



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo Nº. : 10283.004310/96-71
Recurso Nº. : 118.585
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL EX. DE 1992
Recorrente : I.B. SABBÁ S/A
Recorrida : DRJ em MANAUS -AM
Sessão de : 08 de junho de 1999
Acórdão Nº. : 107-05.658

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PREJUÍZOS APURADOS EM EXERCÍCIOS ANTERIORES. PRETENSÃO DE COMPENSÁ-LOS, PARA FINS DO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL NOS EXERCÍCIOS FUTUROS. IMPOSSIBILIDADE. LEIS 6.404/76, 7.689/88 e 8.383/91.

1. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº7689/88) é o valor do resultado do exercício, antes da Provisão para o Imposto de Renda, conforme explicita o art. 2º da legislação referida.

2. A conceituação da expressão "lucro" posta no art. 195, inc. I, da CF, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas, deve ser considerada como sendo o resultado positivo líquido do exercício em que o mesmo foi apurado.

3. Até a vigência do art. 44, da Lei n. 8.383/91, não havia qualquer correlação entre a base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e a base de cálculo da contribuição social, no tocante a possibilidade de haver vinculação entre o resultado verificado no período-base com o resultado dos exercícios anteriores.

4. Há de se considerar, por preferência legal, o montante pago a título de contribuição social como sendo despesa operacional da empresa, do mesmo modo como se considera com as demais contribuições e impostos incidentes sobre atividades das pessoas jurídicas.

5. As pessoas jurídicas só podem deduzir da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro os prejuízos contábeis apurados em determinado mês, no mês subsequente, após a vigência da Lei nº 8.383, de 31.12.1991 (art. 44, parágrafo único).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto

por I.B.SABBÁ S/A

D. Sabá

ff

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71
ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Edwal Gonçalves dos Santos.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
RELATORA

FORMALIZADO EM: 14 ABR 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, PAULO ROBERTO CORTEZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71
ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658
RECURSO Nº. : 118585
RECORRENTE : I.B. SABBÁ S/A

RELATÓRIO

I.B.SABBÁ S/A, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CGCMF sob o nº 04.565.230/0001-59, inconformada com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado de Julgamento da Receita Federal em Manaus -AM, que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, indeferiu a retificação da sua declaração de rendimentos do exercício de 1992, ano calendário de 1991, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

Em síntese, o Delegado da Receita Federal de Julgamento assim relatou:

1. O processo teve início com a petição de fls. 01, instruída com os documentos de fls. 02/29, onde o contribuinte solicita a RETIFICAÇÃO da declaração de rendimentos do exercício de 1992, ano base de 1991.

2. Na referida petição o contribuinte esclarece que em 14/05/92, protocolou a entrega de sua DIRPJ do ano-base de 1991 e em 25/11/94, deu entrada em uma declaração retificadora do exercício de 1992/ano-base 1991, entretanto a Receita Federal não cancelou a declaração retificada, tanto que, em 12/06/96, a Procuradoria da Fazenda Nacional efetuou inscrição na Dívida Ativa da União do débito correspondente ao valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurada na declaração retificada.

3. Considerando a existência de discrepância entre os valores constantes na declaração retificada e na retificadora, o Serviço de Tributação da



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71
ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

DRF/Manaus solicitou a realização de diligência fiscal para que fosse examinada a documentação do contribuinte e esclarecida as divergências encontradas.

4. Do resultado da diligência fiscal foram apontados erros no preenchimento de alguns itens do Anexo 1, quadro 04 (fls.84) e considerou indevida a alteração promovida no quadro 05, item 14, do Anexo 03 - Demonstração do cálculo da Contribuição Social sobre o lucro - (fls.39-v.), tendo em vista a ausência de previsão legal para a exclusão do valor dos prejuízos contábeis da base de cálculo da contribuição social, no ano-base de 1991, esclarecendo, entretanto, que o art. 44 da Lei nº 8.383/91 reconheceu esse procedimento, porém, a partir de 01/01/1992.

5. Em 02/07/97 foi encaminhada nova declaração retificadora (fls. 89/100) regularizando as incorreções do anexo 01, quadro 04, apontadas pela diligência fiscal mantendo, porém, a dedução dos prejuízos fiscais da base de cálculo da Contribuição Social.

6. O Serviço de Tributação da DRF/Manaus, em Decisão de nº 175, de 12/08/97, anexada às fls.108/110 deste processo, negou acatamento à retificadora apresentada pelo contribuinte por considerar que o pleito efetivado não encontra amparo na previsão contida no art. 880 do RIR/94, uma vez que não restou provado o erro contido na declaração original.

