



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13807.012178/00-51  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.054 – 1ª Turma  
**Sessão de** 11 de novembro de 2014  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA (SUCESSORA DE REFINAÇÕES DE MILHO BRASIL LTDA)  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1995

LUCRO DA EXPLORAÇÃO — ANO CALENDÁRIO 1995 - CÁLCULO DO ADICIONAL DO IRPJ - REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA - INAPLICABILIDADE DO MAJUR.

O MAJUR é um manual que orienta o contribuinte, este não tem força de lei e não compõe o conjunto denominado “legislação tributária” do artigo 96 do CTN, razão pela qual, nos termos do artigo 97 do CTN, não pode determinar a forma de apuração do adicional do IRPJ diversa da prevista no regulamento do Imposto de Renda, restringindo direito do contribuinte previsto em Lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso.

*(documento assinado digitalmente)*

OTACILIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

*(documento assinado digitalmente)*

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - RELATOR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, Antonio Carlos Guidoni Filho (suplente convocado). Jorge Celso Freire da Silva, Antônio Lisboa Cardoso (suplente convocado), Rafael Vidal de Araújo, João Carlos de Lima Junior e Paulo Roberto Cortez (suplente convocado). Ausente, justificadamente, a Conselheira Karem Jureidini Dias.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência (fls. 838/845) interposto pelo contribuinte com fundamento no artigo 67 da Portaria MF nº 256/09.

Insurgiu-se o Recorrente contra o acórdão nº 103-23.655 proferido pelos membros da Terceira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes que, por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso.

O acórdão, na parte recorrida, foi assim ementado:

“LUCRO DA EXPLORAÇÃO — ERRO NO CALCULO - Erro no cálculo do adicional do IRPJ. Cálculo equivocado do contribuinte aplicando o percentual da atividade incentivada à parcela do lucro da exploração”

Em suas razões recursais sustentou que o entendimento proferido no acórdão recorrido foi equivocado, pois a adoção da sistemática prevista pelo MAJUR/1996 para o cálculo da isenção relativa ao IRPJ incidente sobre o lucro de exploração da Recorrente, levou à majoração do valor do IRPJ devido no ano-calendário de 1995.

Assim, tendo em vista que o cálculo previsto pelo MAJUR levou à redução do valor da isenção, quando comparado ao montante apurado de acordo com o critério previsto, à época, pelo § 4º do artigo 558 do RIR/1994, pugnou pela reforma do acórdão proferido, sob o principal fundamento de que houve indiretamente a majoração do IRPJ devido no período.

Nesse sentido trouxe como paradigma o acórdão CSRF/01-05279

“BENEFÍCIOS FISCAIS — SUDENE - LUCRO DA EXPLORAÇÃO MAIOR QUE O LUCRO REAL —CÁLCULO DO BENEFÍCIO NO ADICIONAL — ANO BASE 1995.

Para cálculo do benefício sobre o adicional no lucro da exploração sobre as diversas atividades com isenção ou redução, adota-se a mesma sistemática de cálculo do imposto e adicional sobre o lucro real, ainda que o lucro da exploração seja superior ao lucro real. As regras restritivas constantes do MAJUR 1996 não encontram respaldo na legislação de regência do benefício.”

Em sede de exame de admissibilidade (fls. 8912/894) foi dado seguimento ao recurso.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls.898/900, por meio da qual sustentou que não merece reforma o acórdão recorrido, pois correta a observância das

instruções provenientes da Receita Federal por meio do MAJUR, as quais se destinam a dar orientação ao correto preenchimento da declaração pelo contribuinte e, portanto, devem ser seguidas, pois conforme preceitua o art. 96 do CTN, a expressão "legislação tributária" inclui também as normas complementares que versam sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes e, por constituírem o plexo jurídico do sistema tributário, devem ser igualmente obedecidas nos julgamentos das instâncias administrativas.

Por fim, concluiu que foi acertado o acórdão recorrido, o qual não merece reforma

É o relatório.

