



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

**Processo n°** 13433.000179/2005-70  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-002.924 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de maio de 2019  
**Matéria** IRPJ E CSLL  
**Recorrente** REFIMOSAL - REFINAÇÃO E MOAGEM DE SAL SANTA HELENA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

INCENTIVO FISCAL SUDENE. ISENÇÃO IRPJ.

Aplica-se a isenção do IRPJ quando o contribuinte, além de apresentar Portaria específica expedida pela Sudene, demonstra que o lucro da exploração corresponde, no período autuado, ao próprio lucro real.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2004

INCENTIVO FISCAL SUDENE. ISENÇÃO NÃO APLICÁVEL À CSLL.

A isenção que beneficia as empresas instaladas na área de atuação da Sudene é dirigida exclusivamente ao IRPJ incidente sobre o lucro da exploração do empreendimento, não podendo ser estendida à CSLL por falta de previsão legal.

RECEITAS DE EXPORTAÇÕES. IMUNIDADE.

A imunidade prevista no art. 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal, alcança apenas as contribuições sociais que possuem como materialidade de incidência o faturamento ou a receita, não se aplicando, portanto, à CSLL, cuja base de cálculo corresponde ao Lucro Líquido ajustado.

RECEITAS DE VENDAS PARA ZONA FRANCA DE MANAUS. DECISÃO JUDICIAL QUE PERMITE SUA EXCLUSÃO PARA EFEITOS DE CSLL.

Tendo em vista que a contribuinte possui em seu favor decisão judicial transitada em julgado, reconhecendo o direito de não computar as receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus na base de cálculo da CSLL, os valores ora cobrados devem ser re-apurados de forma a excluir essas receitas, em cumprimento ao provimento judicial em questão.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004

MULTA DE OFÍCIO DE 75%.

A multa de ofício de 75% está prevista em lei, razão pela qual deve ser exigida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso, para (i) afastar integralmente as cobranças de IRPJ; e (ii) afastar a CSLL exigida em relação às receitas provenientes de vendas à Zona Franca de Manaus, nos termos da diligência de fls. 1.275/1.281.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigenio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 223/239 e 507/517) que exigem IRPJ e CSLL referentes aos quatro trimestres do ano-calendário de 2004, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros Selic, em razão das seguintes constatações:

**IRPJ:**

*DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)*

*Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os*

valores escriturados do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

A contribuinte, em suas DCTF originais e retificadoras dos 4 trimestres do ano 2004, não declarou qualquer valor de IRPJ devido, conforme fls. 53 a 77. Também não efetuou no período qualquer recolhimento do imposto de renda.

A escrituração contábil e fiscal da empresa, contudo, evidencia que a mesma apurou lucro nos quatro trimestres do referido ano, conforme Demonstrativo de Apuração do IRPJ do ano-calendário 2004 (fl. 109), integrante do presente auto de infração, e cópias do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) do mesmo ano (fls. 100 a 108). Nas Demonstrações dos Resultados (DR), devidamente escrituradas no Livro Diário nº 016, a entidade provisionou valores para recolher o IRPJ, conforme Demonstrativo de fl. 109 e cópias das DR (fls. 78 a 99).

#### CSLL:

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados. A fiscalizada apresentou DCTF's originais nos dias 12 de maio de 2004, 13 de agosto de 2004, 12 de novembro de 2004 e 15 de fevereiro de 2005, correspondentes aos tributos e contribuições federais cujos fatos geradores ocorreram no 1º trimestre de 2004, 2º trimestre de 2004, 3º trimestre de 2004 e 4º trimestre de 2004, respectivamente (fls. 53 a 65). Mesmo sob procedimento fiscal e ciente da possibilidade de lançamento de ofício de eventuais diferenças apuradas de CSLL (intimações e AR's anexos, fls. 44 a 51), a empresa apresentou em 22 de março de 2005 DCTF's retificadoras de todos os trimestres de 2004 (fls. 66 a 81). Os valores da CSLL apurados e declarados nestas últimas declarações são, em regra, superiores aos constantes nas declarações originais.