Seguiu-se a decisão proferida pela autoridade julgadora monocrática, assim ementadas (fls. 124/133):

ASSUNTO: RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES - Improcede a exclusão dos prejuízos acumulados da base de cálculo da contribuição social devida no encerramento do período base de 1991, tendo em vista a ausência de previsão legal.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA INSCRIÇÃO DO DÉBITO EM DÍVIDA ATIVA - Deve ser cancelada a inscrição na Dívida Ativa da União relativa a crédito tributário objeto de reclamação, efetivada antes de transcorrido todos os procedimentos administrativos

Assinatura

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71
ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

cabíveis à solução do pleito do contribuinte.

RETIFICAÇÃO INDEFERIDA

A empresa protocolizou recurso a este Conselho, no dia 02/12/98, sustentando as seguintes razões:

1. Alega o fisco, na apresentação de seu relatório de fls. 83/87, que a alteração promovida no quadro 05, item 14 do Anexo 3, no que se refere à demonstração do cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), não procede, por estar ausente a previsão legal para a exclusão do valor dos prejuízos contábeis da base de cálculo da contribuição social, no ano-base de 1991, esclarecendo que o artigo 44 da Lei nº 8.383/91 reconheceu esse procedimento, a partir de 01/01/92.
2. De fato, na Lei nº 7.689/88, que instituiu a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), que tem como base de cálculo o valor do resultado do exercício, não contém previsão legal expressa para a exclusão do valor dos prejuízos anteriores, previsão esta que foi introduzida, de forma expressa, pela Lei nº 8.383/91.
3. No entanto, resta claro que a Lei nº 7.689/88 não veda a compensação de prejuízos anteriores, apenas não consta a previsão legal para tanto, sendo certo que a eventual falha foi corrigida pela Lei nº 8.383/91.
4. A Lei nº 8.383/91 não modificou a lei anterior, apenas fez constar de forma expressa a faculdade de se compensar os prejuízos acumulados.
5. Isto porque, a Lei nº 7.689/88 ao definir que a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) tem como base de cálculo o valor do resultado do exercício, somente poderia estar se referindo ao lucro líquido após a compensação dos prejuízos anteriores, em consonância com as regras contábeis de apuração do lucro líquido para os fins societários.
6. O Código Tributário Nacional em seu art. 43, 1 e 11 definiu renda como o produto do capital do trabalho, e proventos de qualquer natureza como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

Diz Hugo de Brito Machado : " É importante observar que o Código Tributário Nacional definiu renda como o produto do capital, do trabalho ou da cominação de ambos, e proventos de qualquer natureza como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. Adotou, portanto, o conceito de renda acréscimo. Sem acréscimo patrimonial não há segundo o Código, nem renda, nem proventos "

Hugo de Brito Machado

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71

ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

7. Tendo em vista que a Carta Constitucional (art. 153,111), não define o que seja "renda e proventos de qualquer natureza", o art. 43 do CTN define o que vem a ser a hipótese de incidência do tributo em questão: acréscimos patrimoniais que sejam resultado do capital, do trabalho ou da cominação de ambos - e aí temos renda, ou os acréscimos devidos de outra causa qualquer - e aí temos os proventos de qualquer natureza.

8. Sem a existência de um acréscimo patrimonial efetivo não há fato gerador do imposto.

9. Define Rubens Gomes de Souza, que o conceito de lucro de pessoa jurídica é englobado no de renda com acréscimo patrimonial ("Pareceres 1 - Imposto de renda", Ed. Resenha Tributária, pág. 67). E é interessante verificar que no acórdão proferido no R.E. nº 146.733-9-S.P em 29.06.92, o STF, julgando o "leading case" sobre a Contribuição Social sobre o lucro líquido ajustado, acolhe, às claras, a identidade entre renda e lucro líquido das pessoas jurídicas.

10. Diante da demonstração feita do que vem a ser renda, acréscimo patrimonial, ficou fácil de compreender que o legislador ao elaborar a Lei nº 7.689/88 não vedou a compensação de prejuízos anteriores, apenas não fez constar expressamente tal faculdade, apenas porque a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), que tem como base de cálculo o resultado do exercício, somente poderia ser apurado após a compensação dos prejuízos acumulados.

11. A Lei nº 8.383/91 apenas confirmou tal faculdade ao mencionar expressamente a compensação dos prejuízos acumulados na base de cálculo da contribuição do lucro líquido (CSLL).

12. Ocorre que, conforme dito acima, a não exclusão dos prejuízos acumulados em 31.12.90, da base de cálculo a contribuição social sobre o lucro, gera para a empresa, base de cálculo positiva irreal no exercício de 1992 (ano base de 1991), sendo que, no caso em concreto, a base de cálculo da ora recorrente é negativa.

13. Sendo assim, defende o Juiz Tourinho Neto, do TRF da 1ª Região em sua tese, "de que sem a compensação das perdas, não se pode determinar o lucro, o acréscimo patrimonial "

14. Ora, seguindo o raciocínio deste ilustre juiz, passamos a demonstrar decisões favoráveis de que é permitido excluir da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), o valor correspondente aos prejuízos contábeis de períodos anteriores a 1991:

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEI Nº 7.689/88.

COMPENSAÇÃO ENTRE BASES DE CÁLCULO.

Pereira

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71

ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

- De acordo com a Lei 7.689, de 1988, o resultado negativo apurado no período-base, deve ser compensado com o resultado positivo do período base posterior, pois se assim não se proceder não se pode determinar o lucro, o acréscimo patrimonial.

- Sentença mantida."

(Acórdão da 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região na AMS 94.01.28098-3-MG. Rel. Juiz Tourinho Neto, j. 20.03.1995, DJU-II 10.04.1995, p. 20.103)

"TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE EXERCÍCIO ANTERIOR NO LUCRO BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO PERÍODO BASE SEGUINTE. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 198/89, DA RECEITA FEDERAL.

- Em se conceituando lucro como acréscimo patrimonial, a não dedução de prejuízos anteriores no lucro, base de cálculo da Contribuição Social, implica na diminuição do patrimônio da empresa e faz incidir a exação sobre o que lucro não é, pelo que viola o art. 195, 1, da Constituição Federal.

- Também ilegal é o art. 9º, da Instrução Normativa nº 198/89 ao proibir a compensação do prejuízo do exercício de 1991 no cálculo do lucro, base de cálculo da Contribuição Social, para o período-base seguinte, uma vez que a Lei 7.689/88 não fez tal restrição, a Lei das Sociedades Anônimas prevê a dedução dos prejuízos no lucro, bem como a Lei 7.713/88, no seu art. 35. Apelação provida."

(Acórdão da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região na MAS 46.005-CE – 94.05.33275-9- Rel. Juiz Barros Dias j. 21.02.1995, DJU –II 24.03.1995, p. 15.768/9).

A Justiça Federal de 1ª Instância da Seção Judiciária do Estado do Amazonas no Mandado de Segurança nº 1998.32.00.003896-6, com pedido de liminar, impetrado pela recorrente contra ato do DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM MANAUS, que pretende condicionar o recebimento de recurso administrativo apresentado ao Conselho de Contribuintes, contra decisão proferida no processo administrativo nº 10.283.004.3101/96-71, ao depósito do equivalente a 30% do valor do crédito tributário discutido, em face do disposto na Medida Provisória nº 1.699-41/98, assim decidiu:

" Averba ser a exigência inconstitucional em razão da impossibilidade de utilização de Medida Provisória para alterar Decreto Legislativo que verse sobre matéria de reserva absoluta de Lei Complementar. Pleiteia o deferimento de medida liminar, para afastamento da exigência.

Inegavelmente, os pressupostos de concessão da liminar comparecem caracterizados.

A relevância da fundamentação repousa na incompatibilidade da exigência em questão com os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa, consagrados no art. 5º, inciso LV, da Lex Legum. A exigência do depósito prévio de parte do crédito

Barros Dias

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71

ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

tributário discutido pela contribuinte, para efeito de admissibilidade do recurso administrativo, implica em inadmissível cerceamento de defesa.

Ademais, há evidente possibilidade de ineficácia da sentença, caso seja, ao final, deferida a segurança. É que, não satisfazendo a Impetrante a exigência do depósito prévio, expõe-se como inadimplente, arcando com todas as funestas conseqüências que daí decorrem.

Presentes os requisitos preconizados no art. 71, inciso 11, da Lei nº 1.533/51, DEFIRO A LIMINAR , para determinar à autoridade indigitada coatora que dê seguimento ao recurso voluntário eventualmente apresentado pela Impetrante I. B. SABBÁ S/A, relativo à Decisão DRJ/MNS nº 869 -11.203, proferida no processo administrativo em epígrafe, recebendo-o desacompanhado da prova de depósito recursal, se preenchidos, evidentemente, os demais requisitos de admissibilidade.”

Este o relatório.

Carla Reis

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71
ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

VOTO

CONSELHEIRA MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, RELATORA

Conheço do recurso porque atendidas as condições de admissibilidade.

A Recorrente apresentou retificação da declaração original do exercício de 1992, ano-base de 1991, pretendendo excluir da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido o valor de Cr\$ 2.369.487.778,00 referente a prejuízos contábeis de períodos anteriores a 1991(base negativa acumulada em 31/12/90).

A administração tributária negou o pedido de retificação sob o fundamento de que tal faculdade somente passou a ser reconhecida a partir de 01 de janeiro de 1991, com o advento da Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Assim validava os valores lançados pela recorrente em sua declaração original com a base positiva da Contribuição Social sobre o Lucro no valor de Cr\$ 606.147.764,00

A questão que se impõe e se mesmo antes da referida lei (Lei nº 8383/91) era possível a compensação da base de cálculo negativa com base de cálculo positiva, para efeito de apuração do *quantum* devido a título de Contribuição Social sobre o Lucro.

Diante de divergências nos Tribunais Regionais o tema tem merecido apreciação pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça.

No Recurso Especial 177893/RS, o Relator Ministro José Delgado registra o teor do voto que proferiu no Resp nº 178125/SP:

Ilca Diniz

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71
ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

"O especial em exame merece ser conhecido. Há prequestionamento, no acórdão recorrido, da matéria jurídica abordada pelo recorrente, tudo centrado na apontada negativa de vigência ao artigo 2º, da Lei nº 7.689/88, e artigo 187, inciso V, da Lei 6.404/76.

O acórdão recorrido entendeu que deve prevalecer, em face da legislação aplicável à espécie, a Instrução Normativa de nº 92, de 15 de julho de 1992, da Secretaria da Receita Federal, que cuida do recolhimento da contribuição social, em seu art. 9º, ao estabelecer que "A pessoa jurídica não poderá compensar o resultado negativo apurado até 31 de dezembro de 1991 na base de cálculo da contribuição social apurada no balanço ou balancete levantado em 30 de julho de 1992".

No Resp. nº 90.234- Bahia, relatado pelo eminente Ministro Milton Luiz Pereira, por decisão unânime, foi dado provimento ao recurso da Fazenda Nacional, com base nos fundamentos do voto condutor que, pelas excelentes razões desenvolvidas, eu o transcrevo, de forma integral:

" O Senhor Ministro Milton Luiz Pereira (Relator): pela guia do relatório, como prelúdio registra-se que, com fulgor maior, a parte recorrente insurgiu-se contra ato da administração fiscal baseado na instrução Normativa nº 90/92, versando a compensação de prejuízo apurado no período/base (1991). Para o efeito de cálculo da Contribuição Social com o período-base posterior (1992).

Pois bem; tecendo observação a respeito das Leis nºs 6.404/76, 7.689/88 (art. 2º) e 8.383/91 (art. 44), pela clareza e objetividade ganham relevância as considerações postas pela parte recorrente, a dizer: postas pela parte recorrente, a dizer: período/base posterior (1992).

"... A referida base de cálculo está fundamentada no art. 187 da Lei nº6.404. de 15/12/76, que determina com precisão os elementos integrantes da Demonstração do Resultado do Exercício, verbis:

Milton Luiz Pereira

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71
ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

***Art. 187 – A demonstração do resultado do exercício discriminara:**

I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos:

II – a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos, e o lucro bruto:

III – as despesas com vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais:

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais e o saldo da conta de correção monetária (Art.185. §. 3º);

V – o resultado do exercício antes do imposto de renda e a provisão para o imposto;

VI - ...(omissis)...;

VII - ..(omissis)...;

“Como se constata, o disposto legal teve a cautela de registrar com precisão e objetividade o ponto do demonstrativo do resultado do exercício em que se forma a base de cálculo da contribuição social instituída pela Lei nº7.689/88, ou seja, “o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda” , ocorrente no estabelecido pelo inciso V, do art. 187, da Lei da Sociedade por Ações.

Tal clareza se justifica para evitar qualquer dúvida dos leigos em Ciências Contábeis quanto ao procedimento ao final de cada período-base (art. 175 da Lei nº 6.404/76) para o encerramento das contas de resultados, ou das contas dinâmicas, arroladas nos incisos I a IV do citado artigo. As demais contas patrimoniais, ou contas estáticas, permanecem com os seus valores originais, inclusive com os lucros ou prejuízos acumulados que poderão afetar as contas de situação líquida, ou patrimônio líquido, para mais ou para menos, segundo os resultados auferidos nos exercícios anteriores. Porém, cumpre destacar, não afetam e não poderiam afetar o resultado do exercício, resultante da dinâmica patrimonial ocorrida durante o exercício social (período-base).

Na formação do resultado do exercício, portanto, não se cogita de resultado de exercícios anteriores, positivos ou negativos, como está claramente

Des. Luís

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71

ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

evidenciado na legislação comercial e tributária. Outros demonstrativos, como lucros ou prejuízos acumulados (art. 186), são previstos para a determinação do lucro líquido, cujo resultado deve ser utilizado para cálculo de participações estatutárias ou contratuais, independentemente do resultado efetivo obtido pela empresa durante o período-base. Assim sendo, o resultado do exercício (base de cálculo da contribuição social), precede a determinação do lucro líquido, expressamente definido na Lei 6.404/76. (inc. VII do art. 187), não prestando a interpretações diferentes.

O decréscimo patrimonial, abordado no v. Acórdão citado, ocorreu em período anterior ao do exercício e permaneceu a redução na situação líquida até o encerramento do período-base de incidência da contribuição social. O lucro que se pretende alterar não corresponde, portanto, ao resultado do exercício o que gerou a confusão por se querer adotar como base para a tributação do IRPJ, bem como para a distribuição de resultados, a mesma base para a incidência da referida contribuição social".

"Do exposto se conclui que:

a) a base de cálculo da contribuição sobre o resultado do exercício não guarda correlação com base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas:

b) incide sobre o resultado verificado no período-base, sem qualquer vinculação com o resultado dos exercícios anteriores: e

c) o montante pago a título de contribuição social e despesa operacional da empresa, como as demais contribuições e impostos incidentes sobre as atividades das pessoas jurídicas" (fl. 137 a 141) – grifos originais.

Nessa esteira, não se consubstancia a ilegalidade arvorada, porque não foi excluído o direito ditado na Lei 7.686/88, uma vez que, para o efeito de base de cálculo da Contribuição Social sobre o lucro, ficando o resultado positivo do período-base, encerrado em 31 de dezembro de cada ano, porem antes da provisão para o Imposto de Renda.

Confluente as razões acolhidas, voto provendo o recurso.

E voto".



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71
ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

Não tenho outra convicção. Na oportunidade, acompanhei o eminente relator na fundamentação apresentada e na conclusão. O reexame que tenho feito da matéria não me convenceu de seguir posição contrária.

Registro o teor do voto que proferi no REsp n. 178125/SP (...)

O juízo de primeiro grau, no exame do caso em debate, bem situou a questão, ao desenvolver as seguintes razões (fls.47/49):

*À contribuição social sobre o lucro aplica-se as mesmas normas de pagamento fixada para o imposto de renda.

Entretanto, em relação à apuração não há essa identificação. A contribuição social sobre lucro é apurada segundo disciplina prevista na Lei 7.689/88, **verbis**

* Art. 2º. A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período base encerrado em 31 de dezembro de cada ano.

Posteriormente, sobreveio a Lei 8383/91, estabelecendo que:

* Art.38. A partir do mês de janeiro de 1992, o Imposto de Renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, a medida em que os lucros forem auferidos:

(...)

§7º. O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subsequentes.

Art. 44. Aplicam-se a contribuição social sobre o lucro (...) e ao imposto sobre o lucro líquido (...) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

fls. 47/49

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71
ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

Parágrafo único. Tratando-se de base de cálculo da contribuição social sobre o lucro(...) e quando ela resultar negativa em um mês, esse valor corrigido monetariamente, poderá ser deduzido da base de cálculo do mês subsequente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real.

A Lei 8.541/92, por sua vez, relativamente ao imposto de renda, no seu art.12 estabelecia:

“Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos-calendários subsequentes ao ano da apuração.

A transcrição dos dispositivos disciplinadores do direito invocado, embora cansativa, elucida a controvérsia.

Deveras, em relação ao imposto de renda a lei social sobre o lucro levando-se em conta a hipótese de incidência – resultado do exercício – não há como compensar base de calculo negativa de um exercício em outro, senão de um mês para outros meses subsequentes dentro de um mesmo exercício, a partir da Lei 8.383/91. Isso em decorrência da mudança da técnica de apuração, de anual para mensal.

Períodos anteriores ao advento desta lei, não.

Determinando a Lei 7.689/88 que a base de cálculo da contribuição social em questão o valor do resultado do exercício, antes da provisão do imposto de renda e que para tal efeito seja considerado o resultado do exercício encerrado em 31 de dezembro de cada ano, a impossibilidade de compensar prejuízos acumulados de períodos bases anteriores dela decorre, em nada inovando as Instruções Normativas impugnadas.

Face exposto, julgo IMPROCEDENTE o pedido, nos termos do art. 269,I do CPC.”

É oportuno se fazer o registro, pela excelência com se apresentam, dos fundamentos desenvolvidos no corpo do voto condutor do acórdão hostilizado, da lavra da eminente e culta Juíza Lúcia Valle Figueiredo. Transcrevo assim o seu inteiro teor

87/89:

Lúcia Valle Figueiredo

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71
ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

* A EXMA SRA. JUIZA LUCIA FIGUEIREDO (Relatora): Cinge-se a questão a compensação de prejuízos fiscais verificados nos períodos – base de 1990 e 1991, com o lucro apurado em exercícios posteriores, a fim de determinar a base de calculo da Contribuição Social sobre o Lucro, instituída pela Lei 7.689/88.

Ao que se me apresenta, a pretensão não tem amparo legal, pois somente foi autorizada a compensação de tributos a partir da edição da Lei nº 8.383/91 (art. 44, parágrafo único), não podendo a lei retroagir para atingir situações anteriores.

Ademais, não há amparo legal para a abrangência pretendida pela impetrante, pois o que previu o parágrafo único, do art. 44 da Lei nº. 8383/91, foi a possibilidade de dedução da base de cálculo da exação em referencia quando resultasse negativa em certo mês, da base de calculo do mês subsequente. Quanto ao Ato Declaratório Normativo nº 40, de 13 de dezembro de 1.995, também inaplicável à espécie, tendo em vista atingir fatos geradores posteriores aos delimitados nesta pretensão. Outrossim, havendo legislação específica a regular a Contribuição Social sobre o Lucro, não há porque se cogitar de aplicação da legislação relativa ao Imposto de Renda.

No que se refere a base de cálculo da aludida contribuição é o resultado do exercício, estabelecido no artigo 187, § 1º, da Lei nº. 6.404/76, verbis:

"Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período independentemente da sua realização em moeda:
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos".

Nesse ponto, pois, difere a base de calculo do Imposto de Renda da base de cálculo da Contribuição Social sobre o lucro, já que o artigo supracitado não inclui prejuízos acumulados em outros exercícios, mas apenas os ganhos e os custos a eles referentes.

Lucia Figueiredo

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71
ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

Por outro lado, o art. 189 da Lei n. 6.404/76 tão-somente esclarece que, para efeito de participações, há que se deduzir do resultado do exercício os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto de Renda sendo, portanto, inaplicável ao caso.

Trago à colação decisões, proferidas nesta Corte e no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme arestos que se seguem:

***MANDADO DE SEGURANCA CONTRA ATO JUDICIAL, INDEFERIMENTO DE LIMINAR EM WRIT IMPETRADO PARA NÃO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUICAO SOCIAL INSTITUIDA PELA LEI N 7.689/88 ATÉ FINAL COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS ACUMULADOS NOS ANOS DE 1.990 E 1991, LIMINAR INDEFERIDA, AGRAVO REGIMENTAL.**

1. – As Instruções Normativas SRF n. 198/88 e 90/92 inquinadas de ilegais nada mais fizeram que dar aplicação à lei, pois o artigo 2º da Lei n] 7.689/88 dispõe que a base de cálculo da Contribuição Social sobre o lucro e o valor do resultado do exercício antes da provisão para o Imposto de Renda, circunscrevendo o parágrafo único do artigo 44 da Lei nº 8383/91 a possibilidade de dedução da base de cálculo de mês subsequente.
- 2 - A pretendida compensação só poderia ser decorrente de expressa autorização legal, inexistente na espécie.
- 3 - O provimento do agravo regimental, à semelhança do mandado de segurança contra ato judicial, e restrito às hipóteses nas quais a decisão agravada contenha ilegalidade ou abuso de poder capazes de gerar dano irreparável a parte.
- 4 - Ilegalidade ou abuso de poder não configurados na decisão que indeferiu a liminar .– Agravo regimental improvido”. (TRF – 3ª Região, AGMS n. 9503023427 – SP, 2. Seção, j 04.04.95, j. Ana Scartezini, DJ 31.05.95, p. 33330).

***TRIBUTARIO. CONTRIBUICAO SOCIAL SOBRE O LUCRO.
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. PERIODOS ANTERIORES A LEI 8.383/91.
PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. INSTRUCOES NORMATIVAS 198/88 E 90/92.**

Paulista

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71

ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

1 – Até a edição da Lei 8.383/91, havia implícita vedação à possibilidade de compensação de prejuízo, uma vez que se pudesse cogitar da implementação, com a simples apuração do resultado, que se dá em momento do art. 2º, da Lei 7.689/88. Assim a Instrução Normativa 198/88, ao dispor que “o resultado negativo apurado em um período-base não poderia ser compensado na determinação da base de cálculo da Contribuição Social do período posterior”, nada inovou em relação ao texto legal, assim como também Instrução Normativa 90/92, que repete a mesma vedação, só que especificamente em relação à base de cálculo da Contribuição social sobre Lucro apurado no balanço levantado em 30.06.92. Ambas as Instruções só fizeram explicitar a lei sem incorrer em ilegalidade.

2 – Acarretando, a compensação de prejuízos, diminuição da base de calculo da exação, não pode ser autorizada em relação aos exercícios anteriores à edição da Lei 8.383/91 – quando essa possibilidade passou a integrar o ordenamento jurídico -, senão mediante lei. Do CTN - 66” . (TRF – 4ª Região, MAS nº 95045418-PR, 2ª Turma, j. 19.09.96, v. u., j. Edgard Antonio Lippman Junior, DJ 02.10.96, p. 74496).

* TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. PERÍODO ANTERIORES A LEI 8.383/91.
PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. IN – 198/88 E IN. 90/92.

1 – Até a edição da Lei nº 8.383/91 havia implícita vedação à possibilidade de compensação de prejuízos, uma vez que, antes que se pudesse cogitar da implementação desse benefício, com a simples apuração do resultado, que se dá em momento anterior, já se tinha a base de calculo da exação, nos termos do art. 2º, da Lei 7689/88.

Assim, a Instrução Normativa 198/88, ao dispor que “o resultado negativo apurado em um período-base não poderá ser compensado na determinação da base de cálculo da Contribuição Social de período posterior”, nada inovou em relação ao texto legal, assim como também a Instrução Normativa 90/92 (Int.90/92), que repete a mesma vedação, só que especificamente em relação à base da cálculo da Contribuição Social sobre o lucro apurada no balanço levantado em 30.06.92. Ambas as Instruções só fizeram explicitar a lei, sem incorrer em ilegalidade.

2- Acarretando, a compensação de prejuízo, diminuição da base de cálculo da exação, não pode ser autorizada em relação aos exercícios anteriores à edição da Lei 8.383/91

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71

ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

- quando essa possibilidade passou a integrar o ordenamento jurídico – senão mediante lei, em face do princípio da reserva legal estatuído no art. 97, inc. 4º do CTN–66”. (TRF – 4ª Região, ANS nº 940436459-RS, 2ª Turma, j, 26.09.96, v.u. j. Edgard Antonio Lippmann Junior, DJ 16.10.96, p. 78641).

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTARIO – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – DEDUÇÃO DOS PREJUÍZOS ANTERIORES.

1 - Acolhimento dos embargos de declaração, diante do evidente equívoco na condução do julgado.

2 – A forma de estabelecer-se a base de cálculo da Contribuição Social (Lei nº 7.689/88), não se confunde com a disciplinada no RIR em relação ao Imposto de Renda.

3 – Se diversas as formas e a legislação, não é possível adotar-se a analogia para dedução dos prejuízos de exercícios anteriores. Situação própria a disciplinada com exclusividade para o Imposto de Renda (Instrução Normativa nº 90).

4 – Embargos de Declaração acolhidos para manter-se a sentença, com o improvimento da apelação”. (EDAMS nº 95.01.02204-MG, TRF 1ª R, 4ª T.j. 18.12.95, Rel. Juíza Eliana Calmon, DJ 15.02.96, p. 7648).

“TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL- BASE DE CÁLCULO- EXERCÍCIO DO RESULTADO NEGATIVO DO ANO ANTERIOR- ANALOGIA.

1 – A Lei nº 7.689/88, ao instituir a Contribuição Social, elegeu como base de cálculo o resultado do exercício – receita bruta, traçando as normas a serem observadas para encontra-se o resultado.

2 – Em havendo norma específica, não está o intérprete autorizado a aplicar as regras do imposto de Renda para chegar à base de incidência da Contribuição Social.

3 – O disposto no art. 2º da Lei nº 7.689/88 não autoriza a que se deduza do resultado do exercício o prejuízo anterior, como previsto na legislação do Imposto de Renda.

4 – Recurso voluntário e remessa oficial providos”. (MAS nº 95.01.29234-MG, TRF – 1ª R, 4ª T.J. 05.02.96, Rel. Juíza Eliana Calmon, DJ. 04.03.96, p (11416).

Rel. Juíza

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71
ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

Em sentido contrario:

“ TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO DE EXERCÍCIO ANTERIOR NO LUCRO BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO PERÍODO-BASE SEGUINTE. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA 198/89 DA RECEITA FEDERAL.

- Em se conceituando lucro como acréscimo patrimonial, a não dedução de prejuízos anteriores no lucro, base de cálculo da contribuição social, implica na diminuição do patrimônio da empresa e faz incidir a exação sobre o que o lucro não é, pelo que viola o art. 195, I. da Constituição Federal.

- Também ilegal é o art. nono, da Instrução Normativa 198/89, ao proibir a compensação do prejuízo do exercício de 1.991 no cálculo do lucro, base de cálculo da Contribuição Social, para o período-base seguinte, uma vez que a Lei 7.689/88 não fez tal restrição, a Lei das Sociedades Anônimas prevê a dedução dos prejuízos no lucro, bem como a Lei 7.713/88, no seu art. 35.

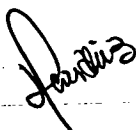
- Apelação provida”. (TRF- 5ª Região, MAS nº 00405046005-CE, 2ª Turma j. 21.02.95, J. Barros Dias, DJ 24.03.95).

Posto isso, nego provimento à apelação confirmando a sentença monocrática”.

Em conclusão: o direito à compensação dos prejuízos contábeis apurados em balanço, para fins de determinação da base de cálculo referente à Contribuição Social Sobre o Lucro só pode ser exercido a partir da vigência da Lei nº 8.383, de 31 de dezembro de 1991, art. 44, por não ser possível tal dispositivo retroagir para atingir situações anteriores já definitivamente constituídas. Outrossim, a possibilidade de dedução da base de cálculo da exação em referência, em decorrência de resultado negativo, há de ser apurado no mês em que tal ocorrer, na base de cálculo do mês seguinte.

Isso posto, com base nas razões supra, nego provimento ao presente recurso especial.

É como voto.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71
ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

No caso em apreciação, merece se registrar, também, as razões desenvolvidas no voto condutor do acórdão (fls. 221/223):

*Relativamente à questão da dedutibilidade do resultado negativo do ano-base de 1991, a demandante objurga a Instrução Normativa SRF nº 198/88, cujo item 4 cerceou a compensação do resultado negativo, apurado em um período-base, na determinação da base-de-cálculo da contribuição social do período posterior.

Em que pese o empenho em assinalar a discrepância da IN nº 198 em relação à Lei nº 7.689/88, a argumentação não impressiona. A equiparação do regime da Contribuição sobre o Lucro ao do Imposto de Renda não é plena nem irrestrita. Ao contrário, está submetida a uma reserva indeterminada, expressa pela fórmula "no que couber", e por outras determinadas, em razão das diversas matérias aludidas. Não há referência à compensação, que tampouco se deve considerar implícita nas atividades expressamente mencionadas, em especial no lançamento e na cobrança.

Quanto do julgamento, por esta 1ª Turma, da MAS nº 96.04.04247-5-PR, tive oportunidade de versar o tema da compensação da contribuição sobre o lucro à luz das disposições da Lei nº 8.383/91 e da Instrução Normativa DRF nº 90/92, em manifestação que reproduzo na parte interessante ao caso em tela:

" A indigitada coação reside na aplicação do § único do art. 9º da Instrução Normativa DRF nº 90/92, que veda à pessoa jurídica a compensação do resultado negativo, apurado até 31.12.91, na base de cálculo da contribuição social, apurada no balanço ou balancete levantado em 30.06.92 e devida em relação aos meses de outubro de 1992 a marco de 1993.

Esse ato normativo, a teor de seu art. 1º, orienta o pagamento do imposto de renda das pessoas jurídicas, da Contribuição Social sobre o Lucro e do Imposto de Renda incidente na fonte sobre o Lucro líquido, calculados por estimativa, e a apuração do resultado semestral, em 30.06.92, para efeito da declaração anual de ajuste, de que trata o art. 43 da Lei nº 8.383/91, no ano-calendário de 1992.

O art. 43 da Lei nº 8.383/91, regula a apresentação, pelas pessoas jurídicas, da declaração de ajuste anual que consolida os resultados mensais, que devem ser apurados também nos casos de opção pela forma de pagamento referida no art. 39 do mesmo diploma.

Tal opção diz respeito às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, às quais se oferecem as alternativas de apurar a base de cálculo do imposto em termos reais ou estimados, estabelecido, respetivamente, nos arts. 38 e 39 da Lei nº 8.383/91.

Tem-se, portanto, que o regime da IN nº 90/92 somente é aplicável às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real que optaram pelo cálculo do imposto por estimativa. Neste passo, é oportuno elucidar que os elementos constantes dos autos não esclarecem se a apelante fez ou não tal escolha.

O art. 44 da Lei nº 8.383/91, depois de submeter a Contribuição Social sobre o Lucro, da Lei nº 7.689/88, e o imposto incidente sobre o lucro, da Lei nº 7.689/88, e o imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido do art. 35 da Lei nº 7.713/88, mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas,

Assinado

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10283.004310/96-71
ACÓRDÃO Nº. : 107-05.658

estatui, no § único, que o valor da base de cálculo da mencionada contribuição, quando negativo em um mês, pode ser monetariamente corrigido e deduzido da base de cálculo de mês subsequente, em se tratando de pessoa jurídica tributada com base no lucro real.

Essa dedução é cabível tanto para as pessoas jurídicas que optaram pela apuração estimada do imposto como para as demais, desde que, por pressuposto, tributadas pelo lucro real. Entretanto a interpretação integrada dos precitados artigos da Lei nº 8.383/91 enseja a conclusão de que somente são dedutíveis os valores negativos mensais apurados após a eficácia do diploma legal, ou seja, depois de 1º de janeiro de 1992. E que a Lei, conforme seu art. 97, entrou em vigor na data de sua publicação, ou seja, 31 de dezembro de 1991, mas produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 1992. A supramencionada conclusão decorre do sistema de apuração mensal do imposto, na medida da auferição dos lucros (bases correntes), previsto no art. 38 da Lei nº 8.383/91.

Por conseguinte, não se verifica a apontada ilegalidade da IN nº 90/92”.

Em relação ao tema, são ventiladas inconstitucionalidades que, em realidade, não se configuram. Não houve violação, pelas indigitads instruções normativas, dos princípios da anualidade, da irretroatividade e da anterioridade, este capitulado no art. 150, inc. III, al. “b”, da CF/88, que fosse demonstrada. Aliás, cumpre esclarecer, de passagem, que esses atos normativos não alteraram a base de cálculo da contribuição sobre o lucro. Igualmente, não foi vulnerado o princípio da legalidade (CF/88, arts 5º, inc. II e 150, inc. I), eis que se trata de normas complementares das leis (CTN, art. 100, inc. I), E, por fim, não restou ferido o art. 146, inc. III, al. “a”, porquanto a matéria é regida pelo art. 195, inc. I ambos da CF/88.

Isto posto, com base nas razões supras, nego provimento ao presente recurso especial.

É como voto.”

Assim é que adotando as decisões do STJ, no sentido de considerar indevida a exclusão dos prejuízos acumulados da base de cálculo da contribuição social devida no encerramento do período-base de 1991 por falta de previsão legal, nego provimento ao recurso voluntário, confirmando a decisão monocrática.

Sala das Sessões (DF), 08 de junho de 1999


Maria Ilca Castro Lemos Diniz - Relatora