## Voto

Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - RELATOR

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Primeiramente, cumpre destacar que o cerne da questão é a verificação da forma para o cálculo do benefício da isenção do adicional do IRPJ sobre as atividades relacionadas à SUDENE.

No acórdão recorrido foi consignado que o cálculo do contribuinte referente ao adicional sobre o lucro foi equivocado, pois este simplesmente multiplicou o percentual da atividade incentivada pelo valor do lucro da exploração, ao invés de calcular corretamente o adicional de imposto de renda.

Portanto, cumpre verificar qual é o valor correto da isenção do adicional de imposto de renda calculado de acordo com a legislação vigente.

O cálculo a ser feito, considerando o disposto no Regulamento do Imposto de Renda, deve se dar da forma a seguir descrita.

Quando ocorre a isenção e redução do imposto de renda sobre o lucro real decorrente de incentivos fiscais relacionados à SUDENE, o § 4º do artigo 558 do RIR/94 (atualmente § 4º do artigo 547 do RIR/99) **somente determina como se calcula a BASE DE CÁLCULO do lucro isento, conforme pode ser visto abaixo:**

“RIR/99

**ART. 558**

§ 4º - O lucro isento será determinado mediante a aplicação, sobre o lucro da exploração (art. 544) do empreendimento, de percentagem igual à relação, no mesmo período de apuração, entre a receita líquida de vendas da produção criada pelo projeto e o total da receita líquida de vendas do empreendimento (Decreto-

Lei n.º1.564, de 1977, art. 1.º, § 4.º, Decreto-Lei n.º1.598, de 1977, art. 19, § 1.º, alínea "a", e Decreto-Lei n.º1.730, de 1979, art. 1.º, inciso I.”

Desta maneira, utilizando-se as informações do processo temos o seguinte cálculo:

FICHA 21 - RECEITA LÍQUIDA POR ATIVIDADE		
LINHA/DISCRIMINAÇÃO	R\$	PROPORÇÃO
01 - Atividade Isenta	110.707.865,97	17,87%
03 - Atividade com Redução de 50%	11.027.687,23	1,78%
07 - Demais Atividades	497.855.472,02	80,35%
08 - Total da Receita Líquida	619.591.025,22	100,00%

Para facilitar o entendimento, utilizaremos apenas o cálculo para as atividades ISENTAS, cuja proporção entre a Receita da atividade incentivada e a Receita Total Líquida foi de 17,87%.

De acordo com o previsto no RIR, para calcular a parcela do lucro isento deve-se multiplicar o lucro da exploração que foi de R\$ 67.914.162,56 pelo percentual de 17,87%, o que totaliza um **lucro isento de R\$ 12.136.260,85**.

O **valor do IMPOSTO DE RENDA** sobre o lucro isento é o resultado da multiplicação do Lucro Isento (R\$ 12.136.260,85) pela alíquota de IR da época (25%) que totaliza R\$ 3.034.065,21, este resultado é o mesmo se analisarmos os cálculos apresentados pela empresa e pela fiscalização, o que significa que ambos utilizaram o mesmo critério.

O próprio Manual de preenchimento da declaração de imposto de renda (MAJUR) determina que para o cálculo do IRPJ deve-se multiplicar o LUCRO DA EXPLORAÇÃO pela alíquota de 25%:

**“MAJUR/2000**

**Linhas 11/02, 11/07, 11/12, 11/17, 11/22 e 11/27 – Imposto**

Estas linhas serão preenchidas automaticamente pelo Programa Gerador da DIPJ e indicarão os valores resultantes da multiplicação da alíquota do imposto pelo lucro da exploração correspondente, informado respectivamente nas Linhas 11/01, 11/06, 11/11, 11/16, 11/21 e 11/26.”

Portanto, até aqui inexistente divergência.

A questão a ser dirimida refere-se ao cálculo **do adicional do IRPJ** sobre o lucro isento, já que neste ponto a fiscalização apurou valor menor do que o apurado pelo contribuinte.

Passo, então, à análise da regra aplicável.

Para o cálculo do adicional, seguindo a mesma linha de raciocínio do cálculo do IRPJ, tese esta defendida pelo Recorrente, deve-se aplicar a alíquota do adicional, que nesta época era escalonada, sobre o mesmo lucro isento, conforme tabela abaixo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/12/2014 por JOAO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 12/1

2/2014 por JOAO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por OTACILIO DANTAS CARTA

XO

Impresso em 23/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÁLCULO DO ADICIONAL SOBRE O LUCRO ISENTO	ALÍQUOTA	LUCRO DA EXPLORAÇÃO	ADICIONAL
Parcela do Lucro abaixo de R\$ 180.000,00	0%	180.000,00	-
Parcela do Lucro entre R\$ 180.000,00 e R\$ 780.000,00	12%	600.000,00	72.000,00
Parcela do Lucro acima de R\$ 780.000,00	18,00%	11.356.260,85	2.044.126,95
<b>TOTAL</b>		<b>12.136.260,85</b>	<b>2.116.126,95</b>

CÁLCULO DO ADICIONAL SOBRE O LUCRO ISENTO - ATIVIDADES COM REDUÇÃO DE 50%	ALÍQUOTA	LUCRO DA EXPLORAÇÃO	ADICIONAL
Parcela do Lucro abaixo de R\$ 180.000,00	0%	180.000,00	-
Parcela do Lucro entre R\$ 180.000,00 e R\$ 780.000,00	12%	600.000,00	72.000,00
Parcela do Lucro acima de R\$ 780.000,00	18,00%	428.872,09	77.196,98
<b>TOTAL</b>		<b>1.208.872,09</b>	<b>149.196,98</b>
<b>50% DE REDUÇÃO</b>			<b>50,00%</b>
<b>VALOR A SER REDUZIDO</b>			<b>74.598,49</b>

De acordo com a fórmula de cálculo do ADICIONAL DE IMPOSTO DE RENDA prevista na legislação da época, o valor referente à parcela isenta é de R\$ 2.116.126,95 para as parcelas 100% incentivadas e de R\$ 74.598,49 para as parcelas com 50% de redução.

Por outro lado, considerando o disposto no Manual de Preenchimento do Imposto de Renda (MAJUR), conforme pretende a fiscalização, **o cálculo do adicional seguiria as regras abaixo:**

**O MAJUR, apresenta uma forma diversa para cálculo do adicional nos casos de lucros isentos** e determina que quando o Lucro Real for menor do que o Lucro da Exploração, **o que ocorre neste processo**, a proporção verificada entre a Receita da atividade incentivada e a Receita Total Líquida, que foi de 17,87% segundo já demonstrada anteriormente, deve ser aplicada sobre o valor do adicional total da pessoa jurídica, considerando as atividades normais e as incentivadas, que no período totalizou R\$ 9.311.430,53 conforme pode ser visto à página 458 **o que totaliza R\$ 1.663.952,64 sendo este o valor utilizado pela fiscalização.**

CÁLCULO DO IRPJ - LUCRO REAL:	TOTAL	%	ATIVIDADE ISENTA
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ (Folha 457 ou 16)	52.110.169,64	17,87%	9.312.087,31
IRPJ - ALÍQUOTA DE 25% (Folha 458 ou 17)	13.027.542,41	17,87%	2.328.021,83
<b>ADICIONAL (Folha 458 ou 17)</b>	<b>9.311.430,54</b>	<b>17,87%</b>	<b>1.663.952,64</b>

Desta forma, fica caracterizado que, de acordo **com o MAJUR, o ADICIONAL APURADO NO PERÍODO DEVE SER RATEADO proporcionalmente entre as receitas das atividades normais e as incentivadas, sendo que esta forma de cálculo não está prevista no Regulamento do Imposto de Renda.**

Segue cópia do exemplo apresentado pelo MAJUR:

“MAJUR  
Linhas 11/03, 11/08, 11/13, 11/18, 11/23 e 11/28 – Adicional

Estas linhas somente serão preenchidas se a pessoa jurídica apurar lucro real sujeito à incidência do adicional de que trata a Linha 13/03, observando o disposto nos subitens 7.1.4.1.2 e 7.1.5.2.II deste manual.

Se o lucro real for menor que o lucro da exploração, **o rateio do adicional** será efetuado com base na proporção da receita líquida de cada atividade em relação à receita líquida total, indicada nas Linhas 09/01 a 09/09 da Ficha 09 – “Demonstração do Lucro da Exploração”.

**Exemplo:**

A pessoa jurídica, na apuração anual do imposto, obteve os seguintes resultados em 31 de dezembro:

a) Lucro Real menor que o Lucro da Exploração:

Receita Líquida:

Linha 09/01 - da Atividade Isenta	R\$1.800.000,00
Linha 09/04 - da Atividade com redução de 50%	R\$ 900.000,00
Linha 09/09 – das Demais Atividades	R\$3.300.000,00
Linha 09/10 - Total da Receita Líquida	R\$6.000.000,00

Linha 13/03:

Adicional no período de apuração	R\$ 201.600,00
----------------------------------	----------------

**Adicional da Linha 11/03 (Atividade Isenta):**

$$\text{Atividade Isenta} = \frac{\text{R\$1.800.000,00} \times \text{R\$201.600,00}}{\text{R\$6.000.000,00}} = \text{R\$60.480,00}$$

**Adicional da Linha 11/18 (Atividade com Redução de 50%):**

$$\text{Atividade c/red. 50\%} = \frac{\text{R\$900.000,00} \times \text{R\$201.600,00}}{\text{R\$6.000.000,00}} = \text{R\$30.240,00}$$

Assim, diante do exposto, entendo que, de fato, não devem ser aplicadas as regras do MAJUR, pois a forma de apuração do adicional nele prevista é diversa da prevista no regulamento do Imposto de Renda, cujas regras, aplicadas ao caso dos autos, restringem o direito do contribuinte previsto em Lei.

A previsão pelo MAJUR de uma restrição ao direito do contribuinte previsto em lei, mostra-se incompatível com o princípio da estrita legalidade e desrespeita a hierarquia das normas.

Neste ponto, é necessário a transcrição de alguns artigos do Código Tributário Nacional – Lei n.º 5.172, de 1966 (que tem “status” de Lei Complementar), na parte que trata da legislação tributária:

“Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

**II - a majoração de tributos, ou sua redução**, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º **Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.**

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

Ora, se o MAJUR é um manual que orienta o contribuinte, este não tem força de lei e não compõe o conjunto denominado “legislação tributária” do artigo 96 do CTN, razão pela qual, nos termos do artigo 97 do CTN, não pode determinar forma de apuração do adicional do IRPJ diversa da prevista no regulamento do Imposto de Renda, restringindo direito do contribuinte previsto em Lei.

Por sua vez, o contribuinte utilizou outra forma de cálculo que não está prevista no Regulamento do Imposto de Renda, nem no MAJUR, qual seja, utilizou a proporção entre as receitas incentivadas e as totais que foi de 17,87%, conforme cálculo já apresentado, e multiplicou pelo valor do lucro da exploração, como se os 17,87% pudessem ser a alíquota de adicional de imposto de renda.

#### CÁLCULO DO CONTRIBUINTE

DESCRIÇÃO	R\$	Alíquota efetiva
LUCRO DA EXPLORAÇÃO	12.136.260,85	25,00%
IRPJ (25%)	3.034.065,21	17,87%
ADICIONAL	2.168.596,79	
IRPJ TOTAL	5.202.662,00	

Diante de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso especial do contribuinte, para reconhecer o valor da isenção do ADICIONAL DE IMPOSTO DE RENDA até o limite calculado nos termos da legislação e do regulamento de imposto de renda em vigor, cujos montantes foram de R\$ 2.116.126,95 nas atividades isentas e R\$ 74.598,49 nas atividades beneficiadas com redução de 50%.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - RELATOR