Evidente o intuito da contribuinte de livrar-se da multa de ofício em razão da iminência do lançamento a ser efetuado. Inacatáveis, portanto, as retificações pretendidas nas mencionadas DCTF's, haja vista a empresa encontrar-se sob procedimento fiscal e, em razão disso, não gozar de espontaneidade para confissão de novos débitos, mormente para elidir a incidência da multa de ofício, nos termos do art. 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Demonstrativo de Apuração da CSLL anexo (fl. 109), integrante do presente auto de infração, demonstra os valores declarados nas DCTF's originais e retificadoras, o valor da base de cálculo da CSLL, conforme demonstrativos apresentados pela fiscalizada (fls. 104 a 108), o valor provisionado na CSLL nas Demonstrações de Resultado (fls. 82 a 103) escrituradas no Livro Diário nº 016 e o valor da diferença de CSLL a lançar,

*resultado da diferença entre o valor provisionado e o valor constante na respectiva DCTF original.*

A contribuinte apresentou impugnações (fls. 243/245 e 521/543), alegando, em síntese:

- que as DCTF foram retificadas para sanar determinadas falhas decorrentes do erro de não contabilizar determinadas receitas de exportações e de vendas para a Zona Franca de Manaus e para empresas comerciais exportadoras;

- que o lucro apurado corresponde à *atividade incentivada pela SUDENE, conforme Portaria DAI/ITE 0168/2000, que reconheceu o direito à isenção total (100%) do IRPJ sobre o lucro da exploração de industrialização de produtos alimentares, referente ao ano calendário 1997 a 2006.*

- que, por ser beneficiária da isenção do IRPJ, goza da isenção da parcela da CSLL que foi transformada em IRPJ ou, quando menos, que o incentivo da isenção do IRPJ enseja o reconhecimento de no mínimo 20% (vinte por cento) de isenção da CSLL, conforme EC n.º 27/2000 e suas alterações; e

- por ser empresa exportadora, não deve computar as receitas de exportação na determinação da base de cálculo da CSLL.

Em Sessão de 29 de novembro de 2007 a DRJ/REC julgou as defesas improcedentes por meio de decisão de fls. 569/577, que restou assim ementada:

*DIFERENÇA ENTRE VALORES ESCRITURADOS E DECLARADOS/PAGOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.*

*Constatado que o sujeito passivo declarou/pagou a menor valores escriturados em seus livros fiscais/contábeis, legitima a tributação da diferença apurada.*

*ISENÇÃO CONCEDIDA PELA SUDENE. ALCANCE DO BENEFÍCIO.*

*O incentivo fiscal de isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica deve incidir apenas sobre o resultado da atividade operacional objeto do benefício, fazendo-se imprescindível a apuração do lucro da exploração, base de calculo do referido favor fiscal.*

*DIFERENÇA ENTRE VALORES ESCRITURADOS E DECLARADOS/PAGOS.*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO.*

*Constatado que o sujeito passivo declarou/pagou a menor valores escriturados em seus livros fiscais/contábeis, legitima a tributação da diferença apurada.*

*CSLL. ISENÇÃO SOBRE O LUCRO DA EXPLORAÇÃO. PREVISÃO LEGAL. AUSÊNCIA.*

*A isenção que beneficia as empresas instaladas na área de atuação da Sudene abrange apenas o Imposto de Renda e seus adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração do empreendimento, vedada a sua extensão à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por ausência de amparo legal.*

**RECEITAS DE EXPORTAÇÕES. IMUNIDADE.**

*A imunidade de que trata o art. 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal, alcança apenas as contribuições sociais que possuem como base de incidência o faturamento ou a receita, não se aplicando, portanto, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*

**ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.**

*A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Não têm valor as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual devam ser provados os fatos alegados.*

**DCTF. RETIFICAÇÃO. AÇÃO FISCAL.**

*Não será aceita a retificação da DCTF que tenha por objeto alterar os débitos relativos a tributos e contribuições em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal.*

Intimada dessa decisão em 24/01/2008 (fl. 587), a contribuinte interpôs, em 20/02/2008, recurso voluntário (fls. 589/663). Reitera os argumentos de defesa, anexa documentos que ratificariam seu direito à isenção e aduz que a multa de ofício de 75% seria confiscatória.

Encaminhados os autos para o CARF, essa Colenda Turma converteu o julgamento do recurso voluntário em diligência (fls. 681/686), nos seguintes termos:

*Diante do exposto, voto no sentido de que os presentes autos sejam encaminhados à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Mossoró/RN para:*

*a) intimar a pessoa jurídica a apresentar a alegada Portaria/Declaração expedida pela SUDENE onde é reconhecida a isenção total do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica IRPJ; e fazer juntada aos autos, e,*

*b) juntar a DIPJ/2005, bem como outros elementos/informações que entender necessários.*

*Realizada a diligência, deve ser elaborado relatório circunstanciado, do qual deve ser dada ciência ao Contribuinte*

*para sua manifestação, se do seu interesse, no prazo de 30 (trinta dias). Apresentada a manifestação ou transcorrido o prazo, devem os autos retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento.*

Após intimada, a contribuinte apresentou resposta às fls. 694, anexando a DIPJ do exercício 2005 (fls. 696/733), Portaria expedida pela Sudene (fls. 734/736) e decisão judicial (fls. 737/748) que reconheceu o direito de excluir as receitas provenientes da Zona Franca de Manaus da base de cálculo da CSLL

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Mossoró/RN encaminhou o seguinte despacho (fl.870):

#### *DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO*

*A Resolução 1201000.201 da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, às folhas 681 a 686, requeria a intimação da pessoa jurídica para a apresentação de Portaria/Declaração expedida pela SUDENE e a anexação da DIPJ 2005. Uma vez cumpridas as exigências, requeria, ainda, a elaboração de relatório circunstanciados e a abertura de prazo ao contribuinte para a manifestação. **Uma vez que o contribuinte, no próprio documento apresentado às folhas 694 a 748, já efetuou a manifestação reiterando os motivos pelos quais entende que o Auto de Infração deve ser anulado, inclusive com a juntada de uma Decisão Judicial, devolvo o processo ao setor oriundo da diligência para prosseguimento.***

Em seguida o CARF solicitou nova diligência (fls. 875/876), assim formulada:

*A decisão judicial com trânsito em julgado, a que se reporta o contribuinte (e-fl. 694), suscitada em sede de diligência, e confirmada pela DRF de Mossoró no Despacho de Encaminhamento (e-fl.870), refere-se ao direito de a pessoa jurídica excluir da base de cálculo da CSLL, os lucros decorrentes de vendas à Zona Franca de Manaus (ZFM).*

*Desse modo, para complementar a Resolução nº 1201-000.201, de 07/04/2016, proponho que os presentes autos retornem à DRF de Mossoró/RN para junto ao contribuinte verificar e informar se toda a base de cálculo da CSLL, dos trimestres do ano calendário de 2004, é composta apenas de receitas decorrentes de vendas à Zona Franca de Manaus (ZFM).*

*Em caso negativo, demonstrar qual a base de cálculo e CSLL em comento deve restar após excluir da base de cálculo da CSLL, os lucros decorrentes de vendas à Zona Franca de Manaus (ZFM), em consonância com a decisão judicial apontada.*

O resultado da diligência foi objeto de relatório circunstanciado (fls. 1.275/1.281), do qual a contribuinte se manifestou às fls. 1.293.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo a apreciá-lo.

### **Da isenção de IRPJ**

Em primeiro lugar, cumpre observar que, nos termos do Contrato Social (fl. 669), a Recorrente tem como objeto social:

**3. OBJETO SOCIAL - A sociedade tem por objeto a exploração do ramo de INDÚSTRIA DE REFINO E MOAGEM DO SAL; COMÉRCIO ATACADISTA DE ALIMENTOS, SEM PREDOMINÂNCIA DE ARTIGOS PARA USO NA AGROPECUÁRIA; REPRESENTANTES COMERCIAIS E AGENTES DO COMÉRCIO DE ALIMENTOS, EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.**

Por meio da Portaria DAI/ITE 0168/2000 (fls. 734/736), emitida pela Sudene, verifica-se que realmente a Recorrente pôde se valer da isenção de IRPJ, durante os anos calendário de 1997 a 2006, sobre o lucro da exploração dessa atividade. Assim dispõe o ato concessório:

**Empresa - REFIMOSAL-REFINAÇÃO E MOAGEM DE SAL SANTA HELENA LTDA**  
**CNPJ - 09.400.227/0001-07**  
**Sede - MOSSORÓ** Estado: **RIO GRANDE DO NORTE**  
**Un. Prod. - MOSSORÓ** Estado: **RIO GRANDE DO NORTE**  
**Atividade Objeto da Isenção - Beneficiamento de sal**

**Ano de entrada em operação do Empreendimento - 1997**  
**Prazo de isenção - 10 anos**  
**Início do Prazo - Ano calendário de 1997**  
**Término do Prazo - Ano calendário de 2006**  
**Natureza do Empreendimento - Industrial - Produtos Alimentares - Artigo 5º, Inciso IV, Grupo 01 do Decreto nº 64.214/69**

**Tipo do Projeto - MODERNIZAÇÃO TOTAL**  
**Capacidade Instalada Atual - 190.000 t/ano**  
**Capacidade Instalada Incentivada - 190.000 t/ano**  
**Equivalência percentual da modernização - 100,0%**

**II - Fica a Empresa acima referida obrigada ao cumprimento das disposições constantes do art. 9º do Decreto nº 64.214, de 18 de março de 1969, com as modificações posteriores, enquanto perdurar o prazo da isenção ora reconhecida.**

Com base na DIPJ (fls. 696/733), a qual, diga-se, está em total conformidade com a escrituração (fls. 161/198), nota-se também que, no ano-calendário de 2004 (período autuado), todas as receitas auferidas pela Recorrente e, conseqüentemente, o lucro do período, diz respeito às atividades incentivadas em questão.

Houve, aliás, o preenchimento correto das fichas referentes ao Lucro da Exploração (fls. 712/715 e 720/723), que atestam que todo o lucro de fato seria proveniente do empreendimento enquadrado na referida Portaria e que nunca foram questionadas pela fiscalização.

Feitas essas considerações, entendo que restou comprovado e demonstrado que o Lucro da Exploração do ano calendário de 2004 corresponde ao próprio Lucro Real, o que garante o direito da Recorrente quanto à isenção do IRPJ ora cobrado.

### **Da CSLL**

No que diz respeito à CSLL, nenhum reparo cabe à decisão recorrida, quando assim concluiu:

*13. A isenção que beneficia as empresas instaladas na área de atuação da Sudene abrange apenas o Imposto de Renda e seus adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração do empreendimento, inexistindo amparo legal para a extensão do benefício CSLL.*

14. *A impugnante, a teor de sua defesa, não reclama propriamente a isenção sobre a CSLL, o que, como visto, carece de previsão legal. A tese construída pela empresa é no sentido de que, por razões que elenca, parte da contribuição se transforma no próprio IRPJ, e é sobre essa parcela que propugna pela isenção.*

15. *A tese não tem qualquer sustentação legal. [...]*

#### Da Imunidade da CSLL

16. *No que respeita a receitas de exportação, cujo auferimento também não foi comprovado pela impugnante, cumpre enfatizar que, relativamente as contribuições sociais, a imunidade prevista na Constituição Federal abrange apenas aquelas cuja hipótese de incidência seja a receita, não alcançando, portanto, a CSLL, cuja incidência se dá sobre o lucro. Destaque-se que o conceito de lucro não se confunde com o de receita, distinção esta albergada expressamente pela própria Constituição Federal (art. 195, I, "h" e "c").*

Ressalte-se, nesse contexto, que o STF já decidiu que *a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), haja vista a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita (RE 474.132, DJe 30/11/2010)*, o que significa dizer que a tese sustentada pelo contribuinte não tem como prosperar.

No que concerne, porém, a incidência da CSLL sobre o lucro proveniente de vendas para a Zona Franca de Manaus, restou comprovado que a Recorrente possui amparo em decisão judicial (fls. 737/748), transitada em julgado, que reconheceu seu direito de não oferecê-las à essa tributação.

Por ocasião da diligência, que resultou no relatório de fls. 1.275/1.281, a autoridade responsável percebeu que no demonstrativo apresentado pelo contribuinte (fls. 881) conteria equívocos, bem como que teriam sido contempladas notas fiscais que registraram vendas para localidades que não compõem a Zona Franca de Manaus.

Em seguida, concluiu a diligência que:

## CONCLUSÃO

19. Para obter corretamente a base de cálculo, é necessário determinar qual percentual do lucro da empresa, em cada trimestre do ano-calendário 2004, é representado pelas receitas oriundas da Zona Franca de Manaus, levando-se em consideração apenas as notas fiscais que de fato tiveram como destino aquela área de incentivos fiscais. Após determinar esse percentual em cada trimestre, é necessário excluí-lo da base de cálculo da contribuição. Por conseguinte, foi elaborada a tabela a seguir, que determina a nova base de cálculo da CSLL em cada trimestre, conforme determinação judicial:

(a) Período de Apuração	(b) Receita Total	(c) Receita ZFM	(d) Percentual de Receita ZFM (d = c / b * 100)	(e) Lucro Líquido DIPJ	(f) Novo Lucro Líquido (f = e - d)	(g) Adições, Deduções e Compensações	(h) Nova Base de Cálculo (h = f + g)	(i) Nova CSLL (i = 9% de h)
1/2004	R\$ 4.459.562,64	R\$ 195.014,20	4,37%	R\$ 18.036,26	R\$ 17.247,54	-R\$ 797,22	R\$ 16.450,32	R\$ 1.480,53
2/2004	R\$ 4.329.480,81	R\$ 143.161,60	3,31%	R\$ 22.319,17	R\$ 21.581,15	-R\$ 1.937,50	R\$ 19.643,73	R\$ 1.767,94
3/2004	R\$ 4.404.500,91	R\$ 235.852,00	5,28%	R\$ 155.761,68	R\$ 147.541,91	-R\$ 14.031,10	R\$ 133.510,81	R\$ 12.015,97
4/2004	R\$ 4.241.852,37	R\$ 161.154,10	3,55%	R\$ 284.441,68	R\$ 274.348,81	R\$ 19.107,53	R\$ 293.456,34	R\$ 26.411,07

Tabela 1: Apuração da nova base de cálculo com base na decisão judicial.

O critério e metodologia empregados na diligência estão coerentes com o provimento judicial conferido ao contribuinte, devendo a CSLL ser reduzida nesses termos.

### Multa de ofício de 75%

Quanto à incidência da multa de ofício, dispõe o artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96 que:

*“Artigo 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.”*

Nota-se, assim, que a multa de ofício no percentual de 75% tem previsão legal, razão pela qual foi corretamente exigida pela autoridade fiscal autuante.

Quanto ao argumento de que esse percentual representaria confisco, cumpre observar que trata de matéria que envolveria análise de constitucionalidade, matéria esta que foge da competência deste E. Tribunal Administrativo, conforme a Súmula nº 02 do CARF:

Processo nº 13433.000179/2005-70  
Acórdão n.º **1201-002.924**

**S1-C2T1**  
Fl. 7

---

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

### **Conclusão**

Por todo o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para **(i)** afastar integralmente as cobranças de IRPJ; e **(ii)** afastar a CSLL exigida em relação às receitas provenientes de vendas à Zona Franca de Manaus, nos termos da diligência de fls. 1.275/1.281.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli