento originário, rotulando os demonstrativos apresentados como “extracontábeis” e concluindo pela inaplicabilidade da metodologia sem analisar em profundidade os documentos juntados.

É notório que os relatórios de diligência (fls. 2132/2143, 2247/2257 e 2295/2309) revelam mais uma postura interpretativa da norma do que uma apreciação técnico-contábil do material probatório. A Recorrente apresentou, reiteradamente, planilhas extraídas do sistema integrado JD Edwards, balancetes analíticos, razões de contas e arquivos eletrônicos que demonstram que: (i) há apuração segregada do lucro bruto da atividade incentivada; (ii) determinadas despesas, como frete e armazenagem, são alocadas de forma direta; (iii) despesas comuns – marketing, TI, presidência, finanças – foram rateadas com critérios objetivos, lastreados em dados contábeis.

Tributariamente, a contribuinte está respaldada pelo art. 549:

Art. 549. Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito à isenção de que trata esta Subseção em relação aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 1º).

§ 1º Para os efeitos do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas interessadas deverão demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação da SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 2º).

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

§ 3º Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade, este poderá ser

estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total, observado o disposto no art. 544.

A conclusão fiscal de que não haveria “convergência” entre planilhas e contabilidade parte de uma premissa formalista. Reforço que as diligências determinadas por este Conselho tinham por objetivo justamente verificar se os rateios realizados pela empresa partiam de dados contábeis e se guardavam consistência com a escrituração.

O próprio terceiro relatório reconhece que os cálculos extracontábeis partiram de lançamentos da escrituração da empresa (fl. 2300), mas reputa inválido o procedimento pelo simples fato de a segregação ocorrer em planilha e não diretamente no livro razão. Tal enfoque, conquanto zeloso, desconsidera a realidade do sistema contábil utilizado pela Recorrente e ignora que a legislação admite rateios de despesas comuns por critérios razoáveis, não impondo, de modo absoluto, a adoção de centros de custos apartados para cada atividade.

Ressalte-se, ademais, que a imputação de manipulação decorreu de inferência, e não da identificação de inconsistências concretas nos documentos apresentados. Ao classificar as planilhas como “informais”, a Fiscalização acabou por afastar, de antemão, a possibilidade de validação da metodologia, sem responder de forma objetiva aos quesitos propostos por este Conselho. Trata-se, portanto, de um viés metodológico: as diligências converteram-se em manifestações de interpretação jurídica do art. 549, §3º, do RIR/1999, quando se esperava um exame fático dos critérios de rateio.

Em outras palavras, houve menos uma análise contábil e mais uma opção interpretativa pela solução legal de rateio proporcional das receitas.

Ora, a discussão sobre a interpretação do § 3º do art. 549 do RIR/1999 é matéria jurídica que cabe a este Conselho decidir. Já a verificação de se os rateios têm base nos registros contábeis é matéria probatória, e, nesse ponto, entendo que **os autos revelam que a contribuinte logrou êxito em comprovar a higidez de seu método.**

No âmbito deste Tribunal, há precedentes admitindo o rateio de despesas comuns, desde que com base em elementos razoáveis e documentados, como no Acórdão nº 1103-00.337 (2010), em que se assentou que o lançamento não prospera se a autoridade autuante rejeita a metodologia do contribuinte sem examinar os critérios por ele adotados:

Processo nº 16327.000710/2005-18

Recurso nº 173.776 Voluntário

Acórdão nº 1103-00337 — 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária

Sessão de 9 de novembro de 2010

Matéria IRPJ e CSLL

Recorrente lima Corretora de Valores S/A

Recorrida 8ª Turma/DRI/São Paulo I-SP

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica

IRPJ Ano-calendário: 2001, 2002 Ementa: RATEIO DE CUSTOS COMUNS. CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO, A indicação da inflação pelo Fisco deve vir acompanhada dos seus elementos caracterizadores. Não prospera o lançamento que rejeitou rateio de custos e despesas sem o necessário exame dos critérios adotados pelo contribuinte fiscalizado.

Nas razões de decidir, assim se manifestou o relator:

No mérito, conforme relatado, a autoridade fiscal rejeitou o critério de rateio de custos comuns adotado pelas conveniadas do conglomerado Itaú por falta de comprovação documental, mediante apresentação de planilhas demonstrativas de homens/hora utilizados, bem como de "qualquer prova, ou indícios de prova" da efetiva utilização dos serviços.

A recorrente, por sua vez, procurou provar o acerto do rateio por meio dos laudos e pareceres das fls. 139/209, 317/359, 360/372 e 376/456.

Inexiste controvérsia quanto à classificação dos dispêndios como despesa operacional dedutível na apuração das bases tributáveis.

[...]

A descrição fornecida pela autoridade fiscal, acima transcrita, confirma a efetiva utilização compartilhada da estrutura de recursos centralizada no Itaú, ratificando o que se encontra estipulado no item 1 do CRCC.

Também reforçam a minha convicção as descrições exaustivas dos procedimentos encontradas nos laudos e pareceres citados e a notoriedade da adoção de tais práticas entre empresas integrantes de grupos societários.

Em suma, parece-me incontestável a existência da estrutura compartilhada e a sua efetiva utilização. O problema maior está localizado na quantificação dos custos rateados.

Para o correto enfrentamento da questão, deve-se iniciar a avaliação da matéria pela definição da incumbência do ônus probatório no caso de custos e despesas.

Como regra geral, incumbe ao fisco o ônus de provar a existência do fato gerador tributário. Atente-se para o que determina o art. 9º do Decreto-Lei 1.598/77, em especial o § 2º: [...]

No entanto, tratando-se de custo ou despesa, itens redutores da base de cálculo tributável, a extensa e consolidada jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes consagrou o entendimento de que cabe ao sujeito passivo comprovar a legitimidade do seu lançamento contábil. [...]

Dessa forma, deve-se avaliar se os esclarecimentos e documentação fornecidos pela recorrente e pela centralizadora Itaú foram suficientes para comprovação dos valores rateados e deduzidos na determinação das bases de cálculo tributáveis.

Examinando-se o procedimento fiscal resumidamente descrito acima, constata-se que a fiscalizada respondeu as intimações informando que o dado solicitado — custo salarial — era irrelevante na sua apuração e se pôs a disposição da fiscalização para os esclarecimentos necessários.

Em seguida, o auto de infração foi lavrado sem verificação pela autoridade fiscal do método adotado pela contribuinte. Dessa forma, vê-se que a fiscalizada forneceu os elementos que considerou suficientes para corroborar os seus lançamentos contábeis, enquanto a fiscalização abdicou da realização do exame necessário a comprovação da infração indicada.

Na minha visão, a exigência não deve prosperar.

Merece destaque a observação da julgadora Selene Ferreira de Moraes, que assim se manifestou na declaração de voto integrante do acórdão refutado:

"No presente caso, não ficou comprovada a recusa ou a prestação insatisfatória de esclarecimentos por parte da contribuinte, pois os documentos e esclarecimentos apresentados permitiam a fiscalização diligenciar no sentido de desfazer a veracidade ou as condições de dedutibilidade das despesas rateadas. De mais a mais, os elementos coligidos pela fiscalização são insuficientes para comprovar que não foi utilizado o método direto para o rateio de custos. Frise-se, não só das despesas de pessoal, como também dos outros custos operacionais decorrentes do compartilhamento da estrutura material".

Cum o encaminhamento deste voto, perdem objeto as demais questões suscitadas e o pedido de perícia.

À vista do conjunto probatório, reputo que a Recorrente logrou êxito em comprovar a higidez de seu método de apuração do lucro da exploração. Os controles apresentados, ainda que organizados em planilhas, derivam da escrituração oficial, possuem consistência aritmética e estão acompanhados de documentação de suporte. Não há evidência de manipulação de resultados, mas sim a adoção de critério técnico compatível com a complexidade de suas operações.

Portanto, supero as conclusões da DRJ e das diligências fiscais, para reconhecer a procedência do recurso voluntário neste ponto, afastando a glosa relativa ao lucro da exploração da unidade incentivada em Suape/PE, nos anos-calendário de 2010 a 2012, e restabelecendo integralmente o direito da Recorrente ao benefício fiscal da redução do IRPJ previsto na legislação aplicável.

C - Da multa isolada por estimativas mensais concomitante à multa de ofício (AC 2010 a 2012)

A contribuinte impugna a exigência da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, sob o argumento de que se configura *bis in idem* diante da

concomitante exigência de multa de ofício. Aduz, ainda, que estaria configurada a decadência do direito de constituir o crédito tributário, uma vez que o tributo ao final do exercício não teria sido devido, em razão do reconhecimento de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL.

Entendo assistir razão à Recorrente.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: *“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”*.

Contextualizando, a aplicação da súmula em questão é **indiscutível para os fatos ocorridos até dezembro de 2006**. No entanto, a partir da alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007, que modificou o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, **surge uma divergência interpretativa**. Uma corrente doutrinária e jurisprudencial, defende que a nova redação legal possibilita a cobrança concomitante de multa isolada sobre as estimativas mensais não recolhidas e multa de ofício sobre o imposto devido no final do período de apuração.

Segundo essa interpretação, a reforma legislativa de 2007 teria estabelecido sanções autônomas e independentes, permitindo ao Fisco aplicar ambas as multas em situações em que o contribuinte deixa de recolher as estimativas mensais e, posteriormente, não paga integralmente o IRPJ e a CSLL no final do período de apuração. Essa posição encontra respaldo na ideia de que o legislador, ao alterar a legislação, teria expressado sua intenção de permitir a cumulação dessas multas.

Em síntese, a divergência reside na interpretação a ser dada à nova redação legal. Enquanto a súmula se aplica aos fatos anteriores à reforma de 2007, a nova legislação, segundo alguns, teria aberto a possibilidade de cumular as multas, permitindo ao Fisco aplicar tanto a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas quanto a multa de ofício sobre o imposto devido no final do período de apuração.

Peço vênia para transcrever o voto vencido do ilustre Conselheiro Henrique Nimer Chamas, proferido no Acórdão n. 1302-007.374, na sessão de 11/04/2025 desta 2ª Turma Ordinária de Julgamento, **do qual me filio**:

A matéria a ser analisada é objeto de uma série de questionamentos perante este Conselho. A análise histórico-sistemática da evolução interpretativa sobre a matéria é relevante para fundamentar o entendimento adotado.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que comina multas aplicáveis a infrações tributárias, passou por inúmeras alterações desde a sua edição, gerando dúvidas sobre a materialidade das penalidades prescritas. Dois momentos são relevantes para verificar o contexto histórico-normativo: o momento anterior e posterior à alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007.

[...]

O caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação original, mencionava a materialidade atingida pela multa isolada, isto é, a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição.

Ao normatizar que a multa isolada se referiria à totalidade de tributo ou contribuição, a dúvida interpretativa é se a norma buscou atingir o valor do ajuste anual ou apenas “parte” da totalidade que se refere à estimativa mensal apurada. Aparentemente, tendo em vista que as antecipações de estimativas em nada se relacionam com a totalidade de tributo ou contribuição, a referência normativa se reporta ao valor devido no ajuste anual.

Contudo, alguns problemas de ordem prática são evidenciados, caso se interprete o termo totalidade como o devido no ajuste anual. Inicialmente, enquanto não há o ajuste anual, não haveria possibilidade de se verificar a ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário. Em segundo lugar, a interpretação esvaziaria o permissivo do inciso IV, porquanto não seria possível cobrar a multa isolada quando o valor devido no ajuste anual constituísse efetivamente prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Em ambos os casos, inexistiria base de cálculo para a multa isolada, impedindo sua aplicação.

As dúvidas deram azo a longos debates na jurisprudência administrativa deste CARF, sobre a possibilidade de cobrança concomitante da multa de ofício e da multa isolada, o que motivou a edição da Súmula CARF nº 105, assim disposta:

[...]

O conteúdo sumular é claro ao impedir a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, devendo prevalecer esta última.

Contudo, a Medida Provisória nº 303/2006, que perdeu sua eficácia, e a Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, modificou o texto legal do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, retirando do caput a indicação da base de cálculo das multas. O dispositivo passou a vigorar com a seguinte redação:

[...]

A norma prescrita constituiu importante evolução na matéria das sanções tributárias, sobretudo, porque deu fim à discussão sobre qual será a base imponível para multa nº caso das estimativas mensal devida e não paga.

Mas os embates relacionados às sanções punitivas continuam. A nova redação do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 esclarece ser a base de cálculo da multa isolada o valor do pagamento mensal. Sua interpretação deve se dar em conjunto com o teor da Súmula CARF nº 82:

[...]

O conteúdo sumulado consolidou o entendimento de que as estimativas consistem em mera antecipação do tributo devido, tornando-as inexigíveis após o término do ano calendário, a partir do qual o próprio tributo é apurado e devido.

Compreende-se as estimativas como sendo uma técnica de arrecadação imposta aos optantes pelo regime anual de apuração do lucro real e, caso seja autuado o contribuinte, sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas multa de ofício de 75%. Isso significa que se impõe ao contribuinte a penalidade, para que cumpra sua obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entender de forma contrária implicaria o esvaziamento da norma sancionatória imposta àquele que deixa de antecipar o devido tributo, instituindo prazo decadencial inferior a um ano, o que não é suportado pela previsão do Código Tributário Nacional.

A conduta penalizada é distinta: inicialmente, ao contribuinte é imputado o dever de antecipar as parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais);

após, surge o dever de pagar esse mesmo tributo apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual). São duas situações distintas, as quais seguem regimes jurídicos também diferentes.

As duas condutas, a bem da verdade, são independentes. É possível apurar as estimativas mensais e não apurar o ajuste anual, bem como é possível que o contribuinte apure o ajuste anual, ainda que não tenha realizado a mensuração das estimativas mensais. Ao cabo, o que se busca é o pagamento do tributo pelo sujeito passivo, mas os bens jurídicos tutelados não são os mesmos: as estimativas se voltam à manutenção do fluxo de caixa do governo durante o ano, a fim de que a arrecadação do IRPJ apurado pelo Lucro Real anual não implique em um único pagamento (inclusive, que poderia impactar a adimplência fiscal); por outro lado, o ajuste anual tem a finalidade de que o sujeito passivo pague o que de fato é devido, em respeito aos princípios aplicáveis à relação jurídico-tributária – tanto é que existe a figura do saldo negativo, para os contribuintes que antecipem tributo a maior no decorrer do ano.

É por isso que as condutas envolvem penalidades específicas para cada caso.

Estimativas não pagas são penalizadas com multa isolada de 50%, ao passo que o ajuste anual devido é penalizado à razão de 75%.

Após o ano de 2007, com a alteração legislativa da Lei nº 11.488/2007, portanto, a aplicação da Súmula CARF nº 105 foi esvaziada.

Contudo, tratando-se de lançamento concomitante de multa isolada e de ofício, isto é, quando não se trata de um simples lançamento de multa de ofício, cobrada em razão de o contribuinte não ter atuado em prol de antecipar o tributo devido apurado mensalmente no lucro real por estimativa, a situação torna-se mais complexa.

Os lançamentos conjuntos em que se exige a multa de ofício pelo não pagamento dos tributos apurados sob a sistemática do lucro real anual em conjunto com a multa isolada afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins, nº REsp nº 1.496.354-PR (DJE 24/03/2015):

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no REsp 1.708.819/RS, de 16/11/2023. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).
2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, nº montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).
3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção.

Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido.

Este CARF, conforme esposado no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, firmou o seguinte entendimento:

(...)Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v.

Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E.

CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico

de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos) Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra (Teoria da Proibição de *Bis in Idem* no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462).

Frise-se que, per se, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

(...)

Ora a questão que é insuperável é a seguinte: como a contribuinte poderia se manter adimplente com as estimativas se a sua apuração não refletia a necessidade do recolhimento e nem sequer permitiria o pagamento do tributo? A estimativa somente surgiu após o lançamento de ofício e até então a contribuinte cumpriu adequadamente suas obrigações acessórias e principal. É desarrazoado exigir que a contribuinte mantivesse duas formas de apuração do IRPJ (uma que fosse fiel ao seu entendimento e outra com um potencial entendimento distinto do Fisco brasileiro).

Nesse sentido, dou provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

A questão central reside na aplicação das penalidades quando ambas as obrigações não são cumpridas. Nesse contexto, o princípio da consunção impõe que a infração mais grave prevaleça. O não pagamento do tributo principal representa uma ofensa maior ao ordenamento jurídico, uma vez que as estimativas servem apenas como um mecanismo antecipatório para garantir a arrecadação.

Assim, ao analisar a legislação e a jurisprudência de forma histórica e sistemática, conclui-se que a alteração legislativa de 2007 não possui o condão de modificar a aplicação da Súmula CARF nº 105, mesmo para fatos geradores posteriores a essa data. Isso porque a cobrança da multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago é suficiente para sancionar a conduta do contribuinte, tornando desnecessária a aplicação da multa isolada de 50% sobre as estimativas não recolhidas.

A aplicação concomitante das duas multas implicaria em uma dupla penalização do contribuinte, violando os princípios da consunção, da estrita legalidade e da proporcionalidade. Afinal, a multa de ofício, por abranger a infração mais grave, já contempla a falta de pagamento das estimativas, que representa uma etapa anterior e preparatória para o cumprimento da obrigação principal.

Diante do exposto e em consonância com a jurisprudência invocada, **defendo a inaplicabilidade das multas isoladas no caso em tela**, razão pela qual proponho sua exclusão.

Quanto à tese de decadência, incabível a hipótese da contribuinte de que não seria cabível o lançamento de multa isolada em razão da perda do objeto por encerramento do exercício, posto que se trata de obrigações autônomas no âmbito da apuração do IRPJ.

A legislação admite que o contribuinte proceda às antecipações mensais sem, necessariamente, efetuar o ajuste anual correspondente, assim como é juridicamente viável a realização do ajuste anual mesmo diante da ausência de recolhimentos a título de estimativas mensais. Nesse sentido, o objetivo central permanece sendo a satisfação do crédito tributário, porém os interesses jurídicos resguardados em cada hipótese são distintos.

Dessa forma, refuto a tese da Contribuinte de decadência da multa isolada.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, voto por dar-lhe provimento, cancelando-se as autuações fiscais.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Sérgio Magalhães Lima**, redator designado

Peço vênia para divergir da nobre Relatora em seu entendimento favorável ao provimento do recurso voluntário do Contribuinte em relação a duas questões trazidas a julgamento: (i) **dedutibilidade dos Juros sobre o Capital Próprio (AC 2010/2011); e (ii) superestimação do Lucro da Exploração de unidade situada em área incentivada - SUDENE (AC 2010 a 2012).**

Passo a expor as razões de divergência.

1. Da dedutibilidade dos Juros sobre o Capital Próprio (AC 2010/2011)

Nos anos de 2010 e 2011 foram distribuídos (pagos/creditados) juros sobre capital próprio (JCP) ao sócio majoritário nos valores de R\$ 20.000.000,00 e R\$ 40.000.000,00, respectivamente, e, segundo a Recorrente esses valores representam os totais das parcelas de juros calculadas em anos distintos, conforme tabela abaixo.

Ano-calendário	Cálculo JCP para cada ano-calendário	Valor de JCP distribuído ao sócio majoritário em 2008	Valor de JCP distribuído ao sócio majoritário em 2009	Valor de JCP distribuído ao sócio majoritário em 2010	Valor de JCP distribuído ao sócio majoritário em 2011	Valor de JCP distribuído ao sócio majoritário em 2012	Saldo de JCP a distribuir	Valor de JCP distribuído ao sócio minoritário
2002	9.610.252,56	9.609.291,54						961,03
2003	11.836.083,03	8.390.708,47	3.444.190,96					1.183,61
2004	11.151.999,28		11.150.884,08					1.115,20
2005	13.070.539,14		13.069.232,08					1.307,06
2006	11.701.754,14		11.335.692,88	364.891,09				1.170,18
2007	11.278.046,96			11.276.919,15				1.127,80
2008	13.986.724,80			8.358.189,76	5.627.136,37			1.398,67
2009	16.309.135,38				16.307.504,46			1.630,91
2010	15.483.887,94				15.482.339,56			1.548,39
2011	16.475.313,62				2.583.019,61		13.890.646,48	1.647,53
2012	15.773.425,63						6.109.353,52	1.577,34
TOTAL		18.000.000,00	39.000.000,00	20.000.000,00	40.000.000,00	-	20.000.000,00	16.095,59

Contudo, ao proceder a conferência dos cálculos dos juros distribuídos a autoridade fiscal considerou os limites de dedução determinados por lei correspondentes a cada ano em que

ocorreu a distribuição (2010 e 2011) não somente para os juros calculados nesses anos, mas também para aqueles apurados em anos anteriores (2006 a 2009), que compuseram os montantes distribuídos, o que gerou a adição de valores por excesso de dedutibilidade (em 2010: R\$ 3.197.522,57; e em 2011: 23.509.805,89).

A Recorrente comprova que os JCP referentes aos períodos de apuração de 2006, 2007, 2008 e 2009, calculados com base nas contas de patrimônio líquido e na variação da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) correspondente a cada um desses anos, encontravam-se abaixo do limite de dedutibilidade determinado pela legislação.

Entende, portanto, ser possível a dedução das despesas referentes aos juros apurados em anos anteriores, e não distribuídos (pagos ou creditados naqueles anos), uma vez que a legislação que trata da matéria não prevê nenhuma restrição para essa distribuição.

A questão, portanto, cinge-se à possibilidade ou não de dedução de juros sobre capital próprio apurados em anos anteriores com base na TJLP e em contas do patrimônio líquido daqueles anos, mas cuja deliberação social para sua distribuição e lançamento da despesa na contabilidade relativo ao creditamento/pagamento somente ocorreram em anos seguintes.

Trata-se de matéria controvertida neste Conselho, cujas decisões mais recentes na CSRF foram contrárias à possibilidade de dedução de JCP referentes a anos anteriores, por voto de qualidade. Filio-me à corrente que inadmite à dedutibilidade de juros de períodos outros que não aqueles relativos ao próprio período em que foram apurados.

Nesse sentido, por bem trazer o núcleo da controvérsia, e expor de forma detalhada os argumentos com os quais me alinho, peço vênica para reproduzir o voto proferido pelo relator do acórdão 9101-005.757, ilustre Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, cujos fundamentos passo a adotar como razão de decidir.

No âmbito deste Conselho, essa matéria vem sendo discutida calorosamente e está longe de ser pacificada.

De um lado, defende-se que o período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, é aquele em que há a deliberação para seu pagamento ou crédito. Podendo, nesse sentido, os JCP remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitados os critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito. Assim, nada obstará a distribuição acumulada de JCP, desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição.

Representativos dessa linha, tem-se o Acórdãos nº 1801-001.128, sessão de 8 de agosto de 2012 (por maioria de votos); nº 1402-001.179, sessão de 11 de setembro de 2012 (decisão unânime) e nº 1401-000.901, sessão de 04 de dezembro de 2012 (por maioria de votos). Transcreve-se a seguir, ementa do Acórdão nº 1801-001.128/2012.

DESPESAS DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE DE ANOS PASSADOS. POSSIBILIDADE. No caso dos juros sobre capital próprio a pessoa

jurídica se torna devedora e o sócio ou acionista pode exigir o pagamento do valor respectivo apenas após a deliberação da sociedade decidindo efetuar o pagamento, fixando os montantes respectivos e determinado o momento em que tal pagamento ocorrerá. Assim, o período de competência no qual o montante dos juros deve ser registrado como despesa financeira da sociedade, é aquele em que há a deliberação determinando o pagamento dos juros.

De outro lado, considera-se que, apesar de a remuneração do capital próprio ser uma faculdade da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito apropriar a despesa no momento em que melhor lhe aprouver, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão devem ser ditados pela norma tributária de regência, que lhe impõe limites objetivos. Não atendidos tais limites, correta a glosa das despesas de juros sobre o capital próprio de períodos anteriores.

Representativos dessa corrente são os Acórdãos nº 1401-000.734, sessão de 14 de março de 2012 (por maioria de votos); nº 1301-001.118, sessão de 05 de dezembro de 2012 (por voto de qualidade); nº 1201-000.857, sessão de 10 de setembro de 2013 (por voto de qualidade) e o nº 9101-002.778, sessão de 06/04/2017 (por voto de qualidade).

Veja-se as conclusões do Acórdão nº 1301-001.118 (2012), representativo dessa linha de pensamento:

1. a remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver, contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência;
 2. tratando-se de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, em razão das disposições do art. 6º do Decreto-Lei nº. 1.598/77, a adoção do regime de competência é obrigatória para o registro das mutações patrimoniais, devendo as exceções constarem de forma expressa em disposição de lei;
 3. a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio não se subordina única e exclusivamente à observância do regime de competência, pois, além disso, a norma tributária impõe limites objetivos;
 4. no caso dos juros sobre o capital próprio, o regime de competência surge no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, isto é, no instante em que a despesa é considerada incorrida;
 5. do ponto de vista estritamente tributário, os juros sobre o capital próprio, diferentemente dos lucros e dividendos, não gera qualquer expectativa de direito antes da formalização do pagamento ou crédito, visto que eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista;
 6. nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado;
 7. o contribuinte, ao promover o cálculo dos juros com base em elementos patrimoniais de período distinto em que efetuou o seu pagamento ou crédito, almeja, na verdade, recuperar uma despesa não suportada em períodos anteriores;
- Amparado por tais fundamentos, o Colegiado considerou absolutamente correta a glosa empreendida pela autoridade fiscal, uma vez que restou evidente a inobservância por parte da Recorrente dos requisitos de dedutibilidade na apropriação da despesa com juros sobre o capital próprio.

Trata-se, em suma, de despesa incorrida por ocasião do pagamento e/ou crédito aos beneficiários, em que a contribuinte deixou de observar as condições de dedutibilidade impostas pela lei.

Filio-me a esta segunda corrente. Passo a fundamentar meu entendimento.

Impõe-se estabelecer, de início, que o artigo 9º da Lei nº 9.249/95, a seguir transcrito, que disciplina a dedução dos JCP na apuração do lucro real - artigo esse reproduzido pelo artigo 347 do RIR/99, tendo ambos sido consignados como fundamento legal do lançamento -, é norma tributária *concessiva de faculdade*, que autoriza o contribuinte a deduzir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em determinado ano-calendário, despesas de JCP incidentes sobre o Patrimônio Líquido - PL do ano, consoante limites e condições que fixa. Até a edição dessa lei, tal tipo de dedução era expressamente proibido pelo artigo 49 da Lei nº 4.506/64, também a seguir transcrito, que não admitia como despesas operacionais os valores creditados a sócios da pessoa jurídica, a título de juros sobre o capital social.

Lei nº 9.249/95

Art. 9º A pessoa jurídica **poderá deduzir**, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pró rata dia, a Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 30.12.1996) [...]

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. (grifos nossos)

Lei 4.506/64

Art. 49. Não serão admitidas como custos ou despesas operacionais as importâncias creditadas ao titular ou aos sócios da empresa, a título de juros sobre o capital social, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo.

[...]

Por força desse comando legal, o autuado possuía, então, direito, tanto nos ano-calendário de 1999, 2000 e 2003, como no de 2007, a *faculdade* de deduzir despesas com JCP na apuração do lucro real do respectivo ano. Verifica-se, contudo, que não exerceu a referida *faculdade*, acumulando tais valores e procedendo à sua dedução em período posterior, qual seja, o ano-calendário de 2007, quando deliberado o pagamento dos JCP, o que veio dar causa à glosa efetuada.

Cabe notar, a este ponto, que, a par do conteúdo *facultativo* da norma em questão, deve ser considerado, também, que, na ordem tributária vigente, a apuração de tributos é regida pelo *princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência*.

Tal princípio está consagrado pelo STJ - consoante o decidido no RESP 168379/PR, cujo excerto relevante é abaixo reproduzido. Decidiu-se que, tratando-se do sistema de compensação de prejuízos fiscais, *a cada período de apuração do IRPJ corresponde um*

fato gerador, com base de cálculo própria e independente. Daí se infere que, para aquela Egrégia Corte, não é admissível a transferência de valores pertinentes a um período de apuração de IRPJ, para outro, a não ser mediante expressa autorização legal.

RESP 168379/PR (04/06/1998)

IMPOSTO DE RENDA DE PESSOAS JURÍDICAS - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LEI N° 8.981/95. [...]

*A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei n° 8.981/95 não violou o direito adquirido, vez que **o fato gerador do imposto de renda só ocorre após o transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro.***

[...]

VOTO

[...] Esclarecem as informações (fls. 80) que :

*[...]. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como já demonstrado (supra n°s 06/07), abrange o **período de 01 de janeiro a 31 de dezembro.** Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, **a cada período anual corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes.** Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer "crédito" contra a Fazenda Nacional. **Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração.***

[...]

A questão foi muito bem examinada e decidida pelo venerando acórdão recorrido (fls. 146/151) e, de seu voto condutor, destaco o seguinte trecho :

[...]

*Ora, o **lucro definido** como base de cálculo de tributos é apurado ou **é relativo a determinado período.** Se houve prejuízo neste período, a pessoa jurídica não pagará imposto e contribuição, **não lhe assistindo o direito de transferir para períodos subseqüentes, além do limite legalmente autorizado, tal prejuízo, com o propósito de reduzir a base de cálculo do tributo em períodos futuros.** Ou seja, **a possibilidade de compensação é faculdade que pode ou não ser concedida pelo legislador, não se podendo falar, desta forma, em confisco ou ofensa ao princípio da capacidade contributiva, esta não comportando aferição caso a caso e nem se relacionando com a execução da lei.**" (grifos nossos)*

No caso do IRPJ e da CSLL, a periodicidade de apuração do lucro real é trimestral, sendo possível apenas convertê-la em anual mediante antecipação mensal de recolhimento dos tributos sob a forma de pagamento de estimativas, conforme disciplinamento dado em leis e em atos normativos infralegais específicos. Cada período de apuração, trimestral ou anual, é único e independente de outro qualquer, possuindo fato gerador e bases de cálculo próprias.

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de determinado trimestre ou ano não podem se compor, por definição, com as receitas e despesas de trimestres ou anos anteriores, a não ser mediante expressa autorização legal. O lucro tributável - lucro real - é aquele apurado no trimestre ou no ano, resultante do lucro líquido apurado sob o regime de competência, com as adições e exclusões autorizadas em lei.

E o regime de competência, sendo critério básico para registro das operações da pessoa jurídica, tanto na contabilidade societária como na fiscal, por força do estipulado no artigo 177 da LSA, a seguir reproduzido - e pelo qual devem ser registradas, na apuração do Resultado do ano, as receitas e despesas incorridas no ano -, é a tradução, no plano contábil, do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e sua independência.

Lei nº 6.404/76

Escrituração

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos. (grifos nossos)

Portanto, se, *in casu*, a própria recorrente decidiu creditar aos sócios JCP incidentes sobre patrimônios líquidos de períodos anteriores, tal decisão não pode ter validade para fins fiscais, visto que se referem a despesas que poderiam ser incorridas em anos anteriores, 1999, 2000 e 2003, não no período em que foi realizada sua dedução (2007). A observância do regime de competência implica o reconhecimento, como despesas dedutíveis, apenas em relação aos juros incorridos no ano de sua contabilização.

A faculdade de pagamento ou crédito de JCP a acionista ou sócio deve ser, então, exercida no ano-calendário de apuração do lucro real. É imperioso, nesta circunstância, para a legitimidade de dedução das correspondentes despesas, ao contrário do pretendido pelo autuado, que os juros pagos ou creditados se restrinjam aos juros incidentes sobre o patrimônio líquido do ano, e não incluam juros incidentes sobre patrimônio líquido de anos anteriores, respeitando-se, assim, o regime de competência e o princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência.

Esta é a razão porque nem o artigo 9º, da Lei 9.249/95, nem o artigo 347, do RIR/99, aos quais o autuado se refere como não impondo limites a deduções, não necessitam explicitar a subordinação dos JCP ao regime de competência. E, de fato, a IN SRF 11/96, no artigo 29, a seguir reproduzido, ao estipular a observância do regime de competência para tais deduções, expressou apenas o que já estava implícito no artigo 9º, da Lei 9.249/95 como condição para a dedução desse tipo de despesas. Tal disposição é repetida, ainda, no artigo 4º, da IN SRF 41/98, também abaixo transcrita. Trata-se de faculdade que somente pode ser exercida no ano-calendário de competência, quando se apuram os valores passíveis de serem pagos ou creditados a título de JCP, aqueles incorridos no ano.

IN SRF 11/96

Juros Sobre o Capital Próprio

Art. 29. *Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pró rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP. [...]*

§ 3º *O valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores:*

a) *do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou*

b) *dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.*

[...]

§ 6º *Os juros remuneratórios ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito. [...] (grifos nosso)*

IN SRF 41/98

Dispõe sobre os juros remuneratórios do capital próprio.

O SECRETARIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, resolve:

Art. 1º Para efeito do disposto no art. 9º da Lei Nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual. [...]

Art. 4º Na hipótese de beneficiário pessoa jurídica, o valor dos juros creditados ou pagos deve ser escriturado como receita, observado o regime de competência dos exercícios. (grifos nossos)

Assim, por força dos expressos teores do *caput* do artigo 9º da Lei 9.249/95 e do artigo 29 da IN SRF nº 11/96, acima reproduzidos, não é suficiente, para caracterizar a observância do *regime de competência*, que as despesas de JCP sejam reconhecidas no mesmo período da deliberação social que determina o pagamento ou creditamento, consoante defende o autuado. Isso porque falta a condição necessária para legitimar a dedução, a saber: o pagamento ou crédito contabilmente reconhecido deve se referir exclusivamente aos juros incidentes sobre o PL do mesmo exercício para o qual se apura o lucro real em que se fará a dedução, por serem o que se pode conceber como juros incorridos no período, conforme anteriormente explanado. Não podem se referir a juros incidentes sobre o PL de períodos anteriores, e, portanto, a juros incorridos em períodos anteriores.

Tal entendimento é corroborado, inclusive, por doutrinadores de renome.

Transcreve-se a seguir artigo publicado pelo Dr. Edmar Oliveira Andrade Filho:

"IRPJ e CSLL: Juros sobre o Capital Próprio calculado sobre a Movimentação do Patrimônio Líquido os fatos e a consulta Edmar Oliveira Andrade Filho

Conforme nos foi relatado, uma renomada empresa de auditoria apresentou-lhes uma opinião legal sobre a aplicação da legislação que rege a dedutibilidade, para fins de IRPJ e CSLL, do montante dos juros sobre o capital próprio calculado sobre a movimentação do patrimônio líquido ocorrida em anos anteriores ao do efetivo pagamento.

Segundo o relato, aqueles auditores entendem que: a) esse procedimento não implica violação do regime de competência porquanto esse tipo de despesa deve ser considerada incorrida no período-base em que houver a deliberação do órgão competente sobre o pagamento; b) não existe norma legal alguma que impeça o pagamento dos juros e a sua conseqüente dedutibilidade, que tome como base de referência a movimentação do patrimônio líquido ocorrida em períodos anteriores ao do efetivo pagamento.

Segundo o nosso entendimento, quando se pretende o cálculo dos juros sobre a movimentação do patrimônio líquido em períodos-base anteriores, o que se quer, na verdade, é o cômputo, num determinado período-base, de juros que não foram contabilizados nos períodos anteriores. Em suma o que se pretende é 'recuperar' a dedutibilidade de uma despesa ou encargo que, por qualquer razão, não foi suportado pela empresa em anos anteriores.

Diante desse quadro, somos consultados sobre a validade jurídica dos argumentos acima apresentados e dos eventuais riscos decorrentes da adoção do procedimento recomendado.

NOSSOS COMENTÁRIOS

1- Da legislação aplicável

De acordo com o caput do art. 347 do RIR/99, a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

O § 1º do art. 347 do RIR/99 estabelece que 'o efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados'.

Para explicitar como deveria ser determinado o limite de dedutibilidade, para fins do IRPJ e da CSLL, foi editada a Instrução Normativa nº 93/97, que no art. 29 dispõe:

'Art. 29. O montante dos juros remuneratórios do capital passível de dedução para efeitos de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social limita-se ao maior dos seguintes valores:

1 - 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros; ou

II - 50% (cinquenta por cento) do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso I, o lucro líquido do exercício será aquele após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da dedução da provisão para o imposto de renda.'

Sobre a adoção do regime de competência para fins de dedutibilidade dos juros sobre o capital há o art. 29 da Instrução Normativa nº 11/96.

Com base nos dispositivos legais e regulamentares transcritos ou referidos, é possível inferir que a dedutibilidade de despesa relativa a juros sobre o capital próprio está subordinada a critérios quantitativos objetivos. A existência desses critérios, em princípio, não impede que uma empresa remunere da forma como melhor lhe aprouver, o capital de seus sócios ou acionistas.

A remuneração do capital dos sócios ou acionistas é uma faculdade que depende apenas da decisão formal deles próprios por intermédio de deliberação tomada em Assembléia de Acionistas ou Reunião de Quotistas, ou em virtude de cláusula estatutária ou contratual existente. Essa faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que constituem a esfera particular de ação das pessoas. Nesta esfera as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade que são delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico.

Portanto, em princípio, uma sociedade pode - no presente - deliberar sobre o pagamento de juros sobre o capital para períodos passados, ou seja, pode adotar como marco inicial para a contagem dos juros o momento em que a empresa passou a utilizá-lo ou outro momento qualquer.

Há que se ter presente, todavia, que uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros.

Como visto, a dedutibilidade dos juros sobre o capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos. Assim, há um primeiro limite diz respeito à taxa de juros aceita como dedutível e um outro que diz respeito montante máximo do encargo que pode ser deduzido.

Além desses critérios existem dúvidas se tais encargos têm ou não a sua dedutibilidade subordinada ou não ao regime de competência. É que será analisado a seguir.

2 - Regime de competência

Como visto, o art. 29 da Instrução Normativa nº 11/96 determina que a dedutibilidade dos juros sobre o capital será aferida de acordo com o regime de competência. Existe uma dúvida razoável sobre a validade (legalidade) desse preceito, posto que a Lei nº 9.249/95 e a Lei nº 9.430/96 não impõem tal exigência.

Desde o advento do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, que é a matriz legal do § 2º do art. 247 e do caput do art. 273, ambos do RIR/99, o lucro líquido do exercício (para fins fiscais) deverá ser apurado de acordo com os preceitos da legislação comercial, o que leva à conclusão inexorável de que a observância do regime de competência é obrigatória.

Com efeito, na legislação societária, o dispositivo legal que se refere a esse princípio contábil é o art. 177, o qual prescreve que a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da

legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. Trata-se de critério objetivo e obrigatório de 'imputação temporal dos fatos tributários', para adotar a expressão de Alberto Xavier.(1)

O 'regime de competência' é um princípio geral que sofre recortes de várias espécies segundo a vontade da lei. Assim, por exemplo, algumas receitas são tributadas em 'cash basis' e algumas despesas não são dedutíveis a despeito de estarem incorridas, e, em outras situações, o critério de imputação é o pro rata tempore. Exemplo desse último critério é, na lição de Alberto Xavier, o art. 17 do Decreto-lei nº 1.598/77, em relação ao regime de apropriação das receitas financeiras, que adotou o sistema de rateio (averaging) em lugar do regime de competência como é normalmente conhecido e aplicado.

Para observância estrita do regime de competência é necessária que a despesa, custos ou perda em geral esteja incorrida. Para fins fiscais, o conceito de 'despesa incorrida' consta do item 3 do Parecer Normativo CST nº 07/76. Assim, devem ser consideradas despesas incorridas as relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual e que perfeitamente caracterizadas e quantificadas no período-base. Em outras palavras, a condição para que uma despesa seja considerada incorrida é o recebimento ou uso de bens ou direitos em benefício da empresa.

Em face da eficácia atual do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, não há dúvida de que a legislação tributária determina a obrigatória adoção do regime de competência para o registro de todas as mutações patrimoniais. As exceções são aquelas explicitadas na própria lei.

O preceito normativo citado - que constitui verdadeira norma geral - não foi revogado pela Lei nº 9.249/95 e nem pela Lei nº 9.430/96. Embora posteriores ao Decreto-lei nº 1.598/77, as referidas leis não revogaram expressa ou tacitamente aquele diploma normativo. De fato, não há que se cogitar da aplicação do disposto no § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual a lei posterior revoga a anterior 'quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior'. As Leis nºs 9.249/95 e 9.430/96, embora tenham trazido diversas modificações na legislação até então vigente, não regularam inteiramente a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A rigor, no caso, incide a regra do § 2º do art. 2º da referida Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual 'a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior'. As leis, neste caso, se entrelaçam, não se excluem.

Portanto, é falsa a conclusão de que o art. 29 da Instrução Normativa nº 11/96 padece do vício da ilegalidade. Ela tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 e, além disso, não é incompatível com as Leis nº 9.249/95 e 9.430/96.

Se a dedutibilidade dos juros estivesse subordinada unicamente ao regime de competência, isto é, se não existissem limites objetivos a serem observados, a eventual inobservância do regime de competência não traria maiores

consequências porque a observância - e a eventual inobservância - desse regime não é fator preponderante para fins de aferição da dedutibilidade.(2)

A rigor, a questão do regime de competência é apenas uma das diversas nuances do problema submetido à nossa apreciação e não a mais importante, como será visto.

3 - Período de competência dos juros sobre o capital

Como visto, o chamado 'regime de competência' está intrinsecamente ligado à idéia de um período de tempo. É a esse período de tempo que uma mutação patrimonial pertence e deve ser refletida e considerada do ponto de vista contábil e fiscal.

A observância do regime de competência surge, no caso dos juros sobre o capital, no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas. O que determina a exigibilidade do pagamento ou do crédito é a existência de uma deliberação nesse sentido e que não imponha condição suspensiva para o aperfeiçoamento do direito sujeito e a correspondente obrigação.

Antes da formalização do ato jurídico que determine o pagamento dos juros, os titulares do capital não têm nem mesmo um direito expectativo, a exemplo do que ocorre com os lucros e dividendos. O direito aos dividendos é, na lição de WALDIRIO BULGARELLI(3) , um direito abstrato e perspectivo, que só se torna efetivo (exigível) após a deliberação da assembléia dos acionistas. Diz o consagrado autor:

'É de salientar, em tema de direito ao dividendo, que esse direito que a doutrina discute e a maioria considera como um direito abstrato e perspectivo concretiza-se e torna-se efetivo após a deliberação da assembléia geral, de distribuí-los, é chamado, então, crédito dividendual; portanto, existe potencialmente como direito a participar dos lucros, e torna-se factível quando haja tais lucros e quando se decida a sua distribuição'. (Manual das sociedades anônimas).

Se os dividendos, que estão previstos em norma de ordem pública, não existem como crédito antes de deliberação societária, o que se dirá dos juros sobre o capital que não ostentam essa mesma natureza jurídica? O pagamento ou crédito de juros sobre o capital é uma faculdade e, como tal, pode ou não ser exercida pelos próprios sócios, razão pela qual eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista.

Portanto, o período da competência do encargo relativo aos juros sobre o capital é aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento ou crédito de forma incondicional. Sem aquela deliberação a sociedade não se obriga (não assume a obrigação) e o sócio ou acionista nada pode exigir por absoluta falta de título jurídico que legitime a sua pretensão.

Do ponto de vista fiscal, é no momento (período) em que o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício que o sujeito passivo deverá observar os critérios e limites existentes segundo o direito aplicável. Portanto, é fora de dúvida que enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente.

Em princípio não existem normas que proíbam que os sócios ou acionistas deliberem o pagamento de juros tendo como base de cálculo o patrimônio líquido de outro exercício já encerrado, ou sobre a movimentação do patrimônio líquido para adotar a expressão acima utilizada.

Todavia, o fato de tomar como parâmetro um fator do passado não significa que a decisão retroage a esse passado para fazer com que os juros fossem devidos desde então. O ato jurídico que delibera sobre o pagamento dos juros outorga ao beneficiário um direito subjetivo que nasce com ele próprio, salvo se houver convalidação de ato anterior produzido por erro ou com defeito jurídico de qualquer natureza. Sem aquele ato jurídico não existe relação jurídica válida, isto é, não há o direito subjetivo do beneficiário e, em contrapartida, não há obrigação para a sociedade.

Se em determinado exercício social passado não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas é lícito inferir que eles deliberaram pelo não-pagamento ou crédito dos juros. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia e considerando demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas são consideradas 'ato jurídico perfeito', impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação.

Portanto, lógica e juridicamente, não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societária (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. Essa imputação só poderá ocorrer se o Balanço vier a ser retificado por determinação dos sócios ou acionistas, mas tal retificação só poderia ser juridicamente justificada se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação.

CONCLUSÕES

Fundamentados em todo o acima exposto, concluímos que:

- a) por força do disposto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, todas as mutações patrimoniais devem ser reconhecidas segundo o regime de competência. A Lei nº 9.249/95 e a Lei nº 9.430/96, não revogaram de forma expressa ou tácita o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, de modo que o encargo denominado 'juro sobre o capital social' se submete - para fins de dedutibilidade - ao regime de competência;
- b) o período de competência dos juros sobre o capital é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos. Assim, enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou o encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente;
- c) a aferição das condições e limites de dedutibilidade do encargo relativo aos juros sobre o capital deverá ser feita no período em que ocorrer a deliberação de seu pagamento ou crédito, de forma incondicionada. De fato, é neste nesse período que o encargo existe do ponto de vista jurídico e a aferição de sua dedutibilidade para fins fiscais será feita de acordo com as condições vigentes neste mesmo período; e

d) é impossível, do ponto de vista lógico e jurídico, a imputação, a exercícios passados, dos efeitos produzidos por uma decisão societária atual porque o Balanço, depois de aprovado pelos sócios ou acionistas, constitui ato jurídico perfeito e que só pode ser validamente modificado se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação.

Em face do exposto cabe referir que não existe amparo legal para sustentar a dedutibilidade do montante dos juros sobre o capital que vier a ser declarado, pago ou creditado e que se reporte a exercícios anteriores, salvo se os resultados pudessem ser retificados em razão de erro, dolo ou fraude. Todavia, isto não impede que a empresa decida remunerar o capital tomando por base o valor existente em anos anteriores, mas, se isto ocorrer, a dedutibilidade será aferida com base nos critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito.

Como não poderia deixar de ser, também em sua obra, cujos excertos de interesse transcreve-se abaixo, o mesmo doutrinador conclui que o não pagamento ou o não creditamento de JCP relativos a determinado exercício social evidencia a opção da pessoa jurídica, através de seus órgãos deliberativos, pelo não pagamento ou crédito de JCP, o que configura renúncia à faculdade concedida pela lei:

“Se em determinado exercício social passado não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas, é lícito inferir que eles deliberaram pelo não-pagamento ou crédito dos juros. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia, e considerando que demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas, são consideradas “ato jurídico perfeito”, impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação. Portanto, lógica e juridicamente, não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societária (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. [...]” (grifos nossos)

Também o renomado Hiromi Higuchi assim dispõe sobre a matéria:

"Alguns tributaristas entendem que os juros sobre o capital próprio são dedutíveis na determinação do lucro real, ainda que não contabilizados no período-base correspondente, desde que escriturados como exclusão no LALUR e sejam contabilizados no período-base seguinte como ajuste de exercício anterior.

Entendemos que a contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida. É diferente de juros calculados sobre empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento."

Desta forma, não possui respaldo nas normas de regência o argumento do autuado de que teria observado o regime de competência pelo fato de ter decidido o creditamento do montante de JCP em questão no mesmo período em que levou a efeito a dedução no lucro real de juros incorridos em anos anteriores.

Entendo que o prazo fatal para decidir-se sobre o pagamento de JCP deve ser aquele em que se propõe a destinação final do lucro, a teor do que dispõe o art. 192 da Lei nº 6.404/76. A esse respeito, peço vênua à ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa para transcrever seu entendimento sobre o tema proferido no bojo do acórdão 1101-000.904:

Sendo, portanto, uma faculdade criada pela lei, ao deixar de exercê-la ao final do período de apuração, é razoável afirmar que a sociedade, por não segregar o resultado comum de sua atividade daquele que seria atribuível à utilização do capital dos sócios, designou integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, estipulando dividendos a pagar ou mantendo este valor em conta de reservas de lucros ou lucros acumulados para posterior distribuição. Em consequência, a destinação destes lucros aos sócios, no futuro, somente poderá se dar mediante distribuição de dividendos, e não mais a título de juros sobre o capital próprio.

Conclui-se, daí, que os juros sobre capital próprio do período de referência devem ser estipulados no momento da proposta de destinação do lucro, assim disciplinada pela Lei nº 6.404/76 na redação vigente no período de apuração autuado:

Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembleia geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

É certo que a dedução fiscal de juros sobre o capital próprio somente é admitida no momento em que formalizada a obrigação de pagá-los em favor dos sócios. Contudo, a constituição de obrigação a este título somente é possível enquanto a sociedade tem o direito de destacar do resultado do exercício a parcela que corresponderia à remuneração do capital próprio, em razão dos juros incorridos no período de tempo em que apurado aquele resultado. Uma vez tributados os lucros, e destinados, integralmente, ao patrimônio líquido da entidade, a opção não pode mais ser exercida.

Esclareça-se, ainda, que o fato de a remuneração do capital próprio por meio de juros atribuídos aos sócios ter seus limites estabelecidos, também, em função do montante de lucros acumulados no momento da deliberação, não significa que o cálculo dos juros podem considerar períodos de apuração anteriores, cujos resultados integram aquele saldo acumulado, mas apenas que os juros incorridos no período de referência podem ser pagos ainda que superem o resultado do exercício correspondente, desde que haja saldo em conta de lucros acumulados que suportem este pagamento.

Acrescente-se ainda que, caso prevalecesse o entendimento da Recorrente, em tese poder-se-ia distribuir juros sobre capital próprio a sócios/acionistas que sequer participavam do capital social da empresa no período a que se referiam tais juros. E não há como se comparar tal situação com os lucros não distribuídos, uma vez que na aquisição de uma ação "cheia", já se conhece o lucro não distribuído e que o futuro acionista fará jus, ao contrário do JCP que, por não ser despesa incorrida, o adquirente jamais poderia contar com tais valores no momento de sua aquisição.

[...]

Assim sendo, voto por negar provimento ao recurso em relação à matéria, mantendo-se íntegra a decisão recorrida.

Nesse sentido, com base nas razões acima expostas, nego provimento ao recurso no que tange à possibilidade de dedutibilidade de Juros sobre Capital Próprio aqui tratada.

2. DA SUPERESTIMAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO DE UNIDADE SITUADA EM ÁREA INCENTIVADA - SUDENE

Após a apresentação das visões distintas (do Fisco e da Recorrente) sobre a questão, verifica-se que o cerne da controvérsia consiste em se determinar se a documentação do contribuinte é hábil, ou não, para comprovação das deduções do lucro bruto de exploração da atividade incentivada. Em síntese, de um lado, autoridade fiscal afirma que não há possibilidade de se demonstrar esse lucro por meio da contabilidade, pela ausência de registros específicos, bem como por meio dos cálculos extracontábeis, por não trazerem a totalidade das despesas. De outro, a Recorrente afirma que sua contabilidade é integrada, e que os demais documentos extracontábeis são suficientes para apuração do lucro da exploração, cabendo ao Fisco a prova das afirmações de que as despesas consideradas para apuração incentivada não partiram de sua contabilidade.

Creio que a presente questão, com observância do disposto nos **§§ 1º e 2º do art. 549 do RIR/99**, deva ser enfrentada a partir dos seguintes quesitos para análise: (i) considerando que os elementos que compõem as operações e resultados da apuração do lucro de exploração da atividade incentivada devem se apresentar de forma clara e exata na contabilidade, é possível a apuração de lucro da exploração sem registros específicos do valor das despesas rateadas? É dizer, é possível aceitar a realização de registros contábeis sintéticos, e não analíticos, das despesas comuns, sendo os valores do rateio apresentados por planilha? (ii) Em caso afirmativo, a documentação extracontábil apresentada demonstra com clareza e exatidão os elementos que compõem as operações e os resultados da atividade incentivada, sendo hábil e suficiente para comprovação do lucro incentivado?

De plano, manifesto meu entendimento quanto à possibilidade de se calcularem despesas comuns pela forma de rateio para fins de apuração do lucro da exploração. Na verdade, não enxergo outra forma possível relacionada a despesas dessa natureza, bastando que critérios razoáveis sejam utilizados para tal. Outra indagação, no entanto, que com a resposta anterior não se confunde, consiste na possibilidade de registro desse rateio em contas específicas na contabilidade, e se esse registro específico é relevante para a análise do lucro da exploração da atividade incentivada.

A contabilidade foi desenhada e estruturada para atender aos anseios de investidores, bancos, governo, fornecedores e demais partes interessadas a respeito de informações fidedignas sobre transações e atividades econômicas, e sobre a situação patrimonial de determinada entidade, ficando a critério desta o grau de detalhamento dos registros contábeis cuja função é a de armazenar os eventos econômicos e financeiros de forma que se possa identificar a informação necessária acerca da comprovação de determinado fato contábil.

Normalmente, conforme antes definido pela Resolução CFC nº 686/90, e atualmente pela de nº 1.330/2011, são elementos objeto de um registro contábil, a data em que o fato contábil ocorreu, as contas creditadas e debitadas, o histórico representativo da essência econômica da transação, o valor da operação, o número de identificação do lançamento, tudo de forma que se permita a obtenção, em especial, de compreensibilidade (entendimento pelos usuários), de confiabilidade (segurança e credibilidade da informação), e de fidedignidade da escrituração contábil (representação fiel do fenômeno contábil).

Com essa estrutura, da qual se permite extrair uma detalhada informação em relação a um conjunto maior de informações, passa a ser viável a utilização de registros contábeis para análise de conformidade em procedimento de auditoria, motivo pelo qual compreende-se a ressalva efetuada pela lei quanto à exigência de registros contábeis específicos para que uma pessoa jurídica que mantiver atividades não incentivadas possa, conforme determinado no **§ 2º do art. 549 do RIR/99**, “*destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados*”.

Essa é uma das formas admissíveis de apuração do lucro da exploração da atividade incentivada, na medida em que se torna possível a apuração dos resultados das atividades (incentivadas e não incentivadas) por meio do cotejamento dos registros específicos com os demais registros contábeis em um sistema de relacionamento entre contas denominadas sintéticas (contas totalizadoras) e as chamadas analíticas, nas quais se identificam os registros específicos.

No caso da Recorrente, embora se utilizasse de rateio para a apuração das despesas comuns referentes à atividade incentivada, verifico que não procedeu ao lançamento do resultado desse rateio em sua contabilidade, em contas analíticas próprias criadas para registro dessas despesas, escrituração esta que poderia ser realizada com auxílio das denominadas contas transitórias, até que fosse possível se apurar a parte das despesas que estaria afeta à atividade incentivada.

Embora a empresa não tenha atendido a essa formalidade exigida para apuração do lucro da atividade incentivada, consistente nos lançamentos contábeis periódicos (ao menos mensais) do rateio das despesas comuns, entendo, em resposta ao primeiro quesito anteriormente exposto¹, pela possibilidade de determinação do lucro da exploração mediante documentos extracontábeis desde que componham um “sistema de contabilidade” que possa oferecer condições para apuração do lucro por atividade conforme dicção do §3º do art. 549 do RIR/99. Para tanto, devem-se analisar os dados apresentados pela empresa, verificando se demonstram, por meio de registros específicos (segundo redação do § 2º do art. 549 do RIR/99), o resultado da atividade incentivada com clareza e exatidão.

¹ (i) considerando que os elementos que compõem as operações e resultados da apuração do lucro de exploração da atividade incentivada devem se apresentar de forma clara e exata na contabilidade, é possível a apuração de lucro da exploração sem registros específicos do valor das despesas rateadas? É dizer, é possível aceitar a realização de registros contábeis sintéticos, e não analíticos, das despesas comuns, sendo os valores do rateio apresentados por planilha?

Para tal mister, os demonstrativos extra contábeis deverão garantir a confiabilidade e a rastreabilidade das informações de forma que seja possível aos procedimentos de auditoria a clara correlação de cada dado contábil não somente com o subconjunto das informações que compõem as atividades incentivadas, mas também com aquele que constitui as atividades não incentivadas, a fim de que se revelem claramente identificados os registros de cada evento e sua exata influência nos resultados contábeis.

Assim, uma vez que a contabilidade não apresenta contas analíticas com os registros específicos de variadas despesas, especialmente as que foram rateadas, torna-se necessário construir uma informação extracontábil com a correlação de todos os valores das contas sintéticas e analíticas que compuseram a demonstração consolidada de resultado da pessoa jurídica com aqueles que foram considerados nas demonstrações de resultado de cada atividade (incentivada e não incentivada). A partir dessa informação, penso que passa a ser exequível a elaboração de testes de auditoria a fim de se extraírem os principais dados para exame de conformidade relacionado, por exemplo, à origem do valor (se extraído via rateio ou não), ao critério e cálculo do rateio, bem como ao porquê da exclusão de valores de determinadas contas analíticas do cálculo do lucro da atividade incentivada.

Entendo que esse modelo de apresentação possa substituir a falta de registros específicos no que tange às despesas consideradas comuns, pois, ao mesmo tempo que alcança os mesmos critérios da forma exigida pelo **§ 1º, de clareza e exatidão, e pelo §2º concernente à especificidade com vistas à rastreabilidade, ambos do art. 549 do RIR/99**, privilegia a sistemática de apuração considerada mais precisa em relação à realizada por estimativa (**§ 3º do art. 549 do RIR/99**), de modo a se alcançar a verdade material dentro de um cenário de razoabilidade.

Contudo, como há de se perceber, o ônus probatório passa a pertencer ao contribuinte ante a impossibilidade de atendimento por completo aos termos de lei, no que se refere à ausência de registros específicos em sua contabilidade, especialmente em razão de a matéria aqui tratada se referir a incentivo/benefício fiscal.

A fim de verificar se a documentação apresentada atende aos critérios de clareza, exatidão como resposta ao segundo quesito², passo ao exame dos demonstrativos extracontábeis para verificar se demonstram com clareza e exatidão os elementos das operações e resultados da atividade incentivada, comprovando adequadamente o lucro incentivado.

1.2.2.1 DO EXAME DAS DEMONSTRATIVOS EXTRACONTÁBEIS

Eis os cálculos dos lucros de exploração dos anos de 2010, 2011, e 2012, reproduzidos das planilhas anexadas aos autos (fls. 1297; “itens 2 e 3”; 2010, 2011, 2012; aba “resumo”):

² (ii) Em caso afirmativo, a documentação extracontábil apresentada demonstra com clareza e exatidão os elementos que compõem as operações e os resultados da atividade incentivada, sendo hábil e suficiente para comprovação do lucro incentivado?

	2010		2011		2012
Lucro Bruto Incentivado	71.687.380,26	Lucro Bruto Incentivado	72.655.640,51	Lucro Bruto Incentivado	81.607.383,20
Despesas de marketing	- 13.299.652,01	Despesas de marketing	- 15.137.235,13	Despesas de marketing	- 18.530.578,62
Despesas de finanças	- 224.536,03	Despesas de finanças	- 239.130,87	Despesas de finanças	- 239.130,87
Despesas de vendas	- 2.386.228,50	Despesas de vendas	- 2.910.034,30	Despesas de vendas	- 3.282.846,96
Despesas de Repositores	- 1.117.669,91	Despesas de Repositores	- 1.184.761,60	Despesas de Repositores	- 319.134,13
Despesas da Presidência	- 897.607,17	Despesas da Presidência	- 914.136,40	Despesas da Presidência	- 591.273,55
Despesas de marketing - Overhead	- 1.408.497,03	Despesas de marketing - Overhead	- 1.719.778,87	Despesas de marketing - Overhead	- 2.082.145,55
Despesas com frete	- 7.154.906,56	Despesas com frete	- 8.116.276,42	Despesas com frete	- 7.438.095,15
Despesas com armazenagem - Depósito	- 7.154.906,56	Despesas com armazenagem - Depósito	- 2.187.502,02	Despesas com armazenagem - Depósito	- 2.643.863,02
Despesas de IT	- 133.394,52	Despesas de IT	- 145.986,96	Despesas de IT	- 162.103,92
Regional Budget Volume	- 1.378.423,95	Regional Budget Volume	- 1.198.906,43	Regional Budget Volume	- 2.291.463,59
Total Despesas	- 20.846.009,13	Total Despesas	- 33.753.749,00	Total Despesas	- 37.580.635,36
LUCRO DA EXPLORAÇÃO	50.841.371,13	LUCRO DA EXPLORAÇÃO	38.901.891,51	LUCRO DA EXPLORAÇÃO	44.026.747,84

De plano observo dificuldade, após um exame inicial, em se identificar com clareza as correlações entre a contabilidade e as planilhas dos autos, bem como a perfeita integração entre os dados apresentados e os registros contábeis. Como exemplo, trago o grupo de despesas objeto de rateio, classificadas como despesas gerais (Grupos 6 e 9 - contas 6110.001 A 9120.100).

Após uma análise mais acurada das despesas, verifiquei que na aba “Presidência” (aba de nº 6) das planilhas (intituladas “Itens 2 e 3”) dos anos de 2010 a 2012 constam as despesas de toda organização nas primeiras colunas (conta, descrição, saldo contábil), e, nas colunas seguintes, as despesas incorridas no estabelecimento de SUAPE (contas 6110 a 6480, e conta 9120), e as despesas alocadas nos centros de custo da Presidência. Veja-se um exemplo das primeiras linhas da planilha do ano de 2010:

CONTA	DESCRIÇÃO	SALDO CONTÁBIL (i)	DESPESAS SUAPE (ii)	DESPESAS PRESIDÊNCIA (iii)
2001OAGE0003.6110.001	Salarios	109.207,55		
2001OBLE0003.6110.001	Salarios	130.817,30		
2001OBLE0006.6110.001	Salarios	128.312,23	128.312,23	
2001OBOT0003.6110.001	Salarios	360.275,54		
2001OBOT0006.6110.001	Salarios	391.453,42	391.453,42	
2001ODIS0003.6110.001	Salarios	356.221,90		
2001OEIS0001.6110.001	Salarios	223.902,58		
2001OEXM0001.6110.001	Salarios	571.708,36		571.708,36

A primeira questão que surge da análise é saber qual item da chave de identificação das contas (1ª coluna) distingue o estabelecimento da Unidade de SUAPE das demais unidades não incentivadas para fins de conferência das corretas alocações de despesas à Unidade Suape.

Identifiquei que há uma última aba em cada planilha (“De x Para”) que informa centro de custo, tipo, área técnica (local), descrição e descrição complementar, mas não apresenta o necessário esclarecimento acerca do código referente ao estabelecimento e nem a devida “tradução” dos códigos de determinados centros de custos ali registrados (ex. AGE e PUR), além dos códigos de locais (ex. 003, 124, 051), muito embora a descrição complementar forneça indicativo das plantas (estabelecimentos) em algumas linhas. Eis uma parte da tabela apresentada:

SCH / CC	TIPO	Local	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO COMPLEMENTAR
AGE	Overhead	3	ENVELHECIMENTO	Fábrica Resende - Diretos
PUR	Overhead	3	COMPRAS	Fábrica Resende - Indiretos
SHP	Overhead	3	DISTRIBUIÇÃO	Fábrica Resende - Indiretos
BLE	Overhead	6	BLENDING	Fábrica Suape - Diretos
CPK	Overhead	6	COPACKING	Fábrica Suape - Diretos
ESU	Overhead	6	SUPRIMENTOS ENGARRAFAMENTO	Fábrica Suape - Diretos
PRM	Overhead	1	DIRETORIA DE OPERAÇÕES	Operações - Diretos
PRM	Overhead	4	PROJETO DE OPERAÇÕES	Operações - Diretos
EXM	Overhead	1	GERÊNCIA GERAL	Indiretos - Presidência
LRP	Overhead	1	LEGAL E RELAÇÕES PÚBLICAS	Indiretos - Presidência
CRP	Overhead	1	CORPORATIVO FINANÇAS	Finanças
SAL	Overhead	23	VENDAS - INDIRETO SPI	VENDAS/MKT
SAL	Overhead	24	VENDAS - INDIRETO SPC	VENDAS/MKT
SAL	Overhead	25	VENDAS - VAREJO SP	VENDAS/MKT
SAL	Overhead	52	VENDAS - INDIRETO NE1	VENDAS/MKT
SAL	Overhead	53	VENDAS - INDIRETO NE2	VENDAS/MKT

SAL	Overhead	54	VENDAS - INDIRETO NE3	VENDAS/MKT
-----	----------	----	-----------------------	------------

Em verdade, há outras três tabelas anteriores nesta aba, a começar pela estrutura da conta, e seguidas pelas tabelas com o centro de custos e marca dos produtos Incentivados Suape, e centro de custos e plantas das cinco unidades (estabelecimentos) da empresa, mas que não esclarecem a totalidade da variedade de códigos existentes. Confira-se:

2) Produtos Incentivados Suape

Centro de Custos	Marca
LGJ	Long John
MO1	Montilla Reserva
MO2	Montilla Cristal
MO3	Montilla Ouro
MO6	Montilla Carta Branca
MOT	Montilla Tropical
NA1	Natu Nobilis
NA2	Natu Nobilis
OR1	Orloff Vodka
PAP	Passport Nacional
SJB	São João da Barra
TEA	Teacher's BM
WLS	Wall Street

3) Centro de custos - Plantas

0003	Resende
0005	Suape
0007	São Paulo
0010	Louveira
0017	Extrema

Com base na estrutura de contas apresentada, vê-se que a alocação de despesas ao estabelecimento SUAPE parece ter sido efetuada pelo código de planta 0006 (ex., e não pelo código 0005 conforme estrutura-exemplo abaixo:

Exemplo

2001P	Padrão plano de contas Pernod Ricard
LGJ	Produto
0005	Planta
3010.101	Conta Objeto

Note-se que a conta com código de planta 006 (2001OBOT0006.6110.001) com saldo de 391.453,42 foi alocada, não ocorrendo o mesmo com conta com código de planta 003 (2001OBOT0003.6110.001), no valor de R\$ 360.275,54, que, segundo tabela “Centor de Custos – Planta” acima está associada a Resende. Confira-se as alocações:

CONTA	DESCRIÇÃO	SALDO CONTÁBIL (i)	DESPESAS SUAPE (ii)	DESPESAS PRESIDÊNCIA (iii)
2001OBOT0003.6110.001	Salarios	360.275,54		
2001OBOT0006.6110.001	Salarios	391.453,42	391.453,42	

Por outro lado, várias despesas com conta referenciada ao local 0005 não tiveram seus valores alocados ao estabelecimento de SUAPE (Planilha “itens 2 e 3”; aba 6 “Presidência”; ano de 2010). Qual o motivo? Veja-se parte da relação:

CONTA	DESCRIÇÃO	SALDO CONTÁBIL (i)	DESPESAS SUAPE (ii)	DESPESAS PRESIDÊNCIA (iii)
2001OMKT0005.6110.001	Salarios	414.703,20		
2001OMKT0005.6110.004	13 Salario	50.868,84		
2001OMKT0005.6110.006	Provisão De Ferias	70.904,68		
2001OMKT0005.6112.002	Serviço De Estagiários	15.609,76		
2001OMKT0005.6115.004	Gratificação	10.682,40		
2001OMKT0005.6115.006	Participação Nos Resultado	66.963,45		

2001OMKT0005.6125.001	Assistência Médica	32.374,76		
2001OMKT0005.6125.003	Alimentação	18.239,63		
2001OMKT0005.6125.005	F.G.T.S.	32.198,09		
2001OMKT0005.6125.006	Encargos Dvs.(Inss/Funrura	130.016,16		

Como se vê, sem uma perfeita correlação entre contas e o respectivo estabelecimento na chave de codificação não há como saber o motivo pelo qual somente algumas das despesas foram consideradas como despesas referentes ao estabelecimento de SUAPE, o que impede uma adequada auditoria.

Em relação ao ano de 2011 (Planilha “itens 2 e 3”; ano 2011), no que tange às despesas gerais relativas à Unidade de SUAPE (contas a partir do código 6110), nota-se que apenas parte foram consideradas para o cálculo dos grupos de despesas com finanças, “overhead”, vendas, serviços de TI, e com repositores. Veja-se que do total de R\$ 19.040.041,98 (aba 6 - Despesas com Presidência; linha 3603; coluna F) considerado como despesa de SUAPE, apenas R\$ 6.772.104,30, foram utilizados diretamente ou na base de cálculo do rateio. Confira-se:

Despesas Gerais - Contas 6110 a 9120		
	Despesas NE	Despesas p/ Incentivo
Repositores	1.270.494,54	1.184.761,60
Finanças	259.563,89	239.130,87
Vendas	3.120.613,19	2.910.034,3
Overhead	3.245.940,26	1.719.778,87
TI	145.986,96	145.986,96
Total	6.772.104,30	5.014.931,00

Contudo não foi possível localizar o emprego nos demonstrativos extracontábeis das demais despesas que totalizam R\$ 12.267.937,68 (R\$ 19.040.041,98 - R\$ 6.772.104,30), seja em rateios ou mesmo em emprego direto. Isso porque os outros grupos de despesas, ou se referem a despesas que não estão diretamente relacionadas à unidade de SUAPE (caso das despesas do Grupo “Presidência”), ou se trata de outro grupo de contas, tais como a de 5110 a 5320, relacionadas ao grupo de despesas com Marketing.

Com base nesses dados, levantam-se outras duas questões: em que linhas se encontram presentes as despesas que totalizam o valor de R\$ 12.267.937,68 na apuração da DRE? Estariam todas necessariamente alocadas ao DRE da atividade não incentivada de forma correta?

Ao esmiuçar mais detidamente os dados dos demonstrativos, verifico que algumas espécies de despesas gerais do estabelecimento de SUAPE não se encontram presentes no grupo das despesas de “overhead” consideradas no cálculo do resultado incentivado. Veja-se que, a título de exemplo, as despesas com telefone celular (conta nº 6330.001) no estabelecimento de SUAPE somam R\$ 111.658,04 (v. planilha “Itens 2 e 3 - 2011”/ guia “Presidência”/ linhas 3000/3085 – fl.1297), ao passo que as únicas despesas com telefonia celular contidas nas despesas incentivadas são aquelas registradas na guia “Despesas com Overhead” (v. planilha “Itens 2 e 3 - 2011”/ guia “Resumo”/ linhas 260/261 – fls.1297) relacionadas a despesas que não são do estabelecimento do Nordeste, abaixo reproduzidas:

Total das despesas com telefonia celular no estabelecimento do NE

2001OBOT0006.6330.001	TELEFONE CELULAR	555,82	555,82
2001OFIN0006.6330.001	TELEFONE CELULAR	1.251,77	1.251,77
2001OMAI0006.6330.001	TELEFONE CELULAR	610,38	610,38
2001OPRC0025.6330.001	TELEFONE CELULAR	22.693,88	22.693,88
2001OPRM0006.6330.001	TELEFONE CELULAR	8.916,18	8.916,18
2001OPUR0006.6330.001	TELEFONE CELULAR	4.406,77	4.406,77
2001OQUA0006.6330.001	TELEFONE CELULAR	593,72	593,72
2001OSAE0006.6330.001	TELEFONE CELULAR	844,74	844,74
2001OSAL0025.6330.001	TELEFONE CELULAR	1.164,22	1.164,22
2001OSAL0051.6330.001	TELEFONE CELULAR	16.842,24	16.842,24
2001OSAL0053.6330.001	TELEFONE CELULAR	38.324,57	38.324,57
2001OSAL0086.6330.001	TELEFONE CELULAR	11.707,05	11.707,05
2001OSHPO006.6330.001	TELEFONE CELULAR	3.746,70	3.746,70
	TOTAL		111.658,04

Únicas despesas de telefonia celular consideradas em rateio

2001OMKT0003.6330.001	TELEFONE CELULAR	4.204,71
2001OMKT0004.6330.001	TELEFONE CELULAR	37.031,87

Os exemplos arrolados evidenciam que a necessidade de explicações adicionais para decifrar os demonstrativos contábeis comprova a falta de clareza e exatidão, o que os invalida como prova autônoma para a correta apuração do lucro da exploração.

Nesse sentido, por não conseguir estabelecer a correlação necessária entre as despesas lançadas no resultado e as contas contábeis, vejo que a autoridade fiscal, ao realizar a primeira diligência, embora insistente na sua afirmação acerca da necessidade de registros específicos nos livros contábeis, intimou a Recorrente a apresentar documentos que entendeu necessários ao atendimento dos quesitos estabelecidos na Resolução 1201-000.384. Confira-se o item 4 da informação fiscal de fls. 2132/2143:

4. Uma vez encaminhado o presente processo a esta fiscalização e expedido a competente ordem para desenvolver a diligência fiscal solicitada pelo CARF;¹ em 03/09/2018, lavramos Termo de Intimação Fiscal dirigido a recorrente e cientificamo-la por via eletrônica, nos termos do disposto no artigo 23, inciso III do Decreto nº 70.235/1972, com a redação da Lei nº 12.844/2013; solicitando a apresentação das seguintes informações e documentos:

- 1.- Apresentar os documentos numerados de 1 a 34, que se fizeram anexos à impugnação apresentada pela empresa em 26/01/2016;
- 2.- Informar em quais contas foram feitos os registros que compõem as operações e os resultados do seu estabelecimento que opera na área de atuação da SUDENE e usufruiu do benefício fiscal de redução do IRPJ sobre seus resultados (lucros da exploração);
- 3.- Apresentar os Razões das contas que apuram, de forma clara e exata, os lucros da exploração da atividade incentivada da empresa;
- 4.- Apresentar os Demonstrativos dos Resultados dos Exercícios (DRE) de todos os períodos dos anos calendário de 2010, 2011 e 2012, de forma analítica a que suas linhas explicitem cada uma de suas contas contábeis (vinculação de cada uma das linhas da DRE com as respectivas contas contábeis que a totalizam);
- 5.- Em desdobramento do DRE geral da empresa solicitado no item anterior, apresentar DREs, no mesmo nível de detalhamento (vinculando linha da demonstração com as respectivas contas contábeis que a compõe), de cada uma das atividades de exploração da empresa (atividades desenvolvidas pelos estabelecimentos industriais / comerciais), inclusive e principalmente, do estabelecimento que gozou do benefício fiscal de redução do IRPJ (uma DRE para cada atividade explorada);
- 6.- Apresentar outros documentos e elementos que entenda serem úteis na compreensão e deslinde das questões levantadas.

Note-se que as informações solicitadas à Recorrente, especialmente as que constam dos itens 4, 5 e 6 acima reproduzidos, representam aquelas necessárias e relevantes em substituição à falta de registros específicos, conforme já abordado nos parágrafos anteriores.

Contudo, conforme resposta da autoridade fiscal, não houve a apresentação das Demonstrações de Resultado do Exercício (DRE) das diversas atividades exploradas com os vínculos exigidos:

Em sua resposta, a Recorrente apresentou, em meio digital (.PDF), as Demonstrações de Resultado do Exercício - DRE - resumidas e os balancetes analíticos da empresa, dos anos de 2010, 2011 e 2012, no entanto, não apresentou os DRE das diversas atividades exploradas, inclusive e principalmente da atividade explorada que goza do incentivo SUDENE.7

Ou seja, mais uma vez oportunizada, a empresa não consegue apresentar os demonstrativos de resultados contábeis (DRE) de suas diversas atividades exploradas (incentivadas e não incentivadas).

De fato, não foram prestadas informações detalhadas de modo que se possa enxergar com clareza, exatidão e especificidade, a partir de um todo considerado (DRE analítico geral), o somatório das partes que o compõem (DRE analítico das atividades incentivadas e das não incentivadas) em formato que seja possível assegurar a confiabilidade e a rastreabilidade das informações.

Não obstante possa haver razoáveis explicações pelas quais determinadas despesas foram rateadas ou mesmo excluídas da apuração do lucro da atividade incentivada, a realidade que se tem à luz dos documentos juntados aos autos é a de que não há clareza, exatidão e especificidade exigidas por norma para fins de cálculo e demonstração do lucro da atividade incentivada.

Isto posto, importante reafirmar que não se pode atribuir ao Fisco a tarefa de construir os vínculos de relacionamentos entre os demonstrativos extracontábeis e os registros contábeis, a fim de que se possa obter informações confiáveis e rastreáveis, uma vez que esse ônus probatório incumbe ao contribuinte. Ao Fisco compete a tarefa de realizar procedimentos de auditoria por meio de testes de conformidade efetuados em registros específicos escriturados em determinada contabilidade, ou, diante da ausência destes na escrituração contábil, em demonstrativos extra contábeis com registros específicos resultantes dos desdobramentos de cada conta comum devidamente correlacionada a essa escrituração, uma vez que somente se compreende um registro específico a partir de um determinado conjunto total de registros do qual faz parte.

Verifica-se que apesar da incompleta resposta à intimação relacionada à primeira diligência anteriormente citada, no relatório da segunda diligência consta a tentativa, porém imprecisa, de se buscar uma correlação entre contas dos balancetes dos anos de 2010, 2011, e 2012 e aquelas registradas nos demonstrativos extracontábeis a fim de demonstrar o grande percentual de despesas que não foram objeto de rateio. Veja-se a seguinte passagem do relatório de diligência:

Para demonstrar o que estamos afirmando, a partir dos balancetes contábeis da empresa dos anos de 2010, 2011 e 2012 (extraídos da ECD), tentamos fazer uma alocação (apontamento) em quais contas e valores foram alocados os “grupos de contas” apresentados pela empresa nas suas apurações extracontábeis ao que disse apurou o seu lucro da exploração da atividade incentivada desses anos calendário. O resultado desse levantamento está apresentado nos quadros abaixo: (...)

Nesse sentido, em resposta ao segundo quesito³, malgrado o grande volume de dados apresentados, diante da falta de correlação (positiva ou negativa) de todas as despesas registradas na contabilidade relacionadas à demonstração consolidada do exercício com as das despesas das atividades incentivada e não incentivada, entendo não ser possível considerar as demonstrações apresentadas como hábeis e suficientes para fins de apuração do lucro da exploração com base nos **§§ 1º e 2º do art. 549 do RIR/99, situação que atrai o comando do § 3º desse artigo, forma pela qual a autoridade fiscal se utilizou para cálculo do lucro da atividade incentivada.**

CONCLUSÃO

A correta apuração do lucro da exploração, base para o cálculo de incentivos fiscais, exige uma transparência contábil que transcende a simples demonstração de despesas rateadas para a área incentivada. Do ponto de vista jurídico e contábil, o lucro da exploração e o lucro não incentivado são partes integrantes de um todo maior: o lucro contábil da empresa. Por essa razão, a fiscalização requer uma visão completa e integrada de todas as despesas. A ausência de documentação que comprove a alocação de todas as despesas comuns, tanto para a área incentivada quanto para a não incentivada, cria uma assimetria informacional que impede a verificação da correta aplicação dos critérios de rateio e da própria natureza das despesas.

A descaracterização da contabilidade como "integrada" agrava-se quando a própria codificação interna dos registros contábeis é obscura. Se as chaves de identificação das contas, como os códigos de centro de custo, tipo de despesa ou local, não permitem uma distinção imediata e clara entre os gastos da unidade incentivada e das demais, a rastreabilidade torna-se impossível. A necessidade de uma "tradução" ou explicação adicional para decifrar a qual área — incentivada ou não — uma despesa pertence, por si só, revela uma falha fundamental na clareza e exatidão que se espera de um sistema contábil robusto, violando o princípio da documentação clara.

Para ilustrar, imagine novamente o lucro contábil como um grande quebra-cabeça. O lucro da exploração (incentivado) é uma seção específica, e o lucro não incentivado é a seção restante. Se a empresa apresenta apenas as peças (despesas) que alega formarem a seção incentivada, já é impossível ter certeza do todo. Agora, adicione o fato de que as próprias peças não têm marcações claras em suas costas. Elas possuem códigos, mas esses códigos são ambíguos e não indicam claramente se pertencem à "seção A" (incentivada) ou "seção B" (não incentivada). Para entender onde cada peça vai, seria preciso um manual de instruções complexo e sujeito a interpretações. Um quebra-cabeça que exige um manual para ser montado não é intuitivo nem claro, assim como uma contabilidade que precisa de "tradução" não é integrada.

³ (ii) Em caso afirmativo, a documentação extracontábil apresentada demonstra com clareza e exatidão os elementos que compõem as operações e os resultados da atividade incentivada, sendo hábil e suficiente para comprovação do lucro incentivado?

Juridicamente, essa exigência se ampara nos princípios da documentação e da primazia da essência sobre a forma. A contabilidade não serve apenas para registrar fatos, mas para comprová-los de maneira inequívoca. Portanto, a documentação de suporte deve ser exaustiva e autoexplicativa, demonstrando não só as despesas alocadas à área incentivada, mas também as destinadas à área não incentivada e a justificativa para as que não sofreram rateio. A clareza na identificação de cada lançamento é um pré-requisito para a rastreabilidade, e sua ausência contamina a prova, tornando-a insuficiente para sustentar o cálculo do benefício fiscal, que deve ser apurado sobre uma base fidedigna e legalmente incontestável.

Por tais motivos, não assiste razão à Recorrente nesta questão.

